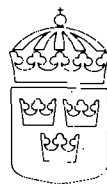


Lagutskottets betänkande

1985/86:6

om vissa bokföringsfrågor



LU
1985/86:6

Sammanfattning

I ärendet behandlar utskottet fyra motioner vari tas upp frågor om redovisning av aktieinnehav i aktiebolags årsredovisning, om användning av medel i uppskrivningsfond, om aktiebolags redovisning av inventarier samt om uppskrivning av ideella föreningars anläggningstillgångar.

Motionerna har remissbehandlats. En sammanställning av remissvaren finns i *bilaga* till betänkandet.

Utskottet avstyrker bifall till motionerna. Mot ställningstagandet reserverar sig m-ledamöterna.

Motionsyrkanden

Motion 1984/85:589 av Knut Wachtmeister (m) vari yrkas att riksdagen beslutar ändra aktiebolagslagens bestämmelser om årsredovisning i enlighet med vad som anförts i motionen.

I motionen framställs önskemål om en förenklad redovisning av innehav av aktier i andra bolag.

Motion 1984/85:590 av Knut Wachtmeister (m) vari yrkas att riksdagen beslutar om en sådan ändring i aktiebolagslagens regler om användning av uppskrivningsfond som angetts i motionen.

Motion 1984/85:591 av Knut Wachtmeister (m) vari yrkas att riksdagen beslutar om en sådan ändring i aktiebolagslagens regler om redovisning av inventarier som angetts i motionen.

Motion 1984/85:1673 av Knut Wachtmeister (m) vari yrkas att riksdagen hos regeringen begär förslag till ändring av bokföringslagen, såvitt avser ideella föreningars anläggningstillgångar, i enlighet med vad som anförts i motionen.

Redovisning av aktieinnehav i aktiebolags årsredovisning

LU 1985/86:6

Gällande ordning

Med årsbokslut avses en bokföringsskyldigs interna, inte offentliga redovisning och med årsredovisning vederbörandes offentliga redovisning. Regler om årsredovisning finns i aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL), lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar samt lagen (1980:1103) om årsredovisning m. m. i vissa företag.

Bokföringslagen (1976:125) (BFL) innehåller bestämmelser om årsbokslut (11–21 §§). Skyldigheten att upprätta årsbokslut är knuten till bokföringsskyldigheten. Bokföringsskyldiga är alla näringsidkare samt aktiebolag och ekonomiska föreningar, även om bolaget eller föreningen inte utövar näringsverksamhet. Enligt 11 § BFL skall för varje räkenskapsår den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut, som skall bestå av resultaträkning och balansräkning. Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret samt lämna en med hänsyn till rörelsens förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit. Balansräkningen skall i sammandrag redovisa rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen på balansdagen. I resultaträkningen och balansräkningen skall med hänsyn till rörelsens förhållanden lämnas vissa ytterligare uppgifter och upplysningar.

Enligt ABL skall årsredovisning bestå av balansräkning, resultaträkning och förvaltningsberättelse. Beträffande aktiebolags resultaträkning och balansräkning gäller förutom bestämmelserna i BFL de föreskrifter som finns i 11 kap. ABL. Enligt 11 kap. 8 § skall utöver vad som följer av BFL i resultaträkningen och balansräkningen lämnas uppgifter och särskilda upplysningar beträffande bl. a. innehav av aktier i andra bolag. Sådana aktier skall redovisas 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 dotterbolag, 50 000 kr. eller det lägre belopp, som motsvarar 5 % av det aktieägande bolagets 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 också i andra fall aktier redovisas utan specifikation. Enligt 53 § aktiebolagsförordningen (1975:1387) prövas frågor om sådant tillstånd av kommerskollegium.

Bakgrunden till bestämmelsen i ABL om redovisningsskyldighet beträffande aktieinnehav i andra bolag är att det i stor utsträckning förekommer att särskilt större företag äger ett antal mindre poster av aktier eller andelar i ekonomiska föreningar (prop. 1975:103 s. 445). Under förarbetena till ABL uttalade föredragande statsrådet att innehavet ofta är av understödskaraktär och exemplifierade det med några andelar i en golfbana, i ett tvätteri e. d. I fråga om sådana poster och andelar, vanligen omtalade som sociala andelar, saknade enligt statsrådet en offentlig specificering nämnvärt intresse. Bestämmelsen om redovisningsskyldighet medger därför att sådana smärre

innehav kan sammanföras i aktiespecifikationer i en gemensam post, som kan kallas "Diverse aktier (och andelar)". Med hänsyn till att även mycket betydande aktieposter inte sällan tas upp i balansräkningar till kraftigt nedskrivna värden krävs att såväl nominellt som bokfört värde av en aktiepost underskrider den i bestämmelsen angivna beloppsgränsen för att specifikation skall få utelämnas.

Som tidigare sagts gäller undantaget från specifikationskravet inte för aktier i dotterbolag. I fråga om bestämmelsen om dispens från specifikationskravet bör denna enligt uttalande av föredragande statsrådet tillämpas mycket restriktivt (prop. 1975:103 s. 456).

Enligt föreningslagen gäller en motsvarande bestämmelse om redovisning av ekonomiska föreningars innehav av aktier i bolag. I årsredovisningslagen däremot finns inte något krav på specifikation av aktieinnehav annat än när det gäller aktier i dotterföretag.

Motion 589

I motionen anförts att ett bolag med 50 000 kr. i eget kapital enligt nuvarande lagstiftning måste specificera alla aktieinnehav över 2 500 kr. Motivet till specifikationskravet torde enligt motionären vara att läsaren av årsredovisningen skall kunna bilda sig en uppfattning om inte bara en koncerns uppbyggnad utan också om koncernens innehav i samarbetande företag – s. k. intressebolag.

Särskilt under senare år, framhåller motionären, har många både små och stora bolag placerat en del av sin likviditet i framför allt börsnoterade aktier. Då gränsen för krav på specifikation av aktieinnehav är så låg tyngs ofta bolagens årsredovisningar av flera sidor aktiespecifikationer, som kanske är helt ointressanta i jämförelse med årsredovisningens övriga innehåll.

I syfte att förenkla och koncentrera årsredovisningen föreslår motionären att specifikation av aktieinnehav endast skall behöva ske om innehavet överstiger 10 % av det ägda bolagets aktiekapital. Utan några jämförelser i övrigt skulle därmed enligt motionären beloppsgränsen sammanfalla med gränsen för rätt att tillsätta minoritetsrevisor och med gränsen för tvångsinlösen av minoritetsaktier.

Remissyttranden

Yttranden över motionen har inhämtats från bokföringsnämnden (BFN), Sveriges industriförbund, SHIO-Familjeföretagen, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS.

SHIO-Familjeföretagen tillstyrker motionsförslaget. Sveriges industriförbund delar motionärens uppfattning att den gällande specifikationsskyldigheten torde vara betungande för många företag och är därför principiellt positiv till en lättnad i detta hänseende. Övriga remissinstanser avstyrker motionen. FAR föreslår i stället att beloppsgränsen 50 000 kr. indexregleras eller höjs till 100 000 kr. SRS förordar samma höjning av beloppsgränsen. BFN föreslår för sin del en allmän översyn av samtliga specifikationsregler i 11 kap. 8 och 9 §§ ABL, där hänsyn bör tas till specifikationskravets relevans

med hänsyn till dess ursprungliga och nuvarande syfte. Beträffande det närmare innehållet i remissvaren hänvisas till betänkandets bilaga.

LU 1985/86:6

Användning av medel i uppskrivningsfond

Gällande ordning

Enligt BFL är huvudprincipen att anläggningstillgång när den redovisas i balansräkningen inte får tas upp över värdet i närmast föregående fastställda balansräkning. Motivet för denna princip är att ett bolag inte bör kunna skapa utdelningsbar vinst genom att skriva upp värdet på anläggningstillgång. Om en anläggningstillgång kan anses ha ett bestående väsentligt övervärde, får emellertid uppskrivning av anläggningstillgång ske under förutsättning att uppskrivningsbeloppet används till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar och särskilda skäl föreligger för sådan utjämning. Fast egendom, som åsätts taxeringsvärde, får dock inte skrivas upp över taxeringsvärdet (15 § BFL).

Enligt ABL får utan hinder av BFL:s bestämmelser uppskrivningsbeloppet användas också till ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller fondemission eller till avsättning till uppskrivningsfond. Medel som avsätts i en uppskrivningsfond får senare tas i anspråk till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar, om särskilda skäl finns för en sådan utjämning. Medlen får också nyttjas för ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller fondemission (11 kap. 4 § ABL). Uppskrivningsfonden tillhör bolagets bundna egna kapital (11 kap. 7 § ABL).

En fondemission kan ske genom överföring till aktiekapitalet av bl. a. medel i uppskrivningsfond eller genom uppskrivning av anläggningstillgångs värde (4 kap. 16 § ABL). Beslut om fondemission, som skall fattas av ordinarie bolagsstämma då balansräkningen fastställs, får ej verkställas förrän det registrerats.

Nedsättning av aktiekapitalet får enligt 6 kap. 1 § ABL ske för avsättning till reservfond eller för omedelbar täckning av förlust enligt fastställd balansräkning, om förlusten ej kan täckas av fritt eget kapital. Beslut om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen skall fattas av ordinarie bolagsstämma (9 kap. 5 §). Av 6 kap. 5 § framgår att aktiekapitalet är nedsatt när beslutet om nedsättning registrerats. Innan tre år förflutit från registreringen får vinstutdelning beslutas endast om rätten ger tillstånd därtill eller om aktiekapitalet ökas med minst nedsättningsbeloppet.

I ABL finns bestämmelser om tvångslikvidation (13 kap.). Så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet skall en särskild balansräkning upprättas. Vid beräkning av det egna kapitalets storlek skall inom linjen tilläggas en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna.

I motionen hävdas att den nuvarande lagstiftningen i fråga om användningen av medel i uppskrivningsfond kan medföra praktiska problem. Enligt motionären kan lönsamhetsproblem mer eller mindre tillfälligt drabba företag. Exempel härpå är de svårigheter som drabbade företag med utlandsskulder till följd av devalveringen år 1982 och som orsakade att företagen hamnade i likvidationssituationer. Vidare kan en strukturomvandling innebära ett par års förluster som också kan försätta bolaget i den situationen att kontrollbalansräkning enligt aktiebolagslagens bestämmelser om tvångslikvidation måste upprättas. Om bolaget exempelvis äger en fastighet vars verkliga värde vida överstiger det bokförda värdet, kan man enligt motionären gång på gång tvingas upprätta kontrollbalansräkning och då konstatera att likvidationsplikt inte föreligger. Motionären anser att ett sådant förfarande är omständligt.

Motionären pekar vidare på att uppskrivning kan ske till taxeringsvärdet på en av ett bolag ägd fastighet, om det bokförda värdet understiger taxeringsvärdet. Om erforderlig nedskrivning av andra anläggningstillgångar inte förutsätts vara aktuell måste uppskrivningsbeloppet användas antingen till fondemission eller till avsättning till uppskrivningsfond. I de fall uppskrivningsbeloppet avsatts till uppskrivningsfond har det bundna egna kapitalet i bolaget ökat med detta belopp. De balanserade förlusterna måste dock fortfarande tas upp i balansräkningen.

För att få bort de balanserade förlusterna ur balansräkningen måste enligt motionären följande ske, nämligen

- uppskrivning och avsättning till uppskrivningsfond,
- användning av uppskrivningsfonden till höjning av aktiekapitalet genom fondemission alternativt direkt användning av uppskrivna medel till fondemission samt
- nedsättning igen av aktiekapitalet genom kvittning av de balanserade förlusterna.

Motionären anser att detta förfarande är krångligt, byråkratiskt och onödigt kostsamt för bolaget. För att undvika detta fordras enligt motionären blott den ändringen i aktiebolagslagen att belopp avsatt till uppskrivningsfond även får användas till "kvittning" mot balanserade förluster. Motionären föreslår att en sådan ändring sker.

Remissyttranden

Yttranden över motionen har lämnats av BFN, riksskatteverket (RSV), SHIO-Familjeföretagen, FAR och SRS.

SHIO-Familjeföretagen och BFN tillstyrker motionen, BFN dock under förutsättning att de synpunkter som nämnden för fram beaktas. RSV, som anser att de i motionen anförda skälen inte är tillräckliga för att nuvarande bestämmelser skall ändras, avstyrker det i motionen framlagda förslaget. Samma ståndpunkt har FAR och SRS, vilka anser att gällande regler bör behållas.

Remissvaren redovisas närmare i bilaga till betänkandet.

Gällande ordning

I BFL finns bestämmelser om innehållet i den balansräkning som den bokföringsskyldige skall upprätta i samband med årsbokslutet. Balansräkningen skall i sammandrag redovisa bl. a. rörelsens samtliga tillgångar (19 §). Bland de anläggningstillgångar som därvid skall förtecknas kan nämnas skepp, maskiner, inventarier o. d. samt byggnader.

I fråga om sådan balansräkning som skall ingå i aktiebolags årsredovisning gäller vidare de föreskrifter som finns i 11 kap. ABL. Enligt 11 kap. 8 § skall utöver vad som följer av BFL i bl. a. balansräkningen lämnas vissa särskilda upplysningar om det slag av anläggningstillgångar som ovan redovisats. För dessa anläggningstillgångar skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de av- och nedskrivningar på anskaffningsvärdet som föreslagits intill balansdagen. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen.

Enligt övergångsbestämmelserna i ABL som finns i lagen (1975:1386) om införande av aktiebolagslagen får en schablonmetod tillämpas i de fall anskaffningsvärdet för tillgång, som förvärvats före den 1 januari 1977, inte kan utränas med hjälp av bolagets bevarade räkenskaper.

Motiven till de i 11 kap. 8 § ABL angivna kraven på uppgifter i bolagens årsredovisning är enligt förarbetena att ge läsaren uppfattning om storleken av befintliga dolda reserver och en bättre grundval för bedömning av företagets avskrivningar (SOU 1971:15 s. 298, prop. 1975:103 s. 460, jfr SOU 1949:8 s. 52).

Föredragande statsrådet framhöll under förarbetena att redovisningskravet avser anskaffningsvärdet och att någon specificerad redovisning per maskin etc. av de ansamlade avskrivningarna inte krävs (prop. 1975:103 s. 461). Enligt statsrådet omfattar redovisningskravet inte sådana objekt, s. k. korttidsinventarier, vilka på grund av sin korta livslängd och i allmänhet låga värde per objekt enligt allmän redovisningssed och med stöd av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (där gränsen för varaktighetstiden är satt till tre år) över huvud taget inte brukar upptas i balansräkningarna som inventarier utan kostnadsförs vid anskaffningen. Det rör sig här om verktyg, vissa maskintillbehör, enklare utensilier m. m.

Av nuvarande lydelse av punkt 3 i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen framgår att hela utgiften för anskaffandet av s. k. korttidsinventarier får dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Bokföringsnämnden har meddelat anvisning beträffande anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier (anvisning nr 7; kommerskollegiets författningssamling – KFS 1977:28). Enligt vad som framgår av anvisningarna skall anskaffningsvärden redovisas beträffande de tillgångar som bolaget innehar. Det gäller oavsett om t. ex. den innehavda tillgången bokföringsmässigt eller skattemässigt avskrivits till fullo. Vidare bör faktiska anskaffningsvärden i görligaste mån tas fram ur bevarade räkenskaper. Uppskattningar och schablonregler skall ses som undantag. Som exempel på ett förenklat förfarande som undantagsvis bör kunna tillämpas anvisar nämnden metoden

att hämta anskaffningsvärdena från bolagens deklARATIONER. I anvisningarna framhålls också att ABL:s redovisningskrav i praktiken innebär att förteckning (register) över maskiner och inventarier som ingår i bolagets anläggningstillgångar måste läggas upp. Förteckningen kan innehålla uppgifter om såväl under året gjorda anskaffningar som de totala anskaffningsvärdena fördelade på anskaffningsår.

Föreningen Auktoriserade Revisorer har i en rekommendation (Nr 7. Redovisning av avtal om förhyrning och uthyrning av anläggningstillgångar – leasing m. m. Jan. 1982) bl. a. anfört att det förhyrande företaget bör redovisa förhyrt objekt bland balansräkningens anläggningstillgångar, när hyresavtalet innebär skyldighet att efter viss tid och på avtalade villkor överta objektet med äganderätt. Om hyresavtalet ej innebär skyldighet (men kanske rättighet) att efter viss tid överta förhyrt objekt, saknas enligt rekommendationen anledning att införa tillgångs- och skuldposter i balansräkning. I de fall en väsentlig del av använda anläggningar disponeras på grund av hyresavtal, bör förhållandet anges i förvaltningsberättelsen eller i not till balansräkning. Vad nu sagts gäller dock inte sådana fastigheter som brukaren normalt ej äger.

Motion 591

Det nuvarande kravet att balansräkningens skall innehålla uppgift om dels varje maskin och inventarie, dels anskaffningsvärde, dels de av- och nedskrivningar som gjorts på detta värde torde enligt motionären vara av begränsat värde och inte motsvara det ganska omfattande merarbete som fordras. Detta gäller speciellt mindre och medelstora företag som inte har tillgång till ADB-baserade inventarieregister.

Skälen för att specifikationskravet torde vara av begränsat värde är enligt motionären att en hel del anskaffningsvärden är beräknade enligt schablonmetod och därmed tämligen osäkra. Vidare framhålls att en uppgift om tidpunkten för anläggningstillgångarnas utrangering egentligen saknar betydelse, därför att många maskiner står kvar som reserv för att vid behov kunna tillhandahålla delar. Härtill kommer att många bolag numera finansierar sin maskinpark genom leasing, vilket enligt motionären knappast kommer till uttryck i årsredovisningen.

Med hänsyn till dessa förhållanden och till förekommande felaktigheter i uppgifterna om ackumulerade anskaffningsvärden anser motionären att det nuvarande omfattande specifikationskravet bör kunna slopas och ersättas med ett annat redovisningssystem.

Som motionären ser det skulle en given förbättring vara om i aktiebolagslagen infördes en bestämmelse att bolagen i sina förvaltningsberättelser skall redovisa det gångna årets nyinvesteringar i maskiner och inventarier med särredovisning av sådana tillgångar som finansierats genom leasing. Jämförelsevärde för föregående år skall också framgå. Motionären föreslår att en sådan lagändring sker.

Yttrande över motionen har inkommit från BFN, RSV, SHIO-Familjeföretagen, FAR, SRS och Finansbolagens Förening.

SHIO-Familjeföretagen, som tillstyrker motionen, anser att den föreslagna lagändringen – framför allt i fråga om förslaget om särredovisning av de tillgångar som har finansierats genom leasing – skulle ge läsaren av årsredovisningen en fullständigare bild av företagens tillgångar i form av inventarier och maskiner. BFN, RSV, FAR, SRS och Finansbolagens Förening avstyrker med delvis olika motiveringar motionen. Huvudinvändningen mot motionärens förslag är att redovisningskravet, även om de lämnade uppgifterna ofta är schablonmässigt beräknade, dock fyller funktionen att ge läsaren av årsredovisningen en viss information om värdet på bolagets maskiner och inventarier.

BFN och RSV, vilka i likhet med SHIO-Familjeföretagen delar motionärens uppfattning att det är otillfredsställande att inventarier och maskiner som finansierats genom leasing knappast redovisas i årsredovisningarna, anser dock att detta förhållande snarare bör föranleda kompletterande lagstiftningsåtgärder än minskade krav på redovisning av sådana tillgångar som bolagen äger.

En utförligare redovisning av remissvaren finns i bilaga till betänkandet.

Uppskrivning av ideella föreningars anläggningstillgångar

Gällande ordning

Som tidigare anförts under avsnittet om användning av medel i uppskrivningsfond är huvudprincipen enligt BFL att anläggningstillgång när den redovisas i balansräkningen inte får tas upp över värdet i närmast föregående fastställda balansräkning. Motivet för denna princip är att ett bolag inte bör kunna skapa utdelningsbar vinst genom att skriva upp värdet på anläggningstillgång. Om en anläggningstillgång kan anses ha ett bestående väsentligt övervärde, får emellertid uppskrivning av anläggningstillgång ske under förutsättning att uppskrivningsbeloppet används till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar och särskilda skäl föreligger för en sådan utjämning. Fast egendom, som åsatts taxeringsvärde, får dock inte skrivas upp över taxeringsvärdet (15 § BFL).

Enligt ABL får utan hinder av BFL:s bestämmelser uppskrivningsbeloppet användas också till ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller fondemission eller till avsättning till uppskrivningsfond. Medel som avsätts i en uppskrivningsfond får senare tas i anspråk till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar, om särskilda skäl finns för en sådan utjämning. Medlen får också nyttjas för ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller fondemission (11 kap. 4 § ABL).

Enligt föreningslagen får utan hinder av BFL:s bestämmelser uppskrivningsbeloppet användas även till avsättning till uppskrivningsfond. Medel i en sådan fond får senare tas i anspråk endast för sådant ändamål som BFL enligt det förut sagda medger.

I motionen hänvisas till bokföringslagens regler om att det endast är tillåtet att skriva upp en anläggningstillgång om samtidigt en annan tillgång skrivs ned med samma belopp. Reglerna gäller dock inte om annan lagstiftning har särskilda bestämmelser om uppskrivning av anläggningstillgång. Motionären anför som exempel aktiebolagslagen, enligt vilken uppskrivningsmedel från anläggningstillgång får utan hinder av bokföringslagen användas till fondemission.

Motionären framhåller att för ideella föreningar finns ingen sådan lagstiftning som tar över bokföringslagen. Det medför enligt motionären att det för sådana föreningar inte är möjligt att skriva upp lågt nedskrivna fastigheter i andra fall än när annan tillgång skrivs ned. Härigenom kan en ideell förening inte vid behov korrigera negativa kapitalvärden i sin balansräkning trots avsevärda dolda reserver i form av nedskrivna fastigheter. I fråga om ideella föreningar får enligt motionären bokföringslagens bestämmelser på detta område den negativa konsekvensen att man i balansräkningen inte kan visa en mer korrekt ekonomisk ställning.

Enligt motionärens uppfattning bör regeringen återkomma till riksdagen med förslag till ändring av bokföringslagen så att inte de negativa effekter för ideella föreningar som påtalats i motionen uppstår.

Remissyttranden

Yttranden över motionen har lämnats av BFN, RSV, FAR och SRS.

FAR delar den i motionen framförda uppfattningen att det kan finnas motiv att göra en översyn av uppskrivningsreglerna för ideella föreningar. BFN har samma ståndpunkt men förordar att översynen görs allmän och omfattar de regler om uppskrivning av anläggningstillgångar som nu gäller för olika företagsformer. SRS förordar i första hand en samlad översyn av en civillagstiftning för ideella föreningar. I andra hand tillstyrker SRS en översyn av bokföringslagens regler på så sätt som föreslås i motionen.

RSV avstyrker det i motionen framlagda förslaget.

Det närmare innehållet i remissyttrandena redovisas i bilaga till betänkandet.

Utskottet

I betänkandet behandlas fyra motioner om vissa bokföringsfrågor, nämligen aktiebolags redovisning av aktieinnehav och inventarier, användning av medel i uppskrivningsfond samt uppskrivning av ideella föreningars anläggningstillgångar.

Med årsbokslut avses en bokföringsskyldigs interna, inte offentliga redovisning och med årsredovisning vederbörandes offentliga redovisning. Bokföringslagen (1976:125) (BFL) innehåller bestämmelser om årsbokslut medan regler om årsredovisning finns i bl. a. aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL). Enligt BFL skall ett årsbokslut bestå av resultaträkning och balansräkning. I ABL stadgas att aktiebolag varje år skall avge årsredovis-

ning som skall bestå av resultaträkning och balansräkning samt förvaltningsberättelse. Enligt ABL skall utöver vad som följer av BFL i resultaträkningen och balansräkningen lämnas uppgifter och särskilda upplysningar beträffande bl. a. *innehav av aktier* i andra bolag. Varje aktiepost skall redovisas särskilt och uppgift lämnas om bolagets namn, antalet aktier och dessas nominella och bokförda värden. Understiger båda dessa värden för aktierna i ett bolag 50 000 kr. eller det lägre belopp som motsvarar 5 % av det aktieäggande bolagets egna kapital behöver dock specifikation inte lämnas. Undantaget från specifikationskravet gäller inte för aktier i dotterbolag. När det är påkallat ur allmän eller enskild synpunkt får kommerskollegium lämna dispens från specifikationskravet.

I motion 589 framhålls att nuvarande regler medför att bolagens årsredovisningar ofta tyngs med flera sidor aktiespecifikationer, som kanske är helt ointressanta i jämförelse med årsredovisningens övriga innehåll. I syfte att förenkla och koncentrera årsredovisningen föreslår motionären att specifikation av aktieinnehav endast skall behöva ske om innehavet överstiger 10 % av aktiekapitalet i det ägda bolaget. Motionären yrkar att ABL ändras i enlighet härmed. Utskottet erinrar om att syftet med årsredovisningsbestämmelserna bl. a. är att samhället, aktieägarna och andra intressenter skall få så god inblick i bolaget som möjligt. Att redovisningen görs utförlig är en förutsättning för att intressenterna skall kunna bedöma företagets ekonomiska ställning, resultatutveckling och framtidsutsikter. Uppgifter om i vad mån bolagets tillgångar utgörs av aktier i andra företag kan vara av väsentlig betydelse vid en sådan bedömning. Enligt utskottets mening fyller således det nuvarande specifikationskravet en viktig funktion. Utskottet vill vidare peka på att undantaget från specifikationskravet infördes för att ge en möjlighet för i första hand större bolag att låta bli att särredovisa mindre aktieposter i fall där innehavet närmast är av social karaktär och en offentlig specifiering saknar nämnvärt intresse.

Det sagda utesluter emellertid inte att det med hänsyn till samhällsutvecklingen sedan ABL trädde i kraft den 1 januari 1977 kan finnas skäl för en uppmjukning av specifikationskravet. Vid remissbehandling av motionen har också samtliga remissinstanser uttalat att nuvarande bestämmelser inte är helt tidsenliga. En sådan ändring som förespråkas av motionären kan utskottet emellertid inte ställa sig bakom. Som framhållits av revisorsorganisationerna kan nämligen, om undantaget från specifikationskravet knyts till endast det ägda bolagets förhållanden, avsevärda nackdelar uppkomma. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR har som exempel härpå nämnt att med motionärens förslag skulle ett innehav av Volvoaktier som understiger 150 milj. kr. få lämnas ospecificerat.

Med hänsyn till vad bokföringsnämnden anført i sitt remissyttrande anser sig utskottet kunna utgå från att nämnden till närmare överväganden tar upp frågan om en modernisering av specifikationskravet beträffande aktier och tar de initiativ till lagändring som kan visa sig erforderliga. Någon vidare åtgärd från riksdagens sida med anledning av motion 589 är därför inte påkallad.

Enligt BFL skall i balansräkningen redovisas olika anläggningstillgångar såsom skepp, maskiner, inventarier o. d. samt byggnader. I ABL föreskrivs

härutöver beträffande anläggningstillgångarna att vissa särskilda upplysningar skall lämnas i balansräkningen. För dessa tillgångar skall redovisas dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de av- och nedskrivningar på anskaffningsvärdet som föreslagits intill balansdagen. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen. Syftet med nämnda regler i ABL är att läsaren av bolagens årsredovisning skall kunna få en uppfattning om storleken av befintliga dolda reserver och en bättre grundval för bedömning av företagets avskrivningar.

I motion 591 görs gällande att den nuvarande skyldigheten för bolagen att i balansräkningen redovisa inventarier torde vara av begränsat värde och inte motsvara det ganska omfattande merarbete som fordras. Enligt motionären bör specifikationskravet slopas. Motionären anser att det skulle vara en förbättring om bolagen i sina förvaltningsberättelser redovisade det gångna årets nyinvesteringar i maskiner och inventarier med särredovisning av sådana tillgångar som finansierats genom s. k. leasing. Motionären yrkar att ABL ändras i enlighet med det anförda.

Med anledning av vad som anförs i motionen vill utskottet inledningsvis peka på att specifikationskravet beträffande anläggningstillgångar inte är så långtgående som synes framgå av motionen. Något krav att anskaffningsvärdet m. m. för varje maskin och annat inventarium skall redovisas uppställs sålunda inte i ABL. Uppgiftsskyldigheten gäller blott balansposten i dess helhet. Enligt en av bokföringsnämnden utfärdad anvisning (KFS 1977:28 BFN 7) måste bolaget däremot upprätta en förteckning eller ett register över maskiner och annat som ingår bland anläggningstillgångarna. Vidare behöver s. k. korttidsinventarier, dvs. mindre värdefulla tillgångar med en livslängd av högst tre år, inte redovisas bland anläggningstillgångarna.

I likhet med flertalet av de instanser som yttrat sig över motionen anser utskottet att gällande redovisningsregler beträffande inventarier fyller en viktig funktion. Upplysningar om tillgångarnas anskaffningsvärden och gjorda nedskrivningar ger sålunda läsaren av årsredovisning väsentlig information om företagets ställning. Som riksskatteverket framhållit är inventarieförteckningar vidare av stor betydelse som underlag för deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten samt för kontrollen av denna. Utskottet delar därför den uppfattning som kommit till uttryck i remissyttrandena från bokföringsnämnden, riksskatteverket och revisorsorganisationerna att redovisningskravet bör behållas.

Vad härefter angår motionärens önskemål om redovisning av nyinvesteringar vill utskottet hänvisa till vad bokföringsnämnden och FAR anför. Enligt dessa remissinstanser tillgodoses önskemålet genom att större bolag redan är skyldiga att i finansieringsanalysen redovisa nyinvesteringar i maskiner m. m. Även motionärens önskan att leasingobjekt skall redovisas får i viss mån anses uppfylld genom en rekommendation från FAR. Enligt denna skall, när företaget i leasingavtalet åtagit sig att vid hyrestidens utgång överta leasingobjektet, detta objekt redovisas bland anläggningstillgångarna. I övriga fall, dvs. när företaget har rätt men ej skyldighet att överta objektet eller när någon övertaganderätt inte finns, skall någon redovisning ej ske. Om en väsentlig del av företagets anläggningar förhys bör dock enligt

rekommendationen detta förhållande anges i förvaltningsberättelsen eller i not till balansräkningen. Även om sålunda leasingobjekt i viss utsträckning redovisas i bolagens årsredovisning kan utskottet dela motionärens uppfattning att nuvarande ordning inte är helt tillfredsställande. Både bokföringsnämnden och riksskatteverket har också uttalat att en ökad redovisning av leasingobjekt är önskvärd. Enligt utskottets mening bör man dock inte tynga lagstiftningen med särskilda regler om uppgiftsskyldighet beträffande inhyrda maskiner m. m. Det får ankomma på bokföringsnämnden och revisorsorganisationerna att genom anvisningar och rekommendationer ge riktlinjer för vad som kan anses utgöra god redovisningssed i förevarande hänseende.

Med hänvisning till det anförda avstyrker utskottet bifall också till motion 591.

Om en anläggningstillgång kan anses ha ett bestående väsentligt övervärde, får enligt BFL *uppskrivning* av tillgången ske under förutsättning att uppskrivningsbeloppet används till erforderlig nedskrivning av värdet på någon annan anläggningstillgång och särskilda skäl föreligger för en sådan utjämning. Fast egendom, som åsätts taxeringsvärde, får inte skrivas upp över taxeringsvärdet.

Enligt ABL får uppskrivningsbeloppet användas även till ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller fondemission eller till avsättning till *uppskrivningsfond*. Medel i en uppskrivningsfond kan senare användas för nedskrivning av värdet på en anläggningstillgång eller för ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller fondemission.

Bakgrunden till förevarande regler är att ett bolag inte bör kunna skapa utdelningsbar vinst genom att skriva upp värdet på anläggningstillgång. Utdelningsbar vinst får inte heller åstadkommas genom nedsättning av aktiekapitalet. Sådan nedsättning får därför ske endast för avsättning till reservfond eller för omedelbar täckning av förlust enligt fastställd balansräkning, om förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital. För att förhindra att medel förs ut från bolaget finns vidare regler som innebär att beslut om vinst- eller förlustdispositioner skall fattas av ordinarie bolagsstämma, att beslut om nedsättning av aktiekapitalet skall registreras och att vinstutdelning i princip inte får ske under tre år efter registreringen.

I motion 590 framhålls att i och för sig solida företag kan drabbas av sådana förluster att likvidationsreglerna i ABL blir tillämpliga. Som exempel nämner motionären att många företag med utlandsskulder råkade i svårigheter efter devalveringen år 1982. Även om företaget har tillgångar, vilkas verkliga värde överstiger det bokförda och vilkas övervärde väl svarar mot den balanserade förlusten, kan företaget bli tvunget att gå på gång upprätta en kontrollbalansräkning enligt likvidationsreglerna, något som är omständligt och skadar företagets anseende. För att övervärdet på företagets tillgångar skall kunna användas till täckning av den balanserade förlusten måste företaget enligt gällande regler först göra en uppskrivning och avsätta beloppet till en uppskrivningsfond, som därefter används för en höjning av aktiekapitalet genom fond- eller nyemission. Aktiekapitalet kan sedan sättas ned och de balanserade förlusterna täckas. Enligt motionären är detta förfarande krångligt, byråkratiskt och onödigt kostsamt. Motionären yrkar

därför att ABL ändras så att medel i uppskrivningsfond kan användas direkt till täckning av balanserade förluster.

Utskottet kan dela motionärens uppfattning att de nuvarande reglerna i ABL gör det i viss mån både svårt och kostsamt för företagen att täcka balanserade förluster med medel ur uppskrivningsfonden. En förenkling kan därför i och för sig vara motiverad. Som framhållits av både bokföringsnämnden och riksskatteverket vid remissbehandlingen av motionen kan dock motionärens förslag inte utan vidare genomföras. För att förhindra att medel förs ut ur bolaget till nackdel för aktieägare, borgenärer och andra måste en möjlighet att använda medel i uppskrivningsfonden till förlusttäckning kringgärdas med regler motsvarande dem som nu gäller vid nedsättning av aktiekapitalet. Sålunda måste bestämmelser införas som förhindrar att vinstutdelning sker och att uppskrivningsfonden utnyttjas när bolaget disponerar fritt eget kapital. Vidare erfordras bestämmelser om att bolagsstämman skall fatta beslut om användningen av uppskrivningsfonden och om att sådana beslut skall registreras. Enligt utskottets mening är det tveklöst om man genom en sådan lagstiftning verkligen uppnår någon mera betydande förenkling. Utskottet vill också hänvisa till vad riksskatteverket anfört i sitt remissyttrande, nämligen att det kan ifrågasättas huruvida de erforderliga ändringarna kan införas i det nuvarande väl underbyggda regelsystemet.

Mot bakgrund av det anförda anser sig utskottet i vart fall inte för närvarande böra förorda en lagändring i enlighet med önskemålet i motion 590. Skulle det finnas ett påtagligt behov av en sådan ändring förutsätter utskottet att regeringen i lämpligt sammanhang tar upp frågan till närmare överväganden. Utskottet avstyrker således bifall till motionen.

I motion 1673 framhålls att det för *ideella föreningar* inte finns någon lagstiftning som tar över BFL. Det medför enligt motionären att det för sådana föreningar inte är möjligt att skriva upp långt nedskrivna fastigheter i andra fall än när annan tillgång skrivs ned. För att möjliggöra för ideella föreningar att i balansräkningen kunna visa en mer korrekt ekonomisk ställning hemställer motionären att riksdagen hos regeringen begär förslag till ändring av BFL i aktuellt hänseende.

Utskottet erinrar om att en ideell förening är bokföringspliktig endast om den driver näringsverksamhet och då bara beträffande denna verksamhet. Från bokföringsplikten undantas vidare ideell förening vars verksamhet endast består av mindre omfattande uthyrning av byggnad eller del av byggnad.

Enligt utskottets mening torde det stora flertalet ideella föreningar inte driva bokföringspliktig näringsverksamhet. Det är alltså endast ett begränsat antal föreningar som motionen gäller. Varken genom de remissyttranden som inhämtats över motionen eller eljest har det i ärendet framkommit att det för dessa föreningar finns något behov av en lagändring.

Utskottet vill vidare framhålla att de särskilda bestämmelserna i ABL om uppskrivning av anläggningstillgångar bygger på att medel som tas fram vid uppskrivning hänförs till bolagets eget bundna kapital och att sådant kapital skyddas mot urholkning genom olika regler. Ideella föreningar saknar eget bundet kapital och en lagstiftning i enlighet med motionärens önskemål är därför svår att genomföra. Det finns också anledning att påpeka att det inte

bara är rörelsedrivande ideella föreningar som måste förena en uppskrivning av en tillgång med en nedskrivning av en annan. Också enskilda näringsidkare och handelsbolag måste göra en nedskrivning samtidigt med uppskrivningen. Någon anledning till att de ideella föreningarna skall behandlas annorlunda än dessa näringsidkare kan utskottet inte finna.

Med hänvisning till det anförda avstyrker utskottet bifall till motion 1673.

Utskottet hemställer

att riksdagen avslår motionerna 1984/85:589, 1984/85:590, 1984/85:591 och 1984/85:1673.

Stockholm den 19 november 1985

På lagutskottets vägnar

Per-Olof Strindberg

Närvarande: Per-Olof Strindberg (m), Lennart Andersson (s), Owe Andréasson (s), Stig Gustafsson (s), Martin Olsson (c), Inga-Britt Johansson (s), Allan Ekström (m), Bengt Kronblad (s), Inger Hestvik (s), Bengt Harding Olson (fp), Gunnar Thollander (s), Marianne Karlsson (c), Hans Rosengren (s), Ewy Möller (m) och Kjell Arne Welin (fp).

Reservation

Per-Olof Strindberg, Allan Ekström och Ewy Möller (alla m) anser

dels att den del av utskottets yttrande som på s. 10 börjar med "Med hänsyn" och slutar med "inte påkallad" bort ha följande lydelse:

I likhet med revisorsorganisationerna anser utskottet att det i första hand finns anledning att höja den nuvarande beloppsgränsen på 50 000 kr. till 100 000 kr. Det kan vidare finnas skäl att överväga om man inte kan slopa regeln om att aktieinnehav som motsvarar 5 % av delägande bolagets aktiekapital alltid måste redovisas. I vart fall synes regeln kunna mjukas upp. Det bör ankomma på regeringen att i lämpligt sammanhang lägga fram förslag till erforderliga ändringar i ABL. Vad utskottet sålunda anfört med anledning av motion 589 bör ges regeringen till känna.

dels att den del av utskottets yttrande som börjar på s. 11 med "I likhet" och slutar på s. 12 med "motion 591" bort ha följande lydelse:

I likhet med flertalet av de instanser som yttrat sig över motionen anser utskottet att gällande redovisningsregler beträffande inventarier fyller den viktiga funktionen att ge läsaren av årsredovisningen information om företagets ställning. Redovisningsplikten medför dock som framhålls i motionen ett ganska omfattande merarbete, särskilt för mindre och medelstora företag. Den leder också till att årsredovisningen blir mer detaljerad än vad som kan anses erforderligt. Med hänsyn härtill finns det enligt utskottets mening skäl för en översyn av redovisningsreglerna, som främst bör syfta till att förenkla regelsystemet.

Vid översynen bör enligt utskottets mening närmare övervägas i vilken omfattning leasingobjekt skall redovisas i företagens årsredovisning. Även om leasingtillgångar i viss utsträckning redan nu redovisas i enlighet med en rekommendation från FAR anser utskottet nämligen i likhet med motionären att nuvarande ordning inte är tillfredsställande. Både bokföringsnämnden och riksskatteverket har också uttalat att en ökad redovisning av leasingegendom är önskvärd. En översyn av reglerna för redovisning av leasingegendom bör inte begränsas enbart till det förhållande företaget förhållanden. Det synes enligt utskottets bedömning vara minst lika viktigt att klarlägga hur det utlyrande företaget bör redovisa den utlyrda egendomen. Det får ankomma på regeringen att närmare bestämma formerna för utredningsarbetets bedrivande.

Vad utskottet sålunda med anledning av motion 591 anført om behovet av en översyn av reglerna om redovisning av inventarier bör ges regeringen till känna.

dels att den del av utskottets yttrande på s. 13 som börjar med "Utskottet kan" och slutar med "till motionen" bort ha följande lydelse:

Utskottet delar motionärens uppfattning att de nuvarande reglerna i ABL gör det både svårt och kostsamt för företagen att täcka balanserade förluster med medel ur uppskrivningsfonden. Det förfarande som för närvarande måste tillämpas är dessutom tidskrävande. En förenkling är därför enligt utskottets mening klart motiverad. Som framhållits av både bokföringsnämnden och riksskatteverket vid remissbehandlingen av motionen kan dock motionärens förslag inte utan vidare genomföras. För att förhindra att medel förs ut ur bolaget till nackdel för aktieägare, borgenärer och andra måste en möjlighet att använda medel i uppskrivningsfonden till förlusttäckning kringgärdas med regler motsvarande dem som nu gäller vid nedsättning av aktiekapitalet. Sålunda måste bestämmelser införas som förhindrar att vinstutdelning sker och att uppskrivningsfonden utnyttjas när bolaget disponerar fritt eget kapital. Vidare erfordras bestämmelser om att bolagsstämman skall fatta beslut om användningen av uppskrivningsfonden och om att sådana beslut skall registreras.

Med hänsyn härtill anser utskottet det lämpligt att frågan om en förenkling av ABL i nu aktuellt hänseende bör övervägas närmare i samband med den av utskottet ovan förordade översynen. Detta bör riksdagen med anledning av motion 590 som sin mening ge regeringen till känna.

dels att den del av utskottets yttrande som börjar på s. 13 med "Enligt utskottets" och slutar på s. 14 med "motion 1673" bort ha följande lydelse:

Vid remissbehandling av motionen har bokföringsnämnden framhållit att det ur flera synpunkter är otillfredsställande att olika regler om uppskrivning av anläggningstillgångar gäller för olika företagsformer. Enligt nämnden är emellertid frågan om uppskrivning komplicerad och den går knappast att lösa utan att ställning tas till en rad av de grundläggande principer varpå den nuvarande redovisningslagstiftningen vilar. Bokföringsnämnden har därför förordat att de regler om uppskrivning av anläggningstillgångar som nu gäller för olika företagsformer görs till föremål för en allmän översyn. Också FAR har ställt sig positiv till motionärens förslag.

Utskottet kan dela denna uppfattning. Frågan om uppskrivning av rörelsedrivande ideella föreningars anläggningstillgångar och därmed sammanhängande spörsmål bör därför snarast utredas. I sammanhanget finns anledning att påpeka att det inte bara är rörelsedrivande ideella föreningar utan även enskilda näringsidkare och handelsbolag som måste förena en uppskrivning av en tillgång med en nedskrivning av en annan. Vid utredningsarbetet bör därför beaktas möjligheterna till förbättringar i aktuellt hänseende även för sistnämnda slag av rörelseidkare. Nära till hands ligger enligt utskottets bedömning att erforderliga lagändringar sker i lagen (1980:1103) om årsredovisning m. m. i vissa företag. Utskottet vill understryka att regler som underlättar uppskrivning av tillgångar måste kombineras med föreskrifter som förhindrar att de medel som tas fram vid uppskrivning används till vinstutdelning.

Vad utskottet anfört bör riksdagen med anledning av motion 1673 som sin mening ge regeringen till känna.

dels ock att utskottet bort hemställa

att riksdagen med anledning av motionerna 1984/85:589, 1984/85:590, 1984/85:591 och 1984/85:1673 som sin mening ger regeringen till känna vad utskottet anfört.

Sammanställning av remissyttrandena över motionerna 1984/85:589, 590, 591 och 1673

Redovisning av aktieinnehav i aktiebolags årsredovisning

Bokföringsnämnden (BFN)

BFN framhåller att syftet med regeln om specifikation av aktiebolags aktieinnehav är att ge en möjlighet för i första hand större bolag att låta bli att specificera innehav av mindre poster av aktier (och andelar) där innehavet närmast är av social karaktär och där en offentlig specificering kan antas sakna nämnvärt intresse. Även om begränsningsregeln gäller för alla typer av aktier är dess primära syfte alltså inte att innehav av börsnoterade aktier skall kunna undantas från specifikationskravet.

BFN har i sin verksamhet kunnat konstatera att aktiebolagslagens regler om specifikation av aktieinnehav i vissa hänseenden är otidsenliga. Nämnden anser emellertid inte att de i motionen föreslagna beloppsgränserna skulle lösa dessa problem utan vill i stället föreslå att reglerna i 11 kap. 8 § p. 1 i aktiebolagslagen görs till föremål för en allmän översyn, där hänsyn tas till specifikationskravets relevans med hänsyn till dess ursprungliga och nuvarande syfte. Enligt nämndens uppfattning bör i detta sammanhang en allmän översyn av samtliga specifikationsregler i 11 kap. 8 och 9 §§ aktiebolagslagen göras. BFN är beredd delta i detta arbete.

Sveriges industriförbund

Industriförbundet delar motionärens uppfattning att den gällande specifikationsskyldigheten torde vara betungande för många företag och är därför principiellt positiv till en lättnad härvidlag. Utan att närmare utredning förebragts har förbundet dock svårt att bedöma vilken gräns som lämpligen skulle kunna ersätta den nuvarande.

SHIO-Familjeföretagen

SHIO-Familjeföretagen delar motionärens uppfattning att årsredovisningar inte i onödan skall behöva tyngas med specifikationer över aktieinnehav i de fall detta är utan intresse för att bedöma bolagets verksamhet och ekonomiska ställning.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR

FAR instämmer i att beloppsgränsen för specificering av aktieinnehav numera är onödigt låg och av praktiska skäl gärna kan höjas.

Specificeringsgränsen kan dock inte, som motionären föreslår, frigöras från det ägande bolagets förhållanden. Motionärens förslag skulle innebära

att varje aktieinnehav i AB Volvo som, vid nuvarande kurs, understiger ca 150 milj. kr. skulle få lämnas ospecificerat. Detta skulle gälla t. o. m. om aktieposten vore det ägande bolagets enda tillgång och upplysning om innehavet sålunda vore av avgörande betydelse för bedömningen av bolagets ställning. FAR föreslår att lagens beloppsgräns indexeras eller höjs till 100 000 kr.

LU 1985/86:6
Bil.

Svenska Revisorsamfundet SRS

SRS instämmer i att nuvarande beloppsgränser med hänsyn till inflationen sedan beloppen fastställdes i många fall är lågt satta. Samfundet anser emellertid att gränserna även framöver måste knytas till det ägande bolagets kapital. SRS föreslår, att det fasta beloppet 50 000 kr. ökas till 100 000 kr.

En ändring till att avse kapitalförhållandena i det eller de ägda bolagen skulle avsevärt minska möjligheterna till ekonomisk analys och bedömning av bolag med omfattande likviditetsplacering i exempelvis börsnoterade aktier. Detta gäller i synnerhet vid tillfällen med fallande börskurser. Nuvarande redovisningsteknik behöver därför även framöver bibehållas utom vad just avser beloppsgränsens anpassning som angivits ovan.

Användning av medel i uppskrivningsfond

Bokföringsnämnden (BFN)

BFN har observerat de praktiska olägenheter som ligger däri att förutsättningen för att uppskrivningsbelopp skall kunna avräknas mot förluster är att aktiekapitalet först ökas genom fondemission och därefter nedsätts. Nämnden instämmer därför i motionens hemställan om att aktiebolagslagen skall ändras så att det blir möjligt att avräkna förluster enligt fastställd balansräkning direkt mot uppskrivningsfonden.

För att den föreslagna ändringen skall inskränka sig till en förenkling av det praktiska förfarings sättet och inte innebära någon ändring i sak i de relativt stränga regler som omgärdar uppskrivningsförfarandet måste emellertid enligt BFN:s uppfattning följande beaktas. För det första måste samma restriktioner rörande vinstutdelningen som nu finns i 6 kap. 5 § aktiebolagslagen knytas till en regel om direkt avräkning. För det andra måste regeln utformas så att beslut om "kvittning" fattas av bolagsstämman och för det tredje krävs att förlust får avräknas mot uppskrivningsfond först i den mån den inte kan avräknas mot fritt eget kapital.

Riksskatteverket (RSV)

RSV framhåller att det erfordras ett flertal åtgärder för att ett uppskrivningsbelopp skall kunna kvittas mot balanserade förluster.

Ett bolag som trots väsentliga övervärden i anläggningstillgångarna tillfälligt hamnar i en likvidationssituation kan därför ha önskemål om att på ett enklare sätt kunna utnyttja dessa övervärden. Den i motionen föreslagna lagändringen skulle underlätta detta.

Av nuvarande bestämmelser och motiven för dessa framgår emellertid att en sådan lagändring måste följas av nya regler som förhindrar att medel förs ut från bolaget. Det krångligare förfarings sättet för att uppnå samma resultat som motionären beskriver utgör härvid en viss garanti mot missbruk. Förslaget fordrar därför noggranna överväganden för att möjligheter inte skall öppnas för missbruk. Skulle den i motionen föreslagna lagändringen genomföras måste regler motsvarande de som är tillämpliga vid nedsättning av aktiekapitalet införas även för de fall där avsättning till uppskrivningsfond använts till kvittning mot balanserade förluster. RSV avser då närmast kravet på registrering och begränsning av möjligheterna att dela ut vinstmedel. Det kan ifrågasättas om erforderliga ändringar kan införas i det nuvarande väl underbyggda regelsystemet.

Mot bakgrund av vad ovan anförts anser RSV att de i motionen anförda skälen inte är tillräckliga för att nuvarande bestämmelser skall ändras.

SHIO-Familjeföretagen

Motionären föreslår en lagändring med innebörd att medel avsätta till uppskrivningsfond även skall få användas till "kvittning" mot balanserade förluster. Härigenom skulle bolagen slippa omständliga och kostsamma förfaranden för att få bort balanserade förluster ur balansräkningen.

SHIO-Familjeföretagen har inget att erinra mot en sådan ändring av aktiebolagslagen.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR

Bokföringslagens och aktiebolagslagens regler om uppskrivning har enligt förarbetena utformats just med syftet att förhindra att uppskrivningsbeloppet används för vinstutdelning. Om förluster kunde täckas genom uppskrivning skulle ett bolag kunna återuppta utdelning utan att ha täckt förluster med realiserade vinster. Gällande regler bör bibehållas.

Vad motionären anför om möjligheten att kringgå uppskrivningsbegränsningarna genom fondemission/aktiekapitalnedsättning är i och för sig riktigt, och var ingalunda okänt för lagstiftaren. Förfarandet motverkas genom det treåriga vinstutdelningsförbudet i 6 kap. 5 § aktiebolagslagen.

Svenska Revisorsamfundet SRS

Enligt samfundets mening är nuvarande regler på området väl avvägda. Något skäl till ändring föreligger enligt samfundets mening ej, varför förslaget avstyrks.

Aktiebolags redovisning av inventarier

Bokföringsnämnden (BFN)

Enligt bokföringslagen skall materiella anläggningstillgångar värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdena. Vad som är god redovisningssed när det

gäller att bestämma anskaffningsvärdet för köpta respektive egentillverkade anläggningstillgångar framgår bl. a. av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR:s rekommendation nr 3, Redovisning av materiella anläggningstillgångar. Av 11 kap. 8 § p. 6 aktiebolagslagen följer vidare att för varje balanspost vari ingår skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnad skall i not anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels beloppet av de per balansdagen företagna av- och nedskrivningarna på anskaffningsvärdet.

Reglerna i 11 kap. 8 § p. 6 infördes genom 1975 års aktiebolagslag. I samband med lagens införande kunde det förekomma att anskaffningsvärdena för befintliga anläggningstillgångar fick beräknas enligt olika schablonmetoder. När det gäller maskiner och inventarier anser emellertid BFN att den övervägande delen av dessa "gamla" anläggningstillgångar antingen är eller inom en snar framtid kommer att bli utrangerad.

Enligt BFN:s anvisning nr 7 (KFS 1977:28) beträffande anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier leder upplysningsskyldigheten i 11 kap. 8 § p. 6 i aktiebolagslagen till ett krav på förande av s. k. anläggningsregister eller annan förteckning över bolagets maskiner och inventarier. Med hänsyn till detta och till de väl etablerade reglerna för hur maskiners och inventariers anskaffningsvärden skall fastställas delar BFN inte den i motionen framförda uppfattningen att anskaffningsvärdena för aktiebolags maskiner och inventarier mer regelmässigt skulle vara osäkra och/eller felaktiga. Enligt nämndens uppfattning kan så vara fallet huvudsakligen hos sådana bolag som ej följer god redovisningssed på detta område.

BFN delar uppfattningen att det från flera synpunkter är otillfredsställande att den del av maskinparken som finansierats genom leasing inte redovisas i årsredovisningen i annan mån än vad som följer av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR:s rekommendation nr 7, Redovisning av avtal om förhyrning och uthyrning av anläggningstillgångar (leasing m. m.). Enligt nämndens uppfattning bör emellertid detta förhållande leda till införandet av ytterligare regler om redovisning av förhyrda anläggningstillgångar snarare än till krav på uppluckring av redovisningsreglerna för sådana maskiner och inventarier som bolaget äger. Nämnden vill också framhålla att det i motionen framförda kravet på redovisning av nyinvesteringar i maskiner och inventarier – i varje fall i de större aktiebolagen – tillgodoses genom finansieringsanalysen.

Riksskatteverket (RSV)

Reglerna i 11 kap. 8 § p. 6 aktiebolagslagen infördes 1 januari 1977. I samband med lagens ikraftträdande utfärdades särskilda bestämmelser avsedda att tillämpas i sådana situationer då anskaffningsvärdet på tillgångarna ej kunnat utrönas med hjälp av bevarade räkenskaper. Bestämmelserna innebar att en schablonmetod fick tillämpas. Enligt RSV:s mening kan övervägande delen av de inventarier vars anskaffningsvärde fick beräknas enligt schablonmetoden antas redan nu vara eller inom en snar framtid bli utrangerade. Problemen är således av övergående natur.

I samband med att det nya redovisningskravet i aktiebolagslagen infördes

utfärdade BFN anvisning beträffande anskaffningsvärden för maskiner och inventarier (KFS 1977:28 BFN:7). Av denna framgår att aktiebolagslagens redovisningskrav i praktiken innebär att förteckningar (register) över maskiner och inventarier som ingår i anläggningstillgångar måste upprättas. Dessa förteckningar eller register är enligt RSV:s uppfattning av stor betydelse som underlag för deklarations- och uppgiftsskyldigheten och för kontroll därav. Den omständigheten att anskaffningsvärdena skulle vara osäkra föranleder ej annan uppfattning. RSV anser tvärtom att redovisningskravet bör upprätthållas i enlighet med BFN:s anvisning.

RSV delar uppfattningen att det är otillfredsställande att inventarier och maskiner som finansieras genom leasing knappast inte redovisas i årsredovisningarna. Detta borde emellertid snarare föranleda kompletterande lagstiftningsåtgärder som tillgodoser ett angeläget behov än minskade krav på redovisningen av sådana tillgångar som innehas med äganderätt.

SHIO-Familjeföretagen

SHIO-Familjeföretagen anser att den föreslagna ändringen skulle ge läsaren av årsredovisningen en fullständigare bild av företagets tillgångar i form av inventarier och maskiner. Framför allt skulle en särredovisning av de tillgångar som har finansierats genom leasing ge en klarare bild av företagets ekonomi.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR

Motionen utgår felaktigt från föreställningen att gällande lag kräver redovisning av anskaffningsvärde m. m. för "varje maskin och inventarium". Kravet gäller balansposten i dess helhet. Redovisningen underlättas dessutom avsevärt av reglerna i bokföringsnämndens anvisning nr 7.

Även om de lämnade uppgifterna ofta är schablonmässigt beräknade ges dock läsaren en viss uppfattning om bolagets maskin- och inventariepark och om hur långt den är nedskrivet. Erfarenheten visar vidare att de behandlade kraven, när de infördes genom 1975 års aktiebolagslag, medförde en påtaglig förbättring av bolagets interna redovisning och av redovisningen för försäljning och utrangering av maskiner och inventarier.

Motionärens förslag är att i stället kräva redovisning av "det gångna årets nyinvesteringar i maskiner och inventarier med särredovisning av sådana tillgångar som finansierats genom leasing". Den förra uppgiften skall redan enligt gällande lag lämnas i finansieringsanalysen av större bolag; den senare regleras av FAR:s redovisningsrekommendation nr 7 om leasing.

Svenska Revisorsamfundet SRS

Enligt samfundets erfarenheter är det ett visst – i vissa företag ganska omfattande – arbete att sköta det register som måste föras för att uppgifterna i årsredovisningen skall bli korrekta. Detta låter sig emellertid göra. Företagens revisor har här en uppgift att tillse att erforderliga register förs alternativt att sådana anteckningar om inköp och försäljningar görs som

möjliggör en korrekt redovisning. Det stora problemet – och frågan om det över huvud taget är meningsfullt att lämna ifrågavarande uppgifter i årsredovisningen – ligger i stället i att man i de kollektiva beloppsangivelserna blandar anskaffningar och ackumulerade avskrivningar som företagits vid olika penningvärden. I en inflationsekonomi blir därför dessa värden av denna anledning missvisande. En återanskaffning av en viss maskin kan exempelvis betinga ett dubbelt så högt nominellt anskaffningsvärde som ursprungsinvesteringen.

Oaktat dessa förhållanden bör dock gällande krav bibehållas. Läsaren av ett bolags årsredovisning bibringas trots allt en viss information om bolagets värden som investerats i maskiner och inventarier.

Beträffande frågan om redovisning av leasing har Föreningen Auktoriserade Revisorer utgivit en redovisningsrekommendation. Samfundets medlemmar har också ålagts att vid revisionen iakttaga denna rekommendation. I sammanhanget kan det dock vara av vikt att erinra om behovet av översyn av de civilrättsliga reglerna kring leasing.

Finansbolagens Förening

Föreningen begränsar sitt yttrande till frågan om redovisning av leasingegendom.

Till en början bör understrykas att med leasing i det följande avses finansiell leasing varvid det är förutsatt att leasetagaren (=det förhyrande företaget) visserligen har rätt men inte skyldighet, alternativt har varken rätt eller skyldighet, att efter i leasingavtalet fastställda grunder överta leasingobjektet vid leasingperiodens utgång.

För dessa fall, som utgör huvudformen av leasing, har Föreningen Auktoriserade Revisorer i en rekommendation fastställt att det ej finns anledning att på grund av avtalet införa tillgångs- eller skuldposter i det hyrande bolagets balansräkning. Ett förvärv vid avtalstidens slut blir en ny affärshändelse, som först då skall bokföras. Å andra sidan, om en väsentlig del av använda anläggningar (andra än sådana fastigheter som det är normalt att brukaren ej äger) förhyrs, får detta enligt FAR anses vara ett förhållande som varje år bör anges i förvaltningsberättelsen eller i not till balansräkningen.

Föreningen vill med det anförda framhålla att motionärens förslag såvitt avser leasing i huvudsak redan är tillgodosett genom branschpraxis. Enligt föreningens uppfattning finns det inte anledning att uppställa ett längre gående redovisningskrav på detta område. Det bör särskilt understrykas att det framstår som otänkbart att en leasetagare tar upp det hyrda objektet som tillgång i sin balansräkning. En sådan ordning skulle strida mot det gängse sättet att betrakta leasingavtalet som, i första hand, en form av hyra. Det måste även beaktas att leasing mer har karaktär av en finansieringstjänst än en finansieringsmetod.

Uppskrivning av ideella föreningars anläggningstillgångar

LU 1985/86:6
Bil.

Bokföringsnämnden (BFN)

Bokföringslagens värderingsregler bygger på grundprincipen att endast realiserade vinster får ingå i resultatet. Belopp som hänför sig till en uppskrivning får alltså inte ingå i det redovisade resultatet. När det gäller aktiebolag och ekonomisk förening säkerställs detta genom regler som innebär att företagets bundna kapital skall ökas med ett belopp som motsvarar uppskrivningen. Enligt aktiebolagslagen kan det bundna egna kapitalet ökas antingen genom att aktiekapitalet ökas genom fondemission eller genom att avsättning görs till en uppskrivningsfond. Enligt lagen om ekonomiska föreningar kan det bundna egna kapitalet ökas genom avsättning till uppskrivningsfond.

BFN delar den i motionen framförda uppfattningen att det ur flera synpunkter är otillfredsställande att olika regler om uppskrivning av anläggningstillgångar gäller för olika företagsformer. Nämnden anser emellertid att frågan om uppskrivning är komplicerad och att den knappast går att lösa utan att ställning tas till en rad av de grundläggande principer varpå den nuvarande redovisningslagstiftningen vilar. BFN vill därför förorda att de regler om uppskrivning av anläggningstillgångar som nu gäller för olika företagsformer görs till föremål för en allmän översyn. Nämnden är beredd att delta i detta arbete.

Riksskatteverket (RSV)

Bokföringslagen är tillämplig på näringsidkare. Ideella föreningar driver i allmänhet inte näring. Om de driver näringsverksamhet blir de bokföringskyldiga endast för denna del av sin totala verksamhet.

De anläggningstillgångar som tillhör en ideell förening torde ofta ingå i den ideella, icke bokföringspliktiga, verksamheten. Om de ingår i föreningens näringsverksamhet så gäller bestämmelserna i 15 § bokföringslagen om värdering av anläggningstillgångar endast om bruttoomsättningen uppgår till 20 basbelopp enligt lagen (1964:381) om allmän försäkring (jfr 1 § fjärde stycket bokföringslagen).

Reglerna för uppskrivning av anläggningstillgångar kan således bli tillämpliga endast på ideella föreningar som driver en relativt omfattande näringsverksamhet. Enligt RSV:s mening saknas det skäl att behandla näringsverksamhet som bedrivs av ideella föreningar annorlunda än sådan som bedrivs av andra subjekt.

RSV är också negativt inställt till att i en generellt gällande lagstiftning särbehandla en viss kategori. Detta kan leda till onödigt krångel och gränsdragningssvårigheter så att fel lättare kan uppstå vid tillämpningen.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR

LU 1985/86:6

Bil.

FAR delar motionärens uppfattning att det kan finnas motiv att företa en översyn av uppskrivningsreglerna för ideella föreningar. Eftersom sådana föreningar inte har något på visst sätt fastställt grundkapital, motsvarande aktiekapitalet i aktiebolag, kan FAR inte finna vare sig möjlighet eller behov att medge annan användning av en tänkt uppskrivningsfond än erforderlig nedskrivning av anläggningstillgång.

Svenska Revisorsamfundet SRS

I sammanhanget kan finnas skäl att erinra om att åtskilliga ideella föreningars fastigheter är s. k. skattefria enheter beroende på att man driver sådan verksamhet som enligt kommunalskattelagen befrias från skattskyldighet. Något taxeringsvärde att använda som "spärr" föreligger därför ej.

Samfundet vill även erinra om behovet av en omfattande översyn av ideella föreningars redovisningsförhållanden. Som ideell förening drivs åtskilliga "företag" som juridiskt sett är ideella föreningar och som har omfattande ekonomisk verksamhet, exempelvis fackliga organisationer, arbetsgivarorganisationer, studieförbund etc. Det torde finnas ett behov av en samlad civillagstiftning om ideella föreningar.