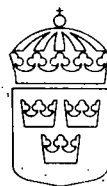


Lagutskottets betänkande

1986/87:6

om bokföringslagens bestämmelser om räkenskapsår



LU
1986/87:6

Sammanfattning

I betänkandet behandlas en motion (fp) vari yrkas att bestämmelserna om räkenskapsår i bokföringslagen ändras.

På begäran av lagutskottet har jordbruksutskottet yttrat sig över motionen. Yttrandet har fogats som *bilaga* till betänkandet.

Utskottet hemställer att riksdagen med anledning av motionen som sin mening ger regeringen till känna vad utskottet anför om framläggande av förslag till ändring av bokföringslagen.

Motionsyrkande

Motion 1985/86:L239 av Lars Ernestam och Ingela Mårtensson (båda fp) vari yrkas att riksdagen beslutar att 12 § bokföringslagen ändras antingen så att brutet räkenskapsår kan omfatta även tiden 1 november–31 oktober eller så att riksskatteverket ges möjlighet att medge annan räkenskapsperiod när särskilda – i stället för synnerliga – skäl föreligger.

Gällande ordning

Bestämmelser om räkenskapsår finns intagna i 12 § bokföringslagen (1976:125). Huvudregeln är att räkenskapsåret skall omfatta tolv månader och överensstämma med kalenderåret. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) får användas men skall då omfatta antingen tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, medge att annan period av tolv månader skall utgöra räkenskapsår (12 § första stycket). Regeringen har delegerat denna dispensgivning till riksskatteverket.

Om brutet räkenskapsår tillämpas, får enligt 12 § tredje stycket omläggning av räkenskapsåret till kalenderår alltid ske. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret inte ske med mindre tillstånd därtill ges av länsstyrelsen. Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa, om ej synnerliga skäl föranleder annat.

Från nu angivna regler gäller vissa undantag. Sälunda får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd i syfte att få samma räkenskapsår för flera rörelser eller inom en koncern. Vidare kan räkenskapsåret förlängas

eller förkortas i vissa situationer, t. ex. när en rörelse övergår till annan innehavare eller upphör.

LU 1986/87:6

Allmän bakgrund till motionsyrkandet

Drygt hälften av den svenska spannmålsskörden levereras till spannmålshandeln under månaderna augusti–oktober. Betydande kvantiteter lagras även av lantbrukarna fram till den 1 mars då högsta inlösenpris erhålls. Inlösenpriset för spannmålen fastställs av regleringsföreningen Svensk Spannmålshandel. Överskottskvantiteterna skall hembjudas till regleringsföreningen den 1 mars.

Svensk Spannmålshandel är en av de sju regleringsföreningarna på jordbrukets område. Regleringsföreningen har efter beslut av riksdagen och efter närmare direktiv av statens jordbruksnämnd bl. a. till uppgift att inlösa och till lägsta möjliga kostnad omhänderta – i praktiken oftast exportera – den spannmål som inte finner marknadsmässig avsättning på hemmamarknaden.

Överskottsproduktionen av spannmål har de senaste åren uppgått till i runt tal 1,2 miljoner ton per år. Under kalenderårets sista kvartal är handeln med spannmål på världsmarknaden i allmänhet mest intensiv. Exportpriserna är då samtidigt de högsta. På grund härav är regleringsföreningens kostnader under denna tid jämförelsevis mycket låga. Betingelserna för export av spannmålsöverskottet är således som mest gynnsamma under höstmånaderna.

Motionsmotivering

I motion L239 (fp) yrkas att riksdagen skall ändra 12 § bokföringslagen så att brutet räkenskapsår även kan omfatta tiden 1 november–31 oktober. Alternativt yrkar motionärerna att riksdagen skall ändra nämnda paragraf så att riksskatteverket ges möjlighet att medge att annan period skall utgöra räkenskapsår när särskilda – i stället för som nu synnerliga – skäl föreligger. Motionärerna erinrar om att spannmålshandeln före ikraftträdande av bokföringslagen i stor utsträckning använde nämnda räkenskapsår. Vidare påpekas i motionen att riksskatteverket avslagit ett flertal individuella ansökningar om dispens från föreskrifterna om räkenskapsår.

I motionen framhålls att det för de svenska företag som handlar med spannmål föll sig naturligt att upprätta bokslut vid en tidpunkt på hösten då skörden med säkerhet var bärgad. Företagen hade då stora lager. Av kreditskäl måste företagen ha en stor lagerreserv vid bokföringsårets utgång, vilket enligt nu gällande regler inträffar först den 31 december.

För regleringsorganet Svensk Spannmålshandel är det, påpekar motionärerna, av intresse att betydande kvantiteter av spannmålsöverskottet kan exporteras under månaderna november och december, då isförhållandena inte stör sjöfarten och då världsmarknadspriserna i regel är högre än under följande månader. Spannmålsföretagens behov av lager vid bokföringsårets utgång leder också till att Svensk Spannmålshandel numera inte har möjlighet att få fram önskad kvantitet spannmål för export under månaderna

november och december. Motionärerna anser att stelbenta bokföringsregler åsamkar såväl landet som lantbruket förluster. LU.1986/87:6

Tidigare riksdagsbehandling

Frågan om räkenskapsårets förläggning i tiden var föremål för ingående överväganden under riksdagsbehandlingen av proposition 1975:104 med förslag till ny bokföringslag. I sitt av riksdagen godkända betänkande LU 1975/76:15 hänvisade lagutskottet till att den dåvarande möjligheten att fritt bestämma redovisningsperiod kunde leda till vissa problem vid beskattning, bl. a. kontrollsvårigheter. Utskottet underströk emellertid att de skattemässiga hänsynen inte kunde få vara ensamt avgörande när det gällde att ta ställning till frågan om brutet räkenskapsår skulle tillåtas. Bl. a. kunde det för en del bokföringsskyldiga vara lämpligt att låta räkenskapsåret sluta vid den tidpunkt på året när den ekonomiska aktiviteten var låg, liksom att det ibland kunde vara särskilt motiverat att varje räkenskapsår fick omfatta en obruten säsong i rörelsen. Utskottet ansåg att det dock var nödvändigt att den dåvarande valfriheten i fråga om räkenskapsperiod begränsades. Den i propositionen föreslagna begränsningen till tertial och halvår utgjorde enligt utskottets mening en skälig avvägning mellan samhällets krav på ordning och reda i bokföringsväsendet och det ekonomiska livets intresse av flexibilitet i fråga om valet av redovisningsperiod.

I samband med utskottets behandling av lagförslaget uppkom också fråga om det fanns skäl att öppna möjlighet till dispens från reglerna om vilka tidsperioder som kunde utgöra räkenskapsår. I syfte att främst undvika att vissa internationella samarbetsavtal skulle rubbas genom den svenska bokföringslagstiftningen tillkom på utskottets förslag en särskild dispensregel som gav möjlighet att tillgodose mera extraordinära behov av brutet räkenskapsår. Utskottet underströk att avsikten var att dispensbestämmelsen skulle tillämpas mycket restriktivt. I lagtexten markerades detta genom att "synnerliga skäl" måste föreligga för att dispens skall kunna ges.

Lagutskottet behandlade år 1979 en motion (c) vari liksom i den nu aktuella yrkades att 12 § bokföringslagen ändrades så att brutet räkenskapsår även skulle kunna omfatta tiden den 1 november—den 31 oktober. Till grund för yrkandet i den tidigare behandlade motionen låg önskemålet att skapa gynnsammare möjligheter till lagernedskrivningar för spannmålshandeln. I motionen framhölls att spannmålsföretagen hade maximalt lager under hösten och att de skulle kunna göra maximal lagernedskrivning vid beskattningen, om räkenskapsåret fick sluta per den 30 september eller den 31 oktober. Skatteutskottet avgav yttrande i ärendet. Dessutom var motionen föremål för remissbehandling. Vidare lämnade vid en utskotts hearing företrädare för justitiedepartementet och riksskatteverket en redogörelse för och synpunkter på dispensgivningen enligt 12 § första stycket bokföringslagen.

I sitt av riksdagen godkända betänkande LU 1979/80:15 anförde lagutskottet att det enligt utskottets mening inte fanns någon anledning att i bokföringslagen införa ytterligare en redovisningsperiod enbart för att tillgodose en viss branschs intressen. Om man skulle vilja nå det resultatet att

avskrivningar alltid skall generellt få göras vid den tidpunkt då lagret är störst måste man, framhöll utskottet, helt slopa begränsningarna i rätten att använda brutet räkningsår, en åtgärd som inte borde komma i fråga. Lagutskottet ansåg i likhet med skatteutskottet att motionsyrkandet inte borde bifallas och avstyrkte därför detsamma.

Lagutskottet konstaterade vidare i betänkandet att under de knappt två år som dispensregeln varit gällande dispens syntes ha getts i något vidare omfattning än vad utskottet och riksdagen avsett med dispensregeln.

Lagutskottet behandlade därefter ingående frågan om skillnaden mellan uttrycken särskilda och synnerliga skäl och om dispensregeln borde ändras så att det skulle krävas endast särskilda skäl för dispens. Lagutskottet framhöll att det inte är ovanligt att uttryck som särskilda skäl och synnerliga skäl ges en något varierande innebörd beroende på i vilket rättsligt sammanhang de används. Helt allmänt kunde enligt utskottet sägas att med uttrycket särskilda skäl ofta avsetts att vissa särskilda omständigheter skall föreligga medan uttrycket synnerliga skäl använts för situationer som knappast kan karakteriseras som särpräglade men där man ansett att omständigheterna i det särskilda fallet tillsammans tagna innefattar särskilt starka skäl. Enligt utskottet hade uttrycket synnerliga skäl också kommit att alltmer användas när man över huvud taget velat ha en mer restriktiv tillämpning. Den aktuella dispensregeln i bokföringslagen angavs av utskottet som ett exempel härför. Dispens skulle nämligen ges endast i mycket extraordinära fall. I sådana fall där man vill ha en något liberalare tillämpning av t. ex. en dispensbestämmelse väljer man ofta, påpekade utskottet, uttryck som särskilda skäl eller särskilda omständigheter utan att man därför, såsom på skatteområdet, med det valda uttrycket avser att en mer omfattande dispensgivning skall komma till stånd. Utskottet anförde vidare att det inte heller är ovanligt att man vid införandet av en ny dispensregel väljer uttrycket synnerliga skäl för att senare, om behov uppstår att något lätta på regeln, kunna byta ut uttrycket mot särskilda skäl.

När det gällde frågan om det fanns något behov av att ändra den aktuella dispensregeln hänvisade utskottet bl. a. till vad justitiedepartementets företrädare uppgett vid utskottets hearing i ärendet. De framhöll att det var framför allt i fråga om dotterbolag till utländska koncerner som den nuvarande dispensregeln lett till en del mindre tillfredsställande avgöranden. I dessa fall borde det finnas större möjligheter att bevilja dispens.

Utskottet konstaterade sammanfattningsvis att vissa problem för dispensmyndigheten riksskatteverket hade uppstått vid tillämpningen av dispensregeln. Bl. a. hade verket ansett sig tvingat att ge dispens i vissa fall på vilka dispensregeln uppenbarligen inte varit avsedd att tillämpas. När verket t. ex. gett svenska s. k. marknadsbolag dispens har man sålunda i viss mån gått ifrån den innebörd utskottet och riksdagen gett åt uttrycket synnerliga skäl och snarare tillämpat dispensregeln som om den endast avsett särskilda skäl.

Med hänsyn till vad justitiedepartementets företrädare anfört om dispensgivningen utgick utskottet från att, om det visade sig bli erforderligt, förslag till eventuella lagändringar skulle komma att föreläggas riksdagen. Något initiativ från riksdagens sida var därför enligt utskottets mening inte påkallat.

I betänkandet behandlas en motion om ändring av bokföringslagens regler om räkenskapsår.

Enligt 12 § bokföringslagen (1976:125) är huvudregeln att räkenskapsåret skall omfatta tolv månader och överensstämma med kalenderåret. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) får användas men skall då omfatta antingen tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, medge att annan period av tolv månader skall utgöra räkenskapsår (12 § första stycket). Regeringen har delegerat denna dispensgivning till riksskatteverket.

I motionen yrkas att riksdagen skall ändra 12 § bokföringslagen så att brutet räkenskapsår även kan omfatta tiden den 1 november–den 31 oktober. Alternativt yrkar motionärerna att riksdagen skall ändra nämnda paragraf så att riksskatteverket ges möjlighet att medge att annan period skall utgöra räkenskapsår när särskilda – i stället för som nu synnerliga – skäl föreligger. Till stöd för yrkandet anför motionärerna att spannmålshandeln före ikraftträdandet av bokföringslagen i stor utsträckning använde perioden den 1 november–den 31 oktober som räkenskapsår. Anledningen till att bokslut upprättades av spannmålsföretagen vid denna tidpunkt på hösten var att skörden då med säkerhet var bärgad och företagen därför hade stora lager. Motionärerna påpekar att spannmålsföretagen av kreditskäl måste ha en stor lagerreserv vid bokföringsårets utgång, vilket enligt nu gällande regler inträffar först den 31 december. Flera spannmålsföretag har hitintills sökt dispens från föreskrifterna om räkenskapsår men ansökningarna har avslagits.

I motionen hänvisas vidare till att det för regleringsorganet Svensk Spannmålshandel är av intresse att betydande kvantiteter av spannmålsöverskottet kan exporteras under månaderna november och december, då isförhållandena inte stör sjöfarten och då världsmarknadspriserna i regel är högre än under följande månader. Enligt motionärerna hämmas emellertid spannmålsexporten numera av att spannmålsföretagen behöver hålla stora lager vid kalenderårets utgång.

På begäran av lagutskottet har jordbruksutskottet yttrat sig över motionen. I yttrandet framhålls att spannmålsproduktionen för närvarande karaktäriseras av stora överskott som utgör en besvärande belastning på såväl näringens som landets ekonomi. Det finns enligt jordbruksutskottets mening all anledning att ta till vara de möjligheter som erbjuds att lindra kostnaderna för omhändertagande av överskottet.

Jordbruksutskottet påpekar att det med hänsyn till situationen på den internationella spannmålsmarknaden skulle vara fördelaktigt, om huvuddelen av det svenska spannmålsöverskottet kunde lastas ut under höstmånaderna, då priserna är relativt fördelaktiga och innan isläget försvårar utförseln. Gällande bokförings- och kreditregler gör det emellertid ogynnsamt för spannmålshandeln att minska sina lager under den för exporten gynnsammaste tiden. En omläggning av bokföringsåret så att spannmålshandeln tillåts arbeta med brutet räkenskapsår som får omfatta perioden den 1

november—den 31 oktober skulle enligt jordbruksutskottet vara ägnat att i icke obetydlig mån minska kostnaderna för exporten av spannmålsöverskottet.

Jordbruksutskottet tillstyrker således från de synpunkter utskottet har att beakta en ändring av bokföringslagen som gör det möjligt för spannmålshandeln att lägga om sitt bokföringsår i den riktning som anges i motionen.

Lagutskottet kan för sin del helt ansluta sig till vad jordbruksutskottet anfört. Starka skäl talar således för att spannmålshandeln bör ges möjlighet att använda ett annat räkenskapsår än det som föreskrivs i bokföringslagen. Som utskottet framhållit då frågan om tidpunkterna för räkenskapsåret tidigare varit aktuell (se LU 1979/80:15) finns det emellertid inte någon anledning att i bokföringslagen införa ytterligare en redovisningsperiod för att tillgodose en viss branschs intressen. Om man mera generellt skulle tillåta bokföringsskyldiga att välja det räkenskapsår som bäst passade dem skulle det innebära att de nuvarande begränsningarna i rätten att använda brutet räkenskapsår helt fick slopas. En sådan åtgärd bör enligt lagutskottets mening inte komma i fråga. De problem som kan uppkomma måste i stället lösas inom ramen för dispensförfarandet.

Utskottet erinrar om att den nuvarande dispensregeln inte fanns med i regeringens förslag till ny bokföringslag utan tillkom under utskottsbehandlingen av förslaget (prop. 1975:104, LU 1975/76:15). Att regeln infördes berodde främst på att utskottet ville undvika att vissa internationella samarbetsavtal skulle rubbas genom den svenska bokföringslagstiftningen. Utskottet underströk att avsikten var att dispensbestämmelsen skulle tillämpas mycket restriktivt. I lagtexten markerades denna avsikt genom ett krav på synnerliga skäl för att dispens skall få ges. Utskottet vidhåller sin uppfattning att restriktivitet måste iakttas vid dispensgivningen. Även om således någon mer allmän liberalisering inte bör genomföras bör det dock enligt utskottets mening vara möjligt att ändra dispensregeln så att man öppnar en möjlighet för spannmålshandeln att få använda en annan redovisningsperiod än den som föreskrivs i bokföringslagen. Det bör ankomma på regeringen att närmare överväga hur en sådan ändring lämpligen bör genomföras. Med hänsyn till vikten av att en omläggning av räkenskapsåret för spannmålshandeln kan genomföras före hösten 1987 bör en proposition i ämnet framläggas för riksdagen i sådan tid att lagstiftningen kan träda i kraft under första halvåret 1987.

Vad utskottet sålunda anfört bör ges regeringen till känna. Ställningstagandet innebär att motionärernas önskemål i allt väsentligt blir tillgodosett.

Hemställan

Utskottet hemställer

att riksdagen med anledning av motion 1985/86:L239 som sin mening ger regeringen till känna vad utskottet anfört om framläggande av förslag till ändring av bokföringslagen.

Stockholm den 6 november 1986

På lagutskottets vägnar

Per-Olof Strindberg

Närvarande: Per-Olof Strindberg (m), Lennart Andersson (s), Stig Gustafsson (s), Ulla Orring (fp), Martin Olsson (c). Allan Ekström (m), Bengt Kronblad (s), Inger Hestvik (s), Bengt Harding Olson (fp), Nic Grönvall (m), Gunnar Thollander (s), Berit Löfstedt (s), Hans Rosengren (s), Kersti Johansson (c) och Marianne Carlström (s). LU 1986/87:6

1986/87:1 y

om räkenskapsperiod enligt bokföringslagen

Till lagutskottet

Lagutskottet har genom beslut den 11 februari 1986 berett jordbruksutskottet tillfälle att yttra sig över motion 1985/86:L239 av Lars Ernestam och Ingela Mårtensson (fp) om ändrade bestämmelser om räkenskapsår i bokföringslagen.

I motionen begärs ändring av 12 § bokföringslagen (1976:125) för att möjliggöra för spannmålsföretagen att förlägga sitt räkenskapsår till perioden den 1 november—den 31 oktober. Motionärerna erinrar om att spannmålshandeln före ikraftträdandet av gällande lag i stor utsträckning använde nämnda räkenskapsår. Numera godtas dock endast räkenskapsår som sammanfaller med jämna tertiäl samt hel- och halvår. Riksskatteverket har möjlighet att medge annan räkenskapsperiod om synnerliga skäl föreligger, men har avslagit ett flertal individuella ansökningar från spannmålsföretag om dispens i berört hänseende. framhåller motionärerna. Enligt deras mening hämmas spannmålsexporten under november och december, då exportmöjligheterna i övrigt är gynnsamma, av stelbenta bokföringsregler. Spannmålsföretagen måste av kredituskäl ha lager vid bokföringsårets utgång, vilket enligt nu gällande regler inträffar först den 31 december.

Svensk Spannmålshandel, ekonomisk förening, har i skrivelse till utskottet den 18 februari 1986 ställt sig bakom motionärernas förslag. Företrädare för föreningen har inför utskottet vidare utvecklat sin syn på frågan. Svensk Spannmålshandel är en av de sju regleringsföreningarna på jordbrukets område. Regleringsföreningen har efter beslut av riksdagen och efter närmare direktiv av statens jordbruksnämnd bl. a. till uppgift att inlösa och till lägsta möjliga kostnad omhänderta – i praktiken oftast exportera – den spannmål som inte finner marknadsmässig avsättning på hemmamarknaden.

Utskottet behandlar i det följande de aspekter av ärendet som faller inom utskottets beredningsområde.

Av den svenska spannmålsskörden, som under åren 1980–1984 genomsnittligt uppgick till 5,8 miljoner ton, levererades drygt 60 % till spannmålshandeln under månaderna augusti–oktober, medan handeln under årets två sista månader tog emot ytterligare 3–7 %, beroende på sädeslag. Betydande kvantiteter lagras även av lantbrukarna fram till den 1 mars då högsta inlösenpris erhålls. Inlösenpriset för spannmålen fastställs av Svensk Spannmålshandel. Överskottsquantiteterna skall hembjudas till regleringsföreningen den 1 mars. Överskottsproduktionen av spannmål har de senaste åren

uppgått till i runt tal 1,2 miljoner ton per år.

LU 1986/87:6

Svensk Spannmålshandel har i sin skrivelse till utskottet framhållit bl. a. följande:

Bilaga

En framgångsrik avyttring av så stora kvantiteter (1,2 miljoner ton) förutsätter en noggrann planering både när det gäller försäljningsverksamheten och den fysiska hanteringen. Världsmarknadspriserna för spannmål, som under tiden fram till början av 1970-talet undergick ytterst små förändringar, har under perioden därefter fluktuerat starkt, bl. a. under inflytande av ändringar i tillgångs- och efterfrågesituationen. För att kunna planera försäljningen och utnyttja det aktuella marknadsläget måste föreningen vid varje tillfälle dels ha god kännedom om överskottets storlek, dels också ha möjlighet att disponera varan. Under kalenderårets sista kvartal är handeln på världsmarknaden i allmänhet som intensivast, exportpriserna fördelaktigast och därmed SSH:s kostnader som lägst.

I princip borde huvuddelen av spannmålsöverskottet lastas ut under perioden fr. o. m. september fram till den tid då issituationen försvårar eller omöjliggör sjöfart med fartyg av den storlek som spannmålsexporten oftast utnyttjar sig av. Då issituationen lättat och de definitiva hembudskvantiteterna är kända skulle därefter återstående kvantiteter säljas och skeppas ut.

En omläggning av bokföringsåret för spannmålshandeln skulle enligt företrädare för regleringsföreningen kunna medföra kostnadsminskningar för spannmålsexporten med minst ett par tiotal miljoner kronor.

Utskottet får för egen del anföra följande.

Spannmålsproduktionen karaktäriseras för närvarande av stora överskott som utgör en besvärande belastning på såväl näringsens som landets ekonomi. Det finns enligt utskottets mening all anledning att ta till vara de möjligheter som erbjuds att lindra kostnaderna för omhändertagande av överskottet.

Av den föregående redogörelsen framgår att det med hänsyn till situationen på den internationella spannmålsmarknaden skulle vara fördelaktigt, om huvuddelen av det svenska spannmålsöverskottet kunde lastas ut under höstmånaderna, då priserna är relativt fördelaktiga och innan isläget försvårar utförseln. Gällande bokförings- och kreditregler gör det emellertid ogynnsamt för spannmålshandeln att minska sina lager under den för exporten gynnsammaste tiden. En omläggning av bokföringsåret så att spannmålshandeln tillåts arbeta med brutet räkenskapsår som får omfatta perioden 1 november – 31 oktober skulle enligt utskottets mening vara ägnat att i icke obetydlig mån minska kostnaderna för exporten av spannmålsöverskottet.

Utskottet tillstyrker således, från de synpunkter utskottet har att beakta, en ändring av bokföringslagen som gör det möjligt för spannmålshandeln att lägga om sitt bokföringsår i den riktning som anges i motionen.

Stockholm den 21 oktober 1986

På jordbruksutskottets vägnar

Karl Erik Olsson

Närvarande: Karl Erik Olsson (c), Håkan Strömberg (s), Grethe Lundblad (s), Arne Andersson i Ljung (m), Ove Karlsson (s), Lars Ernestam (fp), Martin Segerstedt (s), Sven Eric Lorentzon (m), Jan Fransson (s), Kerstin Gellerman (fp), Jens Eriksson (m), Åke Selberg (s), Lennart Brunander (c), John Andersson (vpk) och Leif Marklund (s).

LU 1986/87:6

Bilaga