

Lagutskottets betänkande

1980/81:16

om anslag till bokföringsnämnden, m. m., (prop. 1980/81:100, bil. 5, G 7, jämte motion)

ANDRA HUVUDTITELN

Övriga myndigheter

Bokföringsnämnden. I proposition 1980/81:100, bilaga 5. (justitedepartementet) under punkt G 7 (s. 93–95) har regeringen föreslagit riksdagen att till Bokföringsnämnden för budgetåret 1981/82 anvisa ett förslagsanslag av 1 280 000 kr.

I anslutning till anslagsframställningen behandlar utskottet motion 1980/81:907 av Knut Wachtmeister m. fl. (m), vari yrkas att riksdagen hos regeringen begär en översyn av bokföringslagen enligt de riktlinjer som anförs i motionen. På begäran av utskottet har bokföringsnämnden inkommit med remissyttrande över motionen. En sammanställning av innehållet i yttrandet fogas som bilaga till betänkandet.

Utskottet

I budgetpropositionen föreslås att i anslag till bokföringsnämnden för budgetåret 1981/82 anvisas 1 280 000 kr. Förslaget innebär bl. a. att en handläggartjänst, som tillfördes nämnden budgetåret 1979/80 och som icke blivit besatt, skall dras in och att nämnden i gengäld får ytterligare medel för anlitan­de av hjälp från externa konsulter.

Anslagsframställningen föranleder ingen erinran från utskottets sida.

I motion 1980/81:907 tas upp en fråga om ändring av reglerna i bokföringslagen (1976:125) beträffande uppskrivning av anläggningstillgångar. Enligt bokföringslagen skall anläggningstillgångar i balansräkningen tas upp till högst anskaffningsvärdet, med tillägg av utgifter för förbättringar. Vidare gäller att anläggningstillgångar inte får värderas högre än i föregående års balansräkning. Från huvudregeln görs ett undantag i 15 § fjärde stycket. Sälunda får en anläggningstillgång skrivas upp, om det finns ett bestående väsentligt övertvärde på den i förhållande till det tidigare bokförda värdet. Fast egendom får dock inte skrivas upp till högre värde än taxeringsvärdet. Uppskrivningsbeloppet får användas bara för erforderlig nedskrivning av värdet på annan anläggningstillgång. För att en sådan utjämning skall tillåtas krävs vidare att det föreligger särskilda skäl.

Bestämmelserna i bokföringslagen är tillämpliga på alla företagsformer. För aktiebolag och ekonomiska föreningar finns härjämte vissa komplette-

rande regler. Enligt 11 kap. 4 § aktiebolagslagen (1975:1385) får det belopp varmed en anläggningstillgång skrivits upp användas till – förutom en samtidig nedskrivning – fondemission eller avsätts till en uppskrivningsfond. Uppskrivningsfond får bara utnyttjas till fondemission eller nedskrivning, i sistnämnda fall endast på de villkor som anges i bokföringslagen. Fr. o. m. den 1 juli 1981 gäller vidare att uppskrivningsbelopp och uppskrivningsfond även får användas för nyemission. För ekonomiska föreningar har genom en ändring i lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar införts en motsvarande möjlighet att avsätta uppskrivningsbelopp till en uppskrivningsfond fr. o. m. den 1 juli 1981. Fonden får bara användas för nedskrivning av anläggningstillgångar och endast om särskilda omständigheter föreligger.

Motionärerna framhåller att motivet till den ovannämnda bestämmelsen i aktiebolagslagen bl. a. är att ett aktiebolag skall ha möjlighet att i balansräkningen kunna redovisa ett mer rättvisande kapital och kunna uttrycka tillgångar och skulder i ungefär samma penningvärde. Enligt motionärerna finns det emellertid även andra rörelser än aktiebolag som har samma behov av att kunna redovisa ett uppskrivet värde men som f. n. saknar denna möjlighet såvida inte en samtidig nedskrivning sker. Motionärerna tänker härvid närmast på stiftelser och ideella föreningar. Med den penningvärdeförsämring som varit och kan förväntas fortgå, fortsätter motionärerna, kommer säkerligen många fastighetsägande föreningar att vilja ha en möjlighet till uppskrivning av fastighetsvärdet. Motionärerna anser att en översyn av bestämmelserna lämpligen bör ske. Översynen bör syfta till en komplettering av bokföringslagen så att uppskrivning får ske till taxeringsvärdet, om uppskrivningsbeloppet avsätts exempelvis till en uppskrivningsfond. Avslutningsvis betonar motionärerna att en sådan komplettering inte strider mot kravet på borgenärsskydd.

Utskottet vill för sin del erinra om att uppskrivning av en anläggningstillgång innebär att man tar fram en ännu inte realiserad värdestegring på tillgången. Företagsekonomiskt sett är en sådan värdestegring inte en vinst på verksamheten och bör därför inte kunna tas ut ur företaget. I enlighet härmed innehåller också reglerna i bokföringslagen ett principiellt förbud mot uppskrivning av anläggningstillgångar. Av billighetsskäl har emellertid i vissa fall uppskrivning tillåtits för alla företagsformer. Reglerna härom har närmast karaktären av undantagsbestämmelser och har utformats med utgångspunkt i att det uppskrivna beloppet inte får tas ut som vinst utan måste bindas i företaget. En sådan bindning av uppskrivningsbeloppet åstadkommes när beloppet bara får användas för nedskrivning av andra anläggningstillgångar. För aktiebolagens del finns härjämte de nödvändiga garantierna för att uppskrivningsbeloppet inte tas ut som vinst när beloppet tillförs det bundna kapitalet. Så är fallet när uppskrivningsbeloppet används för aktieemission och läggs till aktiekapitalet. Det bundna kapitalet får nämligen inte delas ut som vinst. I anslutning härtill bör framhållas att den

rätt som finns för aktiebolag och som kommer att finnas för ekonomiska föreningar att avsätta uppskrivningsbeloppet till en uppskrivningsfond har sin grund i att en sådan fond är hänförlig till bolagets resp. föreningens bundna kapital. Fonden får dock bara som nämnts användas för erforderlig nedskrivning eller beträffande aktiebolag också för ökning av aktiekapitalet.

Sammanfattningsvis konstaterar utskottet i likhet med vad som anförts i bokföringsnämndens yttrande att användningen av uppskrivningsbelopp för avsättning till uppskrivningsfond förutsätter förekomsten av bundet kapital vilket kringgärdas av särskilda bestämmelser som förhindrar att kapitalet minskas hur som helst. Bundet kapital av sådan beskaffenhet saknas i exempelvis handelsbolag, ideella föreningar och stiftelser. Enligt utskottets mening föreligger det inte inom ramen för nuvarande regelsystem någon möjlighet att tillåta avsättning av uppskrivningsbelopp till en särskild fond i andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Med anledning av motionärernas uttalande om att en uppskrivningsfond skulle göra det möjligt att i balansräkningen redovisa ett mera rättvisande kapital vill utskottet tillägga att årsbokslutet, vari balansräkningen ingår, skall visa resultatet av företagets verksamhet under bokföringsåret. Genom balansräkningen får man således inte fram ett absolut mått på företagets förmögenhetsställning. Att i en balansräkning genomgående försöka redovisa "verkliga" värden på tillgångar och skulder skulle, som bokföringsnämnden framhållit, innebära en övergång till en redovisning av inflationskorrigerande resultat- och balansräkning och därmed ett frångående av den grundläggande anskaffningsprincipen. Enligt vad bokföringsnämnden upplyst pågår inte några försök på detta område vare sig i Sverige eller utomlands. Utskottet vill i sammanhanget peka på att olika redovisnings- och revisorsorganisationer, fortfarande enligt bokföringsnämnden, världen över, bl. a. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, rekommenderar att en kompletterande information i förevarande hänseende ges i en supplementär rapport till årsredovisningen. Utskottet delar bokföringsnämndens uppfattning att man bör avvakta erfarenheterna av dessa rekommendationer, innan en ändring av gällande redovisningsprinciper tas upp till närmare överväganden.

På grund av det anförda kan utskottet inte ställa sig bakom motionärernas önskemål om en översyn av bokföringslagens regler. Skulle det för stiftelser finnas ett behov av att kunna avsätta uppskrivningsbelopp till en särskild fond får frågan lösas i samband med ett ställningstagande till resultatet av stiftelseutredningens (Ju 1975:01) arbete. Enligt sina direktiv skall utredningen bl. a. pröva frågor om redovisning i stiftelser.

Utskottet hemställer

1. beträffande *anslag till bokföringsnämnden* att riksdagen till *Bokföringsnämnden* för budgetåret 1981/82 anvisar ett förslagsanslag av 1 280 000 kr..

2. beträffande *uppskrivning av anläggningstillgångar*
att riksdagen avslår motion 1980/81:907.

Stockholm den 7 april 1981

På lagutskottets vägnar

LENNART ANDERSSON

Närvarande: Lennart Andersson (s), Stig Olsson (s), Joakim Ollén (m), Arne Andersson i Gamleby (s)*, Martin Olsson (c)*, Ingemar Konradsson (s), Olle Aulin (m), Owe Andréasson (s), Marianne Karlsson (c), Bengt Silfverstrand (s)*, Margot Håkansson (fp)*, Margareta Gard (m)*, Stina Andersson (c), Olle Grahn (fp) och Ingrid Segerström (s).

* Ej närvarande vid betänkandets justering.

Bokföringsnämndens remissyttrande över motion 1980/81:907

Bokföringsnämnden (BFN) framhåller att ett grundläggande syfte med bokföringslagstiftningen är att bereda skydd åt den bokföringsskyldiges fordringsägare. Värderingen av tillgångar och skulder i ett företags balansräkning är därvid av avgörande betydelse. Realisationsprincipen respektive försiktighetsprincipen skall gälla, dvs. sådan värdering göras att man å ena sidan förhindrar redovisning av vinster som ännu inte realiserats och å andra sidan kräver att hänsyn tas på förhand till sannolika förluster även om dessa förluster ännu inte blivit realiserade. Alternativet att använda ett uppskrivningsbelopp till avsättning till uppskrivningsfond förutsätter enligt BFN förekomsten av eget kapital som, likt aktiekapitalet i aktiebolag, kringgärdas av bestämmelser som förhindrar att detta kapital minskas hur som helst. Att komplettera bokföringslagstiftningen med en generell möjlighet till avsättning av uppskrivningsbelopp till uppskrivningsfond anser BFN inte vara någon möjlig lösning med de utgångspunkter som ligger till grund för nuvarande regler. Den möjlighet att avsätta till uppskrivningsfond som erbjuds en ekonomisk förening enligt 39 § lagen om ekonomiska föreningar ser BFN som ett sätt att i förväg planera för ett framtida nedskrivningsbehov och inte som en permanent bindning till eget kapital.

Beträffande motionärernas motiv för införandet av en uppskrivningsfond anmärker BFN att årsbokslutet skall visa resultatet av den verksamhet som företaget har bedrivit under räkenskapsåret. Balansräkningen har därför närmast karaktär av en resultatutredningsbalans och ett instrument för periodisering. Man får alltså inte genom årsbalansräkningen – i motsats till t. ex. en likvidationsbalansräkning – fram ett absolut mått på företagets förmögenhetsställning. Bestämmelserna om värdering av olika tillgångar har också utformats mot denna bakgrund.

Att i en balansräkning sålunda genomgående försöka redovisa "verkliga" värden på tillgångar och skulder skulle enligt BFN innebära en övergång till redovisning av inflationskorrigerande resultat- och balansräkningar. Man skulle därigenom i löpande bokföring och bokslut frångå den grundläggande anskaffningsprincipen. Några sådana försök pågår f. n. inte varken internationellt eller i Sverige. Däremot rekommenderar olika redovisnings- och revisorsorganisationer världen över (bl. a. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR) att sådan kompletterande information ges i en supplementär rapportering till årsredovisningen. BFN:s uppfattning är att man bör avvakta erfarenheterna av tillämpningen av bl. a. FAR:s rekommendation, innan en ändring av nu gällande generella redovisningsprinciper diskuteras.

BFN pekar på att frågan om upp- och nedskrivning av anläggningstillgångar grundligt behandlats under förarbetena till bokföringslagen, aktiebolagslagen samt till de nyligen genomförda ändringarna i föreningslagen. BFN vill

härjämte fästa utskottets uppmärksamhet på de redovisningsprinciper, på vilka lagstiftningen grundas i avseende på bl. a. värdering av anläggningstillgångar och som innebär en mycket restriktiv tolkning av anskaffningsprincipen. Uppskrivning av värdet på anläggningstillgång är i princip förbjudet och medgivandet i 15 § fjärde stycket bokföringslagen skall tolkas som en undantagsbestämmelse. Mot denna bakgrund har BFN svårt att se att utrymme finns för en utvidgning av rätten att använda uppskrivningsbelopp till avsättning till uppskrivningsfond eller liknande att gälla också företagsformer utan bundet eget kapital (handelsbolag, enskilda firmor, stiftelser, ideella föreningar etc.). I sammanhanget vill BFN vidare peka på att enligt bokföringslagen ideella föreningar och stiftelser blir bokföringsskyldiga endast om de driver rörelse.

BFN motsätter sig inte en utredning i frågan. Denna bör dock inte leda till ändringar i bokföringslagen, som är en generell lag om bokföring i alla slags rörelser. Problem i speciella företagsformer har tidigare lösts i särlagstiftning såsom aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar. I konsekvens härmed föreslår BFN, i händelse av att utskottet beslutar om utredning, att direktiven till den pågående stiftelseutredningen kompletteras med de frågeställningar som tas upp i motionen. Målsättningen för ett utredningsarbete bör enligt BFN vara att överväga dels regler för bindning av kapital i stiftelser, dels en skyldighet för stiftelser att i årsrapporter lämna kompletterande information om dolda reserver liksom om andra viktiga förhållanden och händelser av väsentlig betydelse under räkenskapsåret. Informationskraven beträffande stiftelser bör kunna tillämpas analogt på ideella föreningar. En annan möjlighet anser BFN vara att låta kooperationsutredningen behandla frågeställningarna i sitt arbete kring kooperationens kapitalförsörjningsproblem.