

**Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till bokföringslag samt till lagar om ändring av 11 och 12 kap. lagen om aktiebolag och 79 c § lagen om andelslag**

**PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I denna proposition föreslås det att en bokföringslag skall stiftas, som skall ersätta den gällande bokföringslagen från år 1973. Dessutom föreslås det att lagarna om aktiebolag och andelslag skall ändras.

Propositionen baserar sig till centrala delar på avtalet om Finlands anslutning till Europeiska unionen. Propositionen innehåller de förslag som genomförandet av Europeiska gemenskapernas fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv samt de tillägg och ändringar som senare gjorts i dem förutsätter. Största delen av dessa gäller bokföringslagen. Eftersom strukturen hos nämnda direktiv väsentligt avviker från gällande lag, föreslås det att en ny bokföringslag skall stiftas samt att vissa bokslutsbestämmelser i lagen om aktiebolag och lagen om andelslag skall revideras.

Till antalet gäller största delen av ändringarna de uppgifter som skall framställas i ett bokslut. De föreslagna nya värderings- och

periodiseringsbestämmelserna innehåller bland annat skyldigheten att återföra kostnadsregistreringar som har blivit obefogade. I bokföringslagen föreslås dessutom flera definitioner som förutsätts av direktiven samt bestämmelser om allmänna redovisningsprinciper. För små bokföringsskyldiga föreslås vissa lindringar i kraven gällande bokslutet, som möjliggörs av direktiven.

Propositionen innehåller även vissa förslag till ändringar som baserar sig på internationell jämförbarhet. Dessa gäller bl.a. finansieringsleasingavtal. Det föreslås vidare att möjligheterna att utnyttja automatisk databehandling i bokföringen skall utvidgas.

De föreslagna lagarna är avsedda att träda i kraft den 31 december 1997. Den som är bokföringsskyldig kan dock tillämpa de bestämmelser som är i kraft då lagen träder i kraft på bokslutet som uppgörs för den räkenskapsperiod som avslutas den 31 december 1998 eller dessförinnan.

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida
PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL . . . . .	1
ALLMÄN MOTIVERING . . . . .	3
<b>1. Inledning</b> . . . . .	<b>3</b>
1.1 Grunderna för ändringsbehoven . . . . .	3
1.2 Utgångspunkterna till förslagen . . . . .	3
<b>2. Nuläget och de föreslagna ändringarna</b> . . . . .	<b>4</b>
2.1 Bokföringslagen och bokföringsnämndens ställningstaganden . . . . .	4
2.2 Lagen om aktiebolag och annan samfundslagstiftning . . . . .	4
2.3 Bokslutsinformation av bokföringsskyldiga som lyder under speciallagstiftning . . . . .	5
2.4 Huvudpunkterna i förslaget . . . . .	5
<b>3. Propositionens verkningar</b> . . . . .	<b>6</b>
<b>4. Beredningsskeden</b> . . . . .	<b>6</b>
<b>5. Andra omständigheter som inverkar på propositionen</b> . . . . .	<b>7</b>
5.1 Beroende av internationella avtal och skyldigheter . . . . .	7
5.2 Frågor som inte tas upp i propositionen . . . . .	7
DETALJMOTIVERING . . . . .	8
<b>1. Motiveringar till lagförslagen</b> . . . . .	<b>8</b>
1.1 Bokföringslag . . . . .	8
1.2 Lagen om aktiebolag . . . . .	44
1.3 Lagen om andelslag . . . . .	45
<b>2. Närmare bestämmelser</b> . . . . .	<b>45</b>
<b>3. Ikraftträdande</b> . . . . .	<b>45</b>
LAGTEXTERNA . . . . .	46
<b>1. Bokföringslag</b> . . . . .	<b>46</b>
<b>2. Lag om ändring av lagen om aktiebolag</b> . . . . .	<b>64</b>
<b>3. Lag om ändring av 79 c § lagen om aktiebolag</b> . . . . .	<b>66</b>
BILAGA 1 . . . . .	67
Parallelltexterna . . . . .	67
Lag om ändring av lagen om aktiebolag . . . . .	67
BILAGA 2 . . . . .	70
<b>Bokföringsförordning</b> . . . . .	<b>70</b>

## ALLMÄN MOTIVERING

### 1. Inledning

#### 1.1 Grunderna för ändringsbehoven

Det har gjorts flera ändringar i bokföringslagstiftningen under de senaste åren. De nya bestämmelserna i bokföringslagen (1572/1992) och den nya bokföringsförordningen (1275/1992) trädde i kraft i början av 1993. I detta sammanhang ändrades lagarna om aktiebolag och om andelslag. Mot slutet av året 1993 kompletterades bokföringslagstiftningen med handels- och industriministeriets beslut om uppgörandet av koncernbokslut (899/1993), nedan *ministeriebeslut*, och bestämmelserna om koncernbokslut i bokföringsförordningen (898/1993) ändrades. Dessa ändringar trädde i kraft den 1 november 1993. Också i den övriga lagstiftningen ingår nya bestämmelser om bokföring. De viktigaste av dessa är bokslutsbestämmelserna i 2 kap. värdepappersmarknadslagen, som trädde i kraft den 1 januari och det på basis av dem givna beslutet av finansministeriet om regelbunden informationsskyldighet för värdepappersemitter (879/1995).

Avsikten med den reform av bokföringslagstiftningen som genomfördes år 1993 var att samordna bestämmelserna om bokslut med Europeiska gemenskapernas bestämmelser, det fjärde (78/660/EEG) och sjunde (84/569/EEG) bolagsrättsliga direktivet (regeringens proposition 111/1992 rd.). Trots detta avviker de finländska bestämmelserna alltjämt till vissa delar från de tvingande artiklarna i nämnda direktiv. En väsentlig del av dessa skillnader strider dock inte mot den finländska bokföringspraxisen. Till exempel de allmänna bokslutsprinciperna i direktiven har följts som god bokföringssed, även om de alla inte uttryckligen nämns i bokföringslagen eller i bestämmelserna på lägre nivå. Om dessa ingick i Finlands interna lagstiftning, skulle detta således antagligen inte ändra den gällande bokföringspraxisen. Antecknandet av principerna i lagen ökar dock deras bindande karaktär, vilket också är avsikten med direktiven.

De erfarenheter som vi fått från revisionen av bokföringslagen har också väckt frågan

om vissa artiklar i direktiven har införts i den finländska lagstiftningen enbart formellt, men inte enligt sitt sakinnehåll. Det har också funnits misstankar om att man inte i de finländska bokföringsbestämmelserna har tagit tillräckligt mycket hänsyn till de lindringmöjligheter som direktiven tillåter i synnerhet för små bokföringsskyldiga.

Ett av målen i reformen av bokföringslagen 1993 var en förbättring av bokslutens internationella jämförbarhet och i synnerhet utvecklingen av informationsskyldigheten för offentligt noterade företag. De finländska bokföringsbestämmelserna innehåller dock alltjämt vissa avvikelser från den internationella praxisen. Dessa avvikelser gäller bl.a. bokföringsbehandlingen av anläggningstillgångar som har hyrts med finansieringsleasingavtal samt av vissa reserver som godkänns i beskattningen. Därför uppgör flera finländska företag alltjämt ett parallellt bokslut vid sidan av det officiella, ett s.k. internationellt bokslut, där rekommendationer (IAS-rekommendationer) av *International Accounting Standards Committee* vanligtvis följs.

#### 1.2 Utgångspunkterna till förslagen

Den primära avsikten med propositionen är att införa de bestämmelser som förutsätts enligt Europeiska gemenskapernas bokslutsdirektiv. Målet är att den bokslutsinformation som de bokföringsskyldiga erbjuder till sina grunder skall vara så enhetlig och jämförbar som möjligt. Informationen om finländska bolag borde motsvara också internationella användares informationsbehov och således borde den uppfylla de internationella läsarnas krav beträffande både de formella kraven och pålitligheten.

Om normer som uppfyller den enhetliga och internationella kravnivån ställs på alla bokföringsskyldiga medför detta en ogynnsam position med tanke på kostnads/nyttförhållandet för de små bokföringsskyldiga som närmast är verksamma på den inhemska marknaden. Därför är en annan målsättning att i synnerhet små bokföringsskyldiga inte belastas orimligt mycket.

## 2. Nuläget och de föreslagna ändringarna

### 2.1 Bokföringslagen och bokföringsnämndens ställningstaganden

I Finland är grunden för bokföringen bokföringslagen som trädde i kraft år 1974 och som tillämpas som allmän lag på alla bokföringsskyldiga. Förutom definitionen av bokföringsskyldigheten innehåller denna lag bestämmelser om bl.a. registreringen av affärshändelser, om ett enskilt företags bokslut och ett koncernbokslut samt om bokföringsmaterial. Det har givits närmare bestämmelser om verkställigheten och tillämpningen av lagen genom en förordning samt om frågor som särskilt nämns i lagen genom handels- och industriministeriets beslut.

Bokföringslagen utgör inte de enda bestämmelserna på lagnivå beträffande bokföringen och bokslutet. Utan hinder av bestämmelserna i bokföringslagen gäller det som myndigheterna har bestämt med stöd av annan lag (39 § bokföringslagen). Bestämmelser om bokslutet ingår bl.a. i de samfundsrettsliga lagarna och i lagstiftningen gällande specialbranscher såsom försäkrings- och kreditinstitutsverksamheten, samt i värdepappersmarknadslagen (495/1989).

Bokföringslagen är en allmän lag som innehåller grundbestämmelserna om bokföringen och bokslutet. Enligt 34 § bokföringslagen är det den i anslutning till handels- och industriministeriet verksamma bokföringsnämndens uppgift att ge närmare anvisningar och utlåtanden. Nämnden kan dessutom bevilja undantag från bokföringslagens bestämmelser på det sätt som bestäms i 35 § bokföringslagen. Bokföringsnämnden berörs även av en förordning (784/1973), enligt vilken det är nämndens uppgift att förutom sina uppgifter enligt lagen ge allmänna anvisningar och instruktioner om tillämpningen av bokföringslagen samt om bokföringen, då nämnden med tanke på främjandet av god bokföringssed anser att detta är befogat. Nämnden kan också göra sådana förslag till handels- och industriministeriet som den anser vara nödvändiga samt på begäran ge ministeriet utlåtanden beträffande ovannämnda frågor.

Förutom sina uppgifter som baserar sig på bokföringslagen och förordningen om bokföringsnämnden har nämnden i flera andra lagar och myndighetsbestämmelser befullmäk-

tigats att ge anvisningar och utlåtanden eller bevilja undantag från bokslutsbestämmelser. Enligt t.ex. 2 kap. 11 § värdepappersmarknadslagen beviljar nämnden undantag från innehållet i delårsrapport och bokslut. På motsvarande sätt förutsätts det i kreditinstitutslagen (1607/1993) att man ber om ett utlåtande av nämnden innan finansinspektionen kan ge närmare bestämmelser om bokföring eller bokslut till samfund som den övervakar. Med tanke på skötseln av dessa uppgifter ville man förbättra verksamhetsbetingelserna för nämnden genom de ändringar som gjordes i bokföringslagen (1526/1994) i slutet av 1994 samt i förordningen om bokföringsnämnden (810/1995) år 1995. Dessa ändringar gällde ökningen av antalet medlemmar i nämnden samt möjligheten att grunda särskilda sektioner.

### 2.2 Lagen om aktiebolag och annan samfundslagstiftning

I 11 kap. lagen om aktiebolag finns bestämmelser om ett aktiebolags bokslut och koncernbokslut. Detta kapitel innehåller bara sådana bestämmelser som ansluter sig till särdragen i aktiebolag, och därför har det inte ansetts vara nödvändigt att ta med dem i bokföringslagen. I motiveringarna till bokföringslagen (RP 111/1992 rd.) konstateras att utgångspunkten vid stiftandet av gällande lag om aktiebolag var den att man tidigare inte ens har försökt ställa en tillräckligt hög kravnivå på ett aktiebolags bokslutsinformation genom bokföringslagen.

I samband med reformen av bokföringslagen ändrades och kompletterades vissa bestämmelser i lagen om aktiebolag beträffande bokslutet och vinstfördelningen, och bestämmelserna om koncernbokslutet flyttades över till bokföringslagen. Även efter lagändringen ingår det i lagen om aktiebolag bestämmelser om bl.a. innehållet i bokslutet, noterna och verksamhetsberättelsen samt om bokslutets offentlighet. På motsvarande sätt finns specialbestämmelser om ett bostadsaktiebolags bokslut i 6 kap. i lagen om bostadsaktiebolag (809/1991).

Om ett andelslags bokslut bestäms i 9 kap. i lagen om andelslag (247/1954). Enligt 79 § i detta kapitel skall ett bokslut uppgöras enligt bestämmelserna i bokföringslagen och lagen om andelslag. Såsom i lagen om aktiebolag, finns det också i lagen om andelslag

bestämmelser om bl.a. strukturen i bokslutet, noterna och verksamhetsberättelsen samt bokslutets offentlighet. Även i 9 kap. i lagen om öppet bolag och kommanditbolag (389/1988) ingår bestämmelser om uppgörandet av och innehållet i samt offentliggörandet av ett bokslut.

Förutom i ovannämnda lagar finns det bokslutsbestämmelser i bl.a. personalfondslagen (814/1989), kommunallagen (395/1995) och lagen om stiftelser (109/1930). Det kan följaktligen sägas att det i den finländska samfundslagstiftningen i allmänhet har ansetts vara nödvändigt att komplettera bokföringslagen med bestämmelser om ifrågavarande samfunds bokslut, som innehar ställningen av speciallag i förhållande till bokföringslagen.

### 2.3 Bokslutsinformation av bokförings-skyldiga som lyder under speciallagstiftning

Beträffande vissa näringsidkare har det bestämts särskilt om uppgörande av ett bokslut. En sådan näring får ofta inte idkas utan myndighetstillstånd. Till dylika näringar hör bl.a. kreditinstitutsverksamheten.

Med kreditinstitut avses en depositionsbank eller ett annat aktiebolag, andelslag eller en annan hypoteksförening som bedriver verksamhet tillhörande tillämpningsområdet av kreditinstitutslagen (1697/1993). I 4 kap. i ovannämnda lag finns allmänna bestämmelser om bl.a. strukturen av ett kreditinstituts bokslut, dess verksamhetsberättelse och uppgörandet av ett koncernbokslut samt om ett boksluts offentlighet. Finansinspektionen har med stöd av kreditinstitutslagen gett bestämmelser om bl.a. ett kreditinstituts bokslut (Nr. 106.1), koncernbokslut (Nr. 106.2) och ett kreditinstituts bokföring (Nr. 106.3). Finansinspektionen har också bestämt om angivandet av ett kreditinstituts egna medel och soliditetsgrad samt av vissa andra uppgifter som behövs vid övervakningen.

Bestämmelserna om ett försäkringsbolags bokslut ingår i lagen om försäkringsbolag (1062/1979). Enligt lagens 10 kap. 1 § 3 mom. skall man i ett försäkringsbolags bokföring utan hinder av vad som bestäms i någon annan lag följa bestämmelserna i nämnda kapitel samt social- och hälsovårdsministeriets instruktioner med anledning av försäkringsverksamhetens särart.

Bestämmelser om bokslutet för företag som är verksamma på värdepappersmarknaden finns bl.a. i 7 kap. lagen om placeringsfonder (804/1987). Enligt 1 § lagen om finansinspektion (503/1993) övervakar finansinspektionen finansieringsmarknaden och de som är verksamma på den. I lagens 14 § 1 mom. har finansinspektionen befullmäktigats att ge bestämmelser om bokföring till den som den övervakar. Sådana bestämmelser finns bl.a. om ett optionssamfunds bokföring och bokslut, fondbolags bokföring och bokslut samt en värdepappersförmedlingsrörelses bokslut och koncernbokslut.

I 2 kap 9 § värdepappersmarknadslagen förutsätts det att ett bolag som emitterat en aktie eller ett värdepapper som berättigar till den, som är föremål för handel på börser eller annars för offentlig handel, regelbundet offentliggör information om sitt resultat och sin ekonomiska ställning i delårsrapporter, bokslutskommunikéer och bokslut. Finansministeriet har med stöd av nämnda lagrum gett ett mera detaljerat beslut om regelbunden informationsskyldighet för värdepappersemittenter (879/1995). I beslutet bestäms bl.a. om de ekonomiska nyckeltal som skall framställas i ett bokslut.

### 2.4 Huvudpunkterna i förslaget

I propositionen föreslås att bokslutsprinciperna enligt fjärde direktivet antecknas i lagen. Till dessa hör bl.a. kontinuitetsprincipen och försiktighetsprincipen. Även om dessa principer följs även i den nuvarande bokföringspraxisen, ökar deras bindande karaktär när de ingår i lagen, vilket är avsikten med direktiven.

Enligt fjärde direktivet får man inte fortsätta med värderingen av tillgångsposterna till ett lägre värde efter att de anledningar som har lett till värdeminskningen har slutat att gälla. Dessa begränsningar innebär i praktiken att en värdesänkning som blivit onödigt korrigeras. Bestämmelser om detta föreslås i bokföringslagen.

Beträffande ränteutgifter föreslås det en möjlighet att aktivera dem i anskaffningsutgiften. En bokföringskyldig kunde i anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar inkludera ränteutgifter i anslutning till tillverkningstiden. Aktiveringsmöjligheten skall dock begränsas till fall där andelen av ränteutgifter tillsammans med andra fasta utgifter är väsentlig.

I direktiven ges medlemsstaterna en möjlighet att bevilja små och medelstora företag lätnader från vissa bestämmelser beträffande uppgörandet och offentliggörandet av ett bokslut. Sådan möjlighet till undantag föreslås även i bokföringslagen. En mindre bokföringsskyldig kan således offentliggöra sin balansräkning i kortare form om den så vill. Kraven om noter beträffande sådana företag skall följaktligen också vara mera begränsade än vad det förutsätts av en större bokföringsskyldig.

Förutom de ovannämnda bestämmelserna som baserar sig på fjärde och sjunde direktivet föreslås det vissa ändringar som främjar den internationella jämförbarheten av bokslut. I den gällande finländska bokföringslagstiftningen finns inga särskilda bestämmelser om finansieringsleasingavtal. Vanligtvis behandlas det såsom ett bruksleasingavtal, vilket innebär att leasingavgifterna upptas i bokföringen som hyresutgifter. Detta är en central skillnad mellan den finländska och internationella praxisen. Uppgörandet av ett koncernbokslut försvaras av att man i Finland följer en annorlunda praxis än i de länder där många viktiga dotterföretag är belägna.

På dessa grunder föreslås det i lagen en bestämmelse enligt vilken ett finansieringsleasingavtal skall behandlas som transaktion i ett koncernbokslut. I stället för den juridiska formen skall avtalets ekonomiska karaktär vara betydelsefull vid definitionen av ett finansieringsleasingavtal. Det centrala villkoret skall vara att riskerna och nyttan i anslutning till den nytthet som är föremål för avtalet överförs till hyrestagaren. Förslaget baserar sig på IAS-rekommendationen.

I den finländska bokföringslagstiftningen finns inte heller bestämmelser om försäljnings- och återhyresavtal. Dyliga avtal behandlas i praktiken som vanlig försäljning. För att öka den internationella jämförbarheten, föreslås det att en bestämmelse som baserar sig på ifrågakvarande IAS-rekommendation upptas i lagen gällande koncernbokslut. Behandlingen av en försäljnings- och återhyreshändelse i bokföringen skall bero på om hyresavtalet kan klassificeras som bruksleasing- eller finansieringsleasingavtal.

Det föreslås att bokföringslagstiftningen skall förenklas. Syftet är att det i lagen skall ingå allmänna bestämmelser om bokföring, bokslut och koncernbokslut såsom även bestämmelser om värdering och periodisering.

Därmed skall bokföringsförordningen innehålla tekniska bestämmelser om bokslutet. I den skall förtecknas de uppgifter som skall presenteras i resultaträkningen, balansräkningen och i deras noter samt i verksamhetsberättelsen. På samma sätt skall det i förordningen finnas närmare bestämmelser om balansspecifikationen och specifikationen av noterna. Enligt förslaget ändras placeringen för flera bestämmelser. I dessa överföringar ingår oftast inga ändringar i sakinnehållet, även om det föreslås justeringar i ordalydelsen av bestämmelserna. I rubrikerna till bokföringsbestämmelserna eftersträvas också en klarare framställning.

### 3. Propositionens verkningar

Propositionen har inga organisatoriska verkningar. I propositionen har finansinspektionens befogenheter specificerats genom att det uttryckligen konstateras att denna myndighet övervakar bokföringslagen beträffande de bokföringsskyldiga inom kreditinstitutsbranschen. Dessutom ställs dessa utanför befogenheten för bokföringsnämnden, som är verksam i samband med handels- och industriministeriet. Samma begränsning gäller försäkrings- och pensionsanstalterna, som övervakas av social- och hälsovårdsministeriet.

Propositionen har inga direkta statsekonomiska verkningar. Propositionen innehåller inga ändringar i skattelagstiftningen.

Propositionen innebär en ökning av bokföringsnämndens uppgifter, åtminstone under åren som närmast följer på ikraftträdandet av lagen. Bokföringsnämnden skall vid behov ge de nödvändiga allmänna anvisningarna, och antalet utlåtanden som begärs av den torde öka, då specificerande anvisningar behövs när den nya lagen tillämpas.

De föreslagna bestämmelserna är ägnade att öka den internationella jämförbarheten av bokslut. Därför förbättrar de delvis företagens utländska finansieringsmöjligheter. Å andra sidan underlättar de möjligheter till undantag som ingår i propositionen upprätthållandet av bokslut i små och medelstora företag.

### 4. Beredningsskeden

Handels- och industriministeriet utsåg den 29 mars 1995 en arbetsgrupp (arbetsgruppen KP 95) för att kartlägga ändringsbehoven i

fråga om bokföringsbestämmelserna. Arbetsgruppen skulle enligt sitt uppdrag utreda

1) hur bokföringslagen och de bestämmelser på lägre nivå som givits med stöd av den borde vidareutvecklas för att alla krav i Europeiska gemenskapernas fjärde och sjunde bolagsrättsliga bokslutsdirektiv skall ingå i den finländska lagstiftningen,

2) hur bokföringslagstiftningen borde vidareutvecklas för att förbättra den internationella jämförbarheten av bokslut,

3) om utvecklingen av annan lagstiftning som direkt eller indirekt ansluter sig till bokföring eller bokslut, såsom lagen om aktiebolag eller värdepappersmarknadslagen, ger anledning till revidering av bokföringslagen, samt

4) om det på grund av arbetsgruppens ändringsförslag eller annars finns behov att klargöra den interna och ömsesidiga strukturen av bokföringslagen eller de bestämmelser på lägre nivå som givits med stöd av den.

Arbetsgruppen gav sin rapport och de förslag som ingår i den till handels- och industriministeriet den 25 mars 1996.

I april 1996 skickade handels- och industriministeriet rapporten på en omfattande remiss. Följande organisationer gav utlåtande om betänkandet: Värdepappersförmedlarnas Förening rf, Helsingfors finska handelshögskola, GRM-revisorer rf, Handels Centralförbund, Kera Ab, Centralhandelskammaren, KHT yhdistys - Föreningen CGR ry, Bokföringsbyråernas Förbund rf, justitieministeriet, Osakesäästäjien Keskusliitto ry, finansinspektionen, inrikesministeriet, social- och hälsovårdsministeriet, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Advokatförbund rf, Finlands Fastighetsförbund rf, Finlands Kommunförbund rf, Suomen Lakimiesliitto - Finlands Juristförbund ry, Bankföreningen i Finland rf, Suomen Pääomasijoitusyhdistys ry, Företagarna i Finland rf, Suomen Rahoitusyhtiöiden Yhdistys ry, Finska Försäkringsbolagens Centralförbund rf, Svenska handelshögskolan, Tammerfors universitet, Industrins och Arbetsgivarnas Centralförbund, statistikcentralen, finska handelshögskolan i Åbo, arbetsministeriet, Vasa universitet, statskontoret, statens revisionsverk, finansministeriet, skattestyrelsen och Företagsanalyskommissionen.

De som givit dessa utlåtande ställde sig huvudsakligen positivt till arbetsgruppens

förslag. I utlåtandena ansågs det i allmänhet vara nödvändigt att ändra bokföringsbestämmelserna motsvarande fjärde och sjunde direktivet. Beträffande ikraftträdandet av lagen önskades en snabb behandling av lagförslaget och dess införande så fort som möjligt. Å andra sidan poängterades att de bokföringsskyldiga måste ges tillräckligt med tid att anpassa sig till ändringarna.

Förslaget till regeringens proposition har beretts på handels- och industriministeriet som tjänsteuppdrag, och det har skickats på särskild remiss till de ovannämnda organisationerna. De ståndpunkter som har presenterats i utlåtanden om rapporten av arbetsgruppen KP 95 har beaktats i så hög grad som möjligt. Propositionen följer huvudsakligen arbetsgruppens förslag. På initiativ av bokföringsnämnden har man också i propositionen inkluderat förslag om effektivare utnyttjande av automatisk databehandling både i registreringen av bokföringsanteckningar och i utarbetandet av verifikationer såsom även i förvarandet av bokföringsmaterialet.

## **5. Andra omständigheter som inverkar på propositionen**

### **5.1 Beroende av internationella avtal och skyldigheter**

I avtalet om Finlands anslutning till Europeiska unionen finns inga bestämmelser om övergångstider beträffande de bolagsrättsliga direktiven. Därför borde många av de bestämmelser som ingår i denna proposition redan ha införts från början av 1995.

### **5.2 Frågor som inte tas upp i denna proposition**

Den primära avsikten med propositionen har varit att så fort som möjligt införa Europeiska gemenskapernas direktiv gällande upprättandet av bokslut. Å andra sidan motsvarar förslagen om den löpande bokföringen under räkenskapsperioden huvudsakligen de gällande bestämmelserna. Det är meningen att inleda en reform av bestämmelserna beträffande den löpande bokföringen i synnerhet med tanke på mindre företag efter att denna proposition har givits. Samtidigt uppskattas även behovet att förnya specialbestämmelserna om yrkesutövare.

## DETALJMOTIVERING

### 1. Motivering till lagförslagen

#### 1.1 Bokföringslag

##### 1 kap. Allmänna bestämmelser

I lagens *1 kap.* föreslås allmänna bestämmelser om bokföring, bl.a. bokföringsskyldighet och god bokföringssed samt vissa definitioner, motsvarande den gällande lagen.

1 §. *Bokföringsskyldighet.* Såsom i 1 § i gällande lag skall bokföringsskyldighet i regel fastställas på basis av verksamhetens karaktär, utövandet av affärsverksamhet, och inte enligt t.ex. vilken juridisk form den bokföringsskyldige har. Bestämmelsen om detta finns i *1 mom.*

Dessutom skall aktiebolag, andelslag, öppna bolag, kommanditbolag, föreningar, bostadsrättsföreningar och andra sådana sammanslutningar, t.ex. fiskelag och handelskammare, samt stiftelser alltid vara bokföringsskyldiga enligt momentet. Detta skall även gälla ett fondbolag till den del det är fråga om en fond som bolaget förvaltar. Dessutom skall i momentet särskilt nämnas bl.a. pensionsstiftelse, försäkringskassa, personalfond och kreditinstitutens säkerhetsfonder samt värdepapperscentralens fond och säkerhetsfond. Även om många av de ovan nämnda sammanslutningarna är bokföringsskyldiga på basis av speciallagen gällande dem, är den allmänna bokföringsskyldigheten nödvändig, eftersom dessa sammanslutningar ofta är förknippade med betydande finansiella värden.

Det fjärde och sjunde direktivet gäller enbart aktiebolag samt vissa öppna bolag och kommanditbolag (artikel 1). Det har dock inte ansetts vara ändamålsenligt att stifta en speciallag. Den allmänna lagen ser till att bokförings- och bokslutspraxisen inte i onödan differentieras enligt bolagsformen.

Den process med vilken resultatet bildas och de bidragande faktorerna är oberoende av i vilken företagsform näringsverksamheten bedrivs. Därför måste också bestämmelserna om registreringen av affärshändelserna och beräkandet av resultatet vara de samma för alla bokföringsskyldiga. Annars uppfyller lagstiftningen knappast de krav på opartiskhet som ställs på den. Också med tanke på

den offentliga bokslutsinformationen måste man ställa samma allmänna krav på bokföringsskyldiga i lagstiftningen.

I paragrafens *2 mom.* bestäms på samma sätt som i den gällande lagen att offentliga samfund inte är bokföringsskyldiga. Ett offentligt samfund kan dock vara bokföringsskyldigt på basis av annan lag. Till exempel enligt 67 § kommunallagen gäller beträffande en kommuns bokföring i tillämpliga delar det som bestäms i bokföringslagen.

Dessutom skall Nordiska Investeringsbanken och Nordiska projektexportfonden inte omfattas av bokföringsskyldigheten på motsvarande sätt som i gällande 1 § 2 mom. En idkare av jord- eller skogsbruk skall inte heller vara bokföringsskyldig.

2 §. *Dubbel bokföring.* I paragrafen föreslås en bestämmelse om dubbel bokföring enligt gällande 2 §. Varje affärshändelse måste registreras till ett lika stort belopp på minst två konton, på det ena kontots debet- och det andra kontots creditsida. Enligt bestämmelserna i propositionens 7 kapitel skall en yrkesutövare dock inte vara skyldig att ha dubbel bokföring.

3 §. *God bokföringssed.* I paragrafen bestäms såsom i gällande 3 § att den bokföringsskyldige skall iaktta god bokföringssed. Detta gäller såväl registreringen av affärshändelser i den löpande bokföringen som uppgörandet av bokslutet för en enskild bokföringsskyldig och koncernbokslutet.

Innehållet i den goda bokföringsseden härtas från bokföringspraxisen och -teorin. I den praktiska styrningen har bokföringsnämndens allmänna anvisningar, utlåtanden och andra ställningstaganden en central ställning i Finland.

4 §. *Räkenskapsperiod.* Den tidsperiod för vilken bokföringen görs skall enligt huvudregeln, som föreslås i paragrafens *1 mom.*, vara 12 månader. Då verksamheten inleds eller upphör eller då tidpunkten för bokslutet ändras, får räkenskapsperioden vara kortare eller längre, dock högst 18 månader. Förslaget motsvarar gällande 10 § 1 mom. Direktiven innehåller inte bestämmelser om ett enskilt företags räkenskapsperiod. T.ex. begreppet "annual accounts" i fjärde direktivets rubrik på engelska avser bokslutet som dokument, och förpliktat inte som sådant till tillämpandet av ett kalenderår som räken-



skapsperiod.

I paragrafens 2 mom. åläggs den bokföringsskyldige att följa samma räkenskapsperiod i alla sina rörelser. Detta förslag överensstämmer med gällande 10 § 2 mom.

5 §. *Bestämmande inflytande.* I paragrafens 1 mom. föreslås en revidering av ordalydelsen i andra meningen i gällande 22 b § 1 mom. så att bestämmande inflytande som skapar ett koncernförhållande förutom på rätten att utse också kunde basera sig på rätten att avsätta majoriteten av ledamöterna i företagets styrelse eller motsvarande organ. Detta baserar sig på artikel 1(1)(b) i sjunde direktivet. Till andra delar motsvarar bestämmelsen 1 kap. 3 § 2 mom. lagen om aktiebolag. I bestämmelsen avses med andelar som jämfställs med aktier både medlemsandelar och bolagsandelar.

I paragrafens 2 mom. finns ett förslag om att man vid beräkandet av den röstandel som ger bestämmande inflytande inte beaktar en röstningsbegränsning som ingår i lagen, bolagsordningen, bolagsavtalet eller därmed jämförbara stadgar. Denna bestämmelse överensstämmer med 1 kap. 3 § 3 mom. första meningen i lagen om aktiebolag.

I paragrafens 3 mom. föreslås en bestämmelse enligt artikel 2(3) i sjunde direktivet om att de röstetal som hör till själva målföretaget eller dess dotterföretag inte beaktas då bestämmande inflytande fastställs. En motsvarande bestämmelse ingår i den gällande lagens 22 b § 3 mom. Innehållet i förslaget motsvarar 1 kap. 3 § 3 mom. andra meningen i lagen om aktiebolag.

Dessutom finns det i momentet en bestämmelse enligt artiklarna 2(1) och 2(3) om beaktandet av mellanhandsförhållanden. För införandet av dessa artiklar föreslås det att röstetalen för personer som handlar i eget namn men för någon annans räkning anses höra till den för vars räkning personen handlar.

6 §. *Koncernföretag, moderföretag och dotterföretag.* I paragrafens 1 mom. finns en bestämmelse enligt vilken ett moderföretag och dess dotterföretag bildar en koncern. Moderföretagets ställning baserar sig på bestämmande inflytande i en annan bokföringsskyldig eller ett jämförbart utländskt företag. Bestämmelsen motsvarar 1 kap. 3 § 1 mom. i lagen om aktiebolag. Ett moderföretag med sina dotterföretag bildar en koncern. Dessutom föreslås en lagteknisk defini-

tion enligt vilken ett moderföretag och dess dotterföretag kallas koncernföretag.

I paragrafens 2 mom. föreslås en bestämmelse motsvarande gällande 22 b § 2 mom. om indirekt bestämmande inflytande: ett koncernförhållande existerar även då den bokföringsskyldige tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller ett dotterföretag ensamt eller tillsammans med andra dotterföretag har ovan avsett bestämmande inflytande i en annan bokföringsskyldig. Artikel 2(1) i sjunde direktivet har motsvarande innehåll. Momentet överensstämmer även med 1 kap. 3 § 4 mom. i lagen om aktiebolag.

7 §. *Ägarintresseföretag.* I paragrafen föreslås en bestämmelse om ägarintresseföretag. I artikel 17 i fjärde direktivet definieras "ägarintresse" (på engelska *participating interest*) som sådan rätt av ett företag i ett annat företags kapital som skapar en varaktig förbindelse mellan dessa företag och som är avsedd att främja företagets verksamhet. Om inte annat visas, anses en sådan förbindelse uppstå då man äger minst en viss andel av det andra företags kapital, som en medlemsstat kan definiera som högst 20 procent. Detta antagande kan upphävas t.ex. av att innehavet är kortvarigt. Förbindelsen kan också anses uppstå genom en mindre ägoandel, om också de övriga villkoren som ställs i bestämmelsen uppfylls.

Begreppet "ägarintresse" som avses i direktivet ingår inte i gällande bokföringslag. I lagen hänvisas till en betydande ägarandel, men i den nämns inte att förbindelsen skulle uppstå på basis av det att ägandet främjar företagets verksamhet och att det är avsett att vara varaktigt. Bokföringslagen har inte heller bestämt om en sådan ägarandel som, när det uppstår, alltid anses skapa ett ägarintresse.

"Ägarintresset" enligt fjärde direktivet och ett intresseföretag (engl. *associated company*) enligt sjunde direktivet är inte synonymt, eftersom det sistnämnda också förutsätter betydande inflytande (*significant influence*), som enligt artikel 33(1) baserar sig på en röstandel om minst en femtedel, medan den nedre gränsen för ägarintresset kan definieras av medlemsstaten, dock inte som högre än 20 procent.

På basis av den föreslagna bestämmelsen används begreppet ägarintresseföretag om sådana innehav som uppfyller kraven i enskilda företags bokslut. Definitionen nämner den verksamhetsmässiga förbindelsen samt

den varaktiga förbindelse som innehavet skapar, som förutsätts av direktivet. Dessutom föreslås det en bestämmelse om en ägarandel som, om den överskrids, skapar ett ägarintresseföretag, om inte annat visas. Som nedre gräns för ägarandelen föreslås 20 procent. Om innehavet skapar en varaktig förbindelse mellan företagen och är avsett att främja affärsverksamheten, kan även en mindre andel vara tillräcklig för att företaget skall betraktas som ägarintresseföretag.

8 §. *Intresseföretag*. Förslaget baserar sig på den ovannämnda bestämmelsen om betydande inflytande i artikel 33(1) i sjunde direktivet. I paragrafens 1 mom. föreslås en bestämmelse enligt vilken ett intresseföretag är ett ägarintresseföretag i vilket den bokföringsskyldige utövar betydande inflytande över den driftsmässiga och finansiella styrningen, men vilket inte hör till den bokföringsskyldiges koncern.

Om inte annat visas, skall ägarintresseföretag betraktas som intresseföretag om den bokföringsskyldige innehar minst en femtedel och högst hälften av det röstetal som dess aktier eller andelar medför. Detta antagande kan den bokföringsskyldige upphäva, om innehavet inte ger motsvarande inflytande. Så kan vara fallet t.ex. i en situation där alla andra aktier eller andelar ägs av en part. Även innehavets kortvarighet kan vara en faktor som upphäver antagandet.

Förslaget avviker från definitionen av intresseföretag i gällande 22 c § 5 mom. i och med att det inte längre absolut förutsätts innehav eller ägarandel av minst en femtedel. Med andra ord räcker det i fortsättningen med en ägarandel som skapar en varaktig förbindelse mellan företaget och den bokföringsskyldige och som är avsedd att främja den bokföringsskyldiges verksamhet för att skapa ett intresseföretagsförhållande, om den bokföringsskyldige samtidigt också har betydande inflytande över den driftsmässiga och finansiella styrningen av företaget. I praktiken skall både ägarintresseföretag och intresseföretag dock huvudsakligen fastställas enligt de ovannämnda gränserna.

En bokföringsskyldig kan ha betydande inflytande i ett företag också tillsammans med sina dotterföretag eller genom dessa. I paragrafens 2 mom. finns en bestämmelse om beaktandet av en dylik situation. Enligt förslaget uppstår ett intresseföretagsförhållande även då den bokföringsskyldige tillsammans med ett eller flera dotterföretag har

betydande inflytande och sådan ägarandel som motsvarar det som förutsätts av ägarintresseföretagsförhållandet i 7 §. Detta skall även gälla en situation där ovannämnda inflytande och ägarandel innehas helt indirekt, dvs. av den bokföringsskyldiges dotterföretag ensamt eller tillsammans med andra dotterföretag.

I paragrafens 3 mom. hänvisas till det föreslagna 5 § 2 mom., enligt vilket det vid beräkandet av röstandelen inte tas hänsyn till eventuella röstningsbegränsningar eller röster som innehas av intresseföretaget självt eller av dess dotterföretag. På samma sätt anses röstetalen för personer som handlar i eget namn men för någon annans räkning enligt momentet höra till den för vars räkning personen handlar. Den sistnämnda bestämmelsen baserar sig på sjunde direktivets artikel 33(1).

## 2 kap. **Bokföring av affärshändelser samt bokföringsmaterial**

Det föreslås att bestämmelser om bokföringen av affärshändelser samt bokföringsmaterialet samlas i lagens 2 kap. I direktiven finns inga bestämmelser om dessa frågor. Förslagen baserar sig på den gällande bokföringslagen och -förordningen samt på ändringsbehoven med anledning av utvecklingen av datatekniken.

1 §. *Affärshändelser*. I paragrafen finns en definitionsbestämmelse om affärshändelser som motsvarar gällande 4 §. Enligt bestämmelsen noteras i bokföringen som affärshändelser utgifter, inkomster, finansiella transaktioner samt därtill hörande rättelse- och överföringsposter.

Utgiften är motsvarigheten av produktionsfaktorn och inkomsten av prestationen uttryckt i pengar. Finansiella transaktioner är investeringar av kapital och deras återföringar samt vinstutdelning såväl som betalningar från och till kassan med anledning av dessa samt inkomster och utgifter.

Man är ofta tvungen att registrera en affärshändelse innan dess slutliga belopp är känt. T.ex. rabatter och förändringar beroende på valutakurser blir ofta kända först då de utgifter eller inkomster som ligger som grund för dem redan har bokförts enligt prestationsprincipen. Sådana avdrags- eller tilläggsposter av inkomst eller utgift, genom vilka inkomsten eller utgiften justeras till dess slutliga belopp, kallas rättelseposter.

Rättelseposter kan också ansluta sig till finansiella transaktioner.

En notering beträffande en rättelsepost skall inte blandas med sådana rättelseanteckningar som avses i 5 § 6 mom. nedan. Dessa avser rättelser av fel som uppstått då en bokföringsanteckning har gjorts, t.ex. bokföring på fel konto eller till fel belopp.

Förutom rättelseposter kan även överföringsposter noteras i bokföringen. Dessa kan för det första bero på att avsikten med en utgift, som har bokförts på något konto, förändras från det ursprungliga. Om den bokföringsskyldige till exempel tar i personligt bruk varor som är avsedda för försäljning, måste man göra en överföringsregistrering av en utgift. För det andra kan en utgift överföras som utgift för en annan bokföringsskyldig, då den information som behövs som grund för överföringen har erhållits. Så här görs bl.a. då två koncernföretag har kommit överens om att utgifterna för de gemensamma administrativa funktionerna, som sköts av det ena koncernföretaget, uppdelas i ett visst förhållande per period.

2 §. *Bokföringskonton och kontoplan.* I paragrafen finns bestämmelser om kontoplanen och de tillhörande kontona. På basis av paragrafens 1 mom. noteras affärshändelser på olika bokföringskonton. För att resultatbildningen och den ekonomiska ställningen skall kunna jämföras under olika räkenskapsperioder har dessutom en bestämmelse motsvarande gällande 5 § 2 mom. tagits med i momentet, enligt vilken varje konto fortlöpande skall bibehållas oförändrat till sitt innehåll. Kontots innehåll kan dock ändras, om det finns särskild anledning till detta.

I paragrafens 2 mom. bestäms att den bokföringsskyldige skall ha en förteckning över sina bokföringskonton. Denna förteckning skall vara klar och tillräckligt specificerad. Avsikten med den föreslagna bestämmelsen är att se till att bokföringen kan kontrolleras.

3 §. *Bokföringsgrunder.* I paragrafens 1 mom. finns en huvudregel motsvarande gällande 6 § 1 mom. 1 mening om bokföring på prestationsbasis. Med stöd av detta bokför köparen en utgift då han mottar en produktionsfaktor av säljaren. På motsvarande sätt bokför säljaren en inkomst då han överlåter en prestation till köparen. Då prestationsprincipen tillämpas i bokföringen, är den erhållna betalningen alltså inte ännu inkomst, om prestationen inte överläts samtidigt som betalningen erhålls. Å andra sidan

inverkar inte heller det, att betalningen erhålls senare än prestationen överläts, på uppkomsten av inkomst enligt prestationsprincipen, som förverkligas vid överlåtelse av prestation. Den nya bisatsen, som föreslås i bestämmelsen, ”om inte något annat bestäms nedan”, hänvisar till följande moment samt till framtida utgifter och förluster, som avses i 5 kap. 14 §.

Prestationsprincipen är inte det enda alternativet för bokföring. En bokföringsskyldig får också använda kontantprincipen. En bestämmelse om detta föreslås i 2 mom.. I bokföring enligt kontantprincipen bokförs en utgift då den betalas och en inkomst då den erhålls i form av pengar eller en nyttighet värd pengar. Såsom i gällande 6 § 2 mom. skall förutsättningen för ett noteringsförfarande enligt kontantprincipen vara att den bokföringsskyldige fortlöpande kan klarlägga sina försäljningsfordringar och inköpskulder, t.ex. genom att ha en förteckning över gäldenärer och fordringsägare. Utan hinder av de föreslagna bestämmelserna kan båda dessa bokföringsmetoder användas parallellt.

4 §. *Bokföringsordning och bokföringstid.* På basis av paragrafens 1 mom. skall affärshändelserna bokföras inte bara kronologiskt utan också systematiskt. Med den sist nämnda ordningen avses systematisk registrering på konton motsvarande affärshändelsernas innehåll. På ett sätt om vilket det bestäms genom handels- och industriministeriets beslut skall det dock vara möjligt att göra registreringar som sammanställningar, t.ex. från fakturerings- och reskontrastystem till huvudbokföringen. Detta förklaras närmare i samband med 3 mom.

I paragrafens 2 mom. bestäms att betalningar som har erlagts kontant skall registreras utan dröjsmål varje dag. I gällande 7 § 2 mom. gäller motsvarande skyldighet alla betalningar. Detta kan dock inte längre anses vara nödvändigt med tanke på bokföringens riktighet, eftersom det nuförtiden går att verifiera betalningar som görs via penninginstitut t.ex. med kontoutdrag som bifogas till bokföringsmaterialet.

Registreringar som avses i det gällande lagrummet kan göras per månad inom två månader från utgången av ifrågavarande kalendermånad. Denna bestämmelse föreslås i momentet sålunda kompletterad att betalningsregistreringar gällande kontanter alternativt kunde göras inom den nämnda tiden

för en period om fyra veckor.

Enligt paragrafens 3 *mom.* kunde man med stöd av ett beslut av handels- och industriministeriet tillåta registreringar i huvudbokföringen på basis av sammanställningar. Med ett sådant förfarande kunde man minska antalet registreringar i huvudbokföringen, i synnerhet beträffande vanliga, ofta upprepade affärstransaktioner. Dessa registreringar skall basera sig på s.k. delbokföringar, såsom leverantörs- och kundreskontra samt lönesystemet.

5 §. *Verifikation.* Bokföringen baserar sig på verifikationer. I paragrafens 1 *mom.* föreslås en bestämmelse motsvarande den gällande lagens 8 § 1 *mom.* första mening, enligt vilken en registrering skall grunda sig på en daterad och numrerad verifikation över affärshändelsen. Av verifikationen skall framgå åtminstone namnet på den som givit verifikationen, innehållet av affärstransaktionen och beloppet.

Dessutom skall det i momentet ingå en bestämmelse enligt vilken de konton som har använts skall antecknas på verifikationen, om det inte av grundbokföringen framgår och om det inte heller annars är uppenbart på vilket sätt transaktionerna har bokförts. Till sakinnehållet motsvarar förslaget 17 § 1 *mom.* i den gällande bokföringsförordningen. Enligt bokföringsnämndens allmänna anvisning om maskinell bokföring given 15.10.1990 (punkt 3.4) kunde konteringsanteckningarna tillhörande verifikationsuppgifterna göras t.ex. i en händelseförteckning i verifikationsordning, om det av utskriften framgår per verifikation på vilka konton registreringen har gjorts.

Som paragrafens 2 *mom.* föreslås en bestämmelse enligt den gällande lagens 8 § 2 *mom.* om specificering av affärstransaktionen i verifikationen. Enligt bestämmelsen skall den mottagna produktionsfaktorn framgå av utgiftsverifikationen och den överlåtna prestationen av inkomstverifikationen. Dessutom föreslås det i momentet en bestämmelse enligt den gällande bokföringsförordningens 16 §: tidpunkten för mottagandet av en produktionsfaktor och överlåtelsen av en prestation skall kunna visas med hjälp av verifikation eller dess bilaga eller på något annat sätt.

I paragrafens 3 *mom.* finns en bestämmelse motsvarande gällande 8 § 3 *mom.* enligt vilken verifikationen över betalningen skall såvitt möjligt vara utfärdad av betalningens

mottagare eller av ett penninginstitut eller någon annan motsvarande inrättning som förmedlat betalningen. Med orden "såvitt möjligt" avses här att det vid små betalningar från kassan inte är nödvändigt att den bokföringsskyldige har en verifikation given av betalningsmottagaren som bekräftelse på betalningen, om det inte är lätt att skaffa en sådan. Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1982/587 ansett att det kan vara svårt eller i praktiken omöjligt att erhålla en verifikation av en utomstående t.ex. beträffande parkeringsavgifter och automatsamtal.

Också en registrering gällande en betalning till kassan skall basera sig på en verifikation. Sådana är förutom verifikationer erhållna av ett penninginstitut, posten eller andra motsvarande källor kopior av kvitton givna till kunder, kontrollband av kassaskiner och andra sådana "egna" verifikationer uppgjorda av den bokföringsskyldige. I det föreslagna 4 *mom.* förutsätts det följaktligen enligt 17 § 2 *mom.* i gällande bokföringsförordning att en registrering skall bekräftas med en verifikation utskrivna av den bokföringsskyldige själv, om en utomstående verifikation inte erhålls som grund för registreringen.

I paragrafens 5 *mom.* bestäms enligt 8 § 4 *mom.* i gällande lag att en verifikation som bestyrker en rättelse- och överföringsregistrering skall vara bekräftad på behörigt sätt. Avsikten är att då bokföringen har gjorts till en särskild funktion, görs bekräftelsen av någon annan än den person som gör själva registreringen. Å andra sidan är det klart att till exempel en yrkesutövare eller en privat affärsidkare, som själv sköter bokföringen eller som har överlämnat skötseln till en bokföringsbyrå eller annan utomstående, själv måste göra bekräftelsen.

På basis av paragrafens 6 *mom.* kunde man under räkenskapsperioden göra en rättelseanteckning i bokföringen utan verifikation. Med rättelseanteckning avses en rättelse vars mål är ett fel i uppgörandet av en bokföringsregistrering, vilket leder till att innehållet i anteckningen avviker t.ex. på grund av ett skriv- eller registreringsfel från det som har varit avsikten för den som gjort anteckningen. Såsom det har konstaterats i samband med 1 §, är en rättelseanteckning en annan sak än en registrering gällande en rättelse- eller överföringspost. Enligt den föreslagna bestämmelsen kunde man småningom avstå från rättelseverifikationer, som

har upprättats av den bokföringsskyldige själv. Detta förfarande förutsätter dock att sambandet mellan rättelseanteckningen och den ursprungliga registreringen är klart. Således måste också den ursprungliga registreringen förvaras även efter rättelseanteckningen. Om förfarandet bestäms närmare genom beslut av handels- och industriministeriet.

6 §. *Verifieringskedja*. I paragrafen föreslås en bestämmelse om verifieringskedja, enligt vilken affärshändelserna skall bokföras på ett sätt som gör det möjligt att utan svårighet följa en bokföringspost från verifikation till grundbokföring och huvudbokföring samt från huvudbokföring till resultaträkning och balansräkning. Paragrafen motsvarar 5 § 3 mom. i gällande lag, specificerat med tillägg beträffande grundbokföring och huvudbokföring. Det är fråga om en allmän bestämmelse, som täcker alla bokföringsmetoder. Varken revision eller skatteinspektion kan genomföras om sambandet mellan registreringarna och bokslutet inte klart kan konstateras.

7 §. *Läsbarhet*. I paragrafens 1 mom. har registrerats en huvudregel som motsvarar gällande 8 a §: i bokföringsmaterialet skall antingen verifikationen eller de på basis av den gjorda noteringarna i bokföringen alltid finnas i vanlig läsbar skriftlig form. Det föreslås att om eventuella avvikelser från detta skall bestämmas nedan i 8 §.

Enligt paragrafens 2 mom. skall noteringarna göras på ett tydligt och varaktigt sätt. En notering får inte heller utplånas eller göras otydlig efteråt. Förslaget har samma innehåll som gällande 24 § 1 mom. Den tydlighet som avses i bestämmelsen förutsätter att också noteringar gjorda för hand utan svårighet kan läsas av vem som helst. Med varaktighet menas att anteckningarna skall göras antingen maskinellt eller med en sådan penna vars spår inte kan avlägsnas utan att detta syns. Anteckningen får inte heller försvinna t.ex. på grund av ljus.

8 §. *Utnyttjande av maskinläsbara datamedier*. Enligt gällande 24 § 2 mom. kan registreringarna i grundbokföringen och huvudbokföringen göras, i enlighet med vad handels- och industriministeriet närmare bestämmer, som mikroutskrift på film eller på något annat sätt som möjliggör läsning med förstoringshjälpmedel och vid behov, skriftlig återgivning i vanlig läsbar form. Dessutom ges bokföringsnämnden i den nämnda paragrafens 3 mom. rätten att på basis av

ansökan ge ett tillstånd att göra registreringarna i grundbokföringen och specifikationerna i huvudbokföringen i maskinläsbara datamedier. Förutsättningen för tillståndet är att data vid behov kan återges skriftligt i vanlig läsbar form.

Motsvarande bestämmelser gäller upprättandet av verifikationer. Enligt gällande 8 § 1 mom. kan en verifikation upprättas som mikroutskrift på film eller på något annat sätt som möjliggör läsning med förstoringshjälpmedel och vid behov, skriftlig återgivning i vanlig läsbar form i enlighet med ett förfarande som närmare definieras i ministeriets beslut. Bokföringsnämnden kan också bevilja tillstånd till att registreringarna får basera sig på verifikationsuppgifter i maskinläsbara datamedier, som vid behov kan återges i vanlig läsbar form. Bokföringsnämnden har årligen behandlat tiotals tillståndsansökningar gällande detta.

På grund av den datatekniska utvecklingen är det dock inte längre nödvändigt att begränsa utnyttjandet av datorer och andra maskinläsbara datamedier. I paragrafens 1 mom. föreslås en bestämmelse motsvarande de nämnda punkterna utvidgad på så sätt att utnyttjandet av maskinläsbara datamedier inte längre förutsätter ett tillstånd av nämnden. Den föreslagna bestämmelsen innebär en utvidgning till regleringen enligt 24 § 3 mom. också i det hänseendet att man får göra huvudbokföringen med maskinläsbara datamedier.

Dessutom finns det i den föreslagna bestämmelsen en terminologiändring enligt vilken det av andra datamedier än klar text på papper skall användas den kollektiva benämningen maskinläsbart datamedium. Denna benämning skall täcka bl.a. följande begrepp som avses i den gällande lagen: mikrofilmning, mikroutskrift, optisk skiva och maskinläsbart datamedium.

I paragrafens 2 mom. föreslås det att också bestämmelserna om förvaringen av bokföringsmaterial skall justeras så att de motsvarar utvecklingen av datatekniken. Enligt gällande 25 § 4 mom. kan bokföringsnämnden för viss tid bevilja en bokföringsskyldig tillstånd att förvara andra bokföringsböcker än balansboken avbildade på mikrofilm, överförda till optiska datamedier eller på något annat motsvarande sätt som vid behov möjliggör skriftlig återgivning i vanlig läsbar form. Verifikationer, korrespondensen rörande affärshändelser samt annat bok-

föringsmaterial än det som avses ovan får enligt gällande 25 § 3 mom. förvaras i ovan nämnd form i enlighet med ett förfarande som närmare definieras i handels- och industriministeriets beslut.

På basis av det föreslagna momentet skall det som bestäms ovan i 1 mom. även tillämpas på förvaringen av bokföringsmaterialet. Detta möjliggör förvaringen av materialet i ett maskinläsbart datamedium utan ett särskilt tillstånd av bokföringsnämnden. Såsom i den gällande lagen, skall balansboken dock inte kunna bevaras i ett maskinläsbart datamedium. Dvs. den bokföringsskyldige skall alltid förvara sin balansbok som ett fysiskt dokument.

I momentet föreslås också en bestämmelse enligt vilken man kan avvika från 7 § då maskinläsbara datamedier används. Detta innebär att i en registreringskedja kan både verifikationer och bokföringsböcker, med undantag av balansboken, samtidigt ha maskinläsbar form. Både anteckningarna och verifikationerna borde dock vara sådana att de vid behov kan återges i vanlig läsbar form, t.ex. som utskrift på papper.

Enligt 3 mom. skall handels- och industriministeriet bestämma närmare om användningen av maskinläsbara datamedier. På samma sätt skall det bestämmas om avstämningen av bokföring som har upprättats med hjälp av automatisk databehandling.

9 §. *Förvaring av bokföringsmaterial utomlands.* Tack vare utvecklingen av data-tekniken har det blivit möjligt att sköta bokföringen av företag som är verksamma i flera olika länder på centraliserat sätt. Med hänsyn till denna utveckling föreslås en bestämmelse enligt vilken räkenskapsperiodens verifikationer och det övriga bokföringsmaterialet för skötseln av bokföringen och upprättandet av bokslutet tillfälligt får förvaras utomlands. Enligt förslaget skall det bestämmas närmare om detta förfarande genom beslut av handels- och industriministeriet.

10 §. *Arkivering av bokföringsmaterial.* På samma sätt som i gällande 25 § 1 mom. bestäms det i paragrafens 1 mom. att bokföringsböckerna skall bevaras minst 10 år efter räkenskapsperiodens utgång. Under motsvarande tid borde man förvara den kontoplan som avses i 2 § 2 mom. ovan och med stöd av de hänvisningsbestämmelser som föreslås nedan balansboken (3 kap. 8 § 2 mom.), balansspecifikationer och specifikationer till noterna (3 kap. 13 § 2 mom.)

samt koncernbokslutets sammanställningsdokument (6 kap. 19 §). I momentet föreslås också en bestämmelse om förfaringssätt, med stöd av vilken man utan svårighet skall kunna konstatera de utnyttjade kontona samt det sätt på vilket databehandlingen utförts.

Med stöd av gällande 25 § 2 mom. skall räkenskapsperiodens verifikationer och korrespondensen rörande affärshändelserna samt annat bokföringsmaterial än det som avses i 1 mom. förvaras minst 6 år efter utgången av det år under vilket räkenskapsperioden gått till ända, verifikationerna i registreringsordning eller annars sålunda ordnade att sambandet mellan verifikationerna och registreringarna utan svårighet kan konstateras. Motsvarande bestämmelse föreslås i 2 mom. sålunda kompletterad att också de i 8 § 1 mom. avsedda avstämningensutredningarna beträffande maskinell bokföring ingår i materialet.

I paragrafens 3 mom. bestäms om arkivering av bokföringsmaterialet när verksamhet läggs ner eller bokföringsskyldighet upphör av ett annat skäl. Förslaget grundar sig på 21 § 2 mom. i gällande bokföringsförordning.

### 3 kap. Bokslut

1 §. *Bokslutets innehåll.* Enligt gällande 9 § består ett bokslut av resultaträkning, balansräkning och uppgifter som lämnas i bilagor till dessa. Motsvarande bestämmelse föreslås som 1 mom., dock sålunda kompletterad att även verksamhetsberättelsen betraktas som en del av bokslutet. Enligt artikel 46(1) i fjärde direktivet förutsätts det att det i verksamhetsberättelsen framställs en skildring av utvecklingen av den bokföringsskyldiges affärsverksamhet och ekonomiska ställning.

Med stöd av det 2 mom. som föreslås i paragrafen skall jämförelsetal som gäller föregående räkenskapsperiod för posterna i resultaträkningen och balansräkningen tas upp i bokslutet. Detta förslag grundar sig på artikel 4(4) i fjärde direktivet. Motsvarande bestämmelser finns i 11 kap. 2 § 2 mom. lagen om aktiebolag, 79 a § 2 mom. lagen om andelslag samt 9 kap. 2 § 2 mom. lagen om öppna bolag och kommanditbolag.

Nämnda artikel förutsätter också en upplysning om eventuell avsaknad av jämförbarhet och det samma gäller innehållet i de korrigeringar som gjorts i jämförelsetalen.

Avsikten är att en bestämmelse om detta skall inbegripas i bokföringsförordningen.

I paragrafens 3 mom. förutsätts det enligt artikel 2(2) i fjärde direktivet att dokumenten tillhörande bokslutet skall vara överskådliga (engl. *drawn up clearly*). Dessutom föreslås det i momentet en bestämmelse där det framhävs att bokslutets delar skall bilda en helhet. Dvs. bokföringsdokumenten får inte vara motstridiga. Denna bestämmelse motsvarar andra meningen i artikel 2(1) i fjärde direktivet.

I momentet föreslås också en bestämmelse enligt vilken det i förordningen skall ingå bestämmelser om de scheman som följs vid uppgörandet av resultaträkningen och balansräkningen samt om noterna och innehållet i verksamhetsberättelsen. I själva lagen skall alltså inte alls längre finnas en förteckning över de saker som skall framställas i en resultaträkning eller balansräkning eller som noter till dessa. Den föreslagna bestämmelsen motsvarar införandet av direktivens bokslutsbestämmelser, som har genomförts i annan lagstiftning. Enligt t.ex. den tvingande bestämmelsen i direktivet 79/279/EEG bestäms det i 2 kap. 6 § (740/1993) värdepappersmarknadslagen å ena sidan att ett offentligt noterat bolag i sitt bokslut skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om omständigheter som väsentligt inverkar på aktiens värde och, å andra sidan, att finansministeriet har rätt att bestämma närmare om innehållet i bokslutet och sättet att framställa uppgifterna.

2 §. *Riktiga och tillräckliga uppgifter.* Enligt gällande 9 § 2 mom. andra meningen skall bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning. Begreppet "riktiga och tillräckliga uppgifter" är avsett att vara en översättning av termen (engl. *true and fair view*) som används i artikel 2(3) i fjärde direktivet. I det föreslagna 1 mom. finns en bestämmelse motsvarande det nämnda, gällande lagrummet sålunda kompletterad att orden "rättvisande bild" finns inom parentes i slutet av bestämmelsen. Detta används senare då man hänvisar till bestämmelsen i fråga. Begreppet "riktig och rättvisande bild" är det samma som i 30 kap. (769/1990) 9 och 10 § strafflagen (39/1889). Tillägget är lagtekniskt och det är inte meningen att ändra sakinnehållet i bokföringslagen till den här delen.

I momentet föreslås också en tredje mening i gällande 9 § 2 mom., på basis av vilken nödvändiga tilläggsuppgifter för givandet av en rättvisande bild skall anges i en not till resultaträkningen och balansräkningen. Detta motsvarar artikel 2(4) i direktivet.

I ministerrådets protokoll från 1978 gällande godkännandet av direktivet konstateras att målet om givandet av en rättvisande bild vanligen uppfylls redan i och med att de andra bestämmelserna i direktivet följs ("*application of the provisions of the Directive will normally suffice to give the true and fair view*"). Då direktivet har införts i Finland, kan man vanligen nå detta mål genom att följa bokföringslagen och förordningen samt bestämmelser på lägre nivå.

Som paragrafens 2 mom. föreslås en bestämmelse enligt artikel 2(5) i fjärde direktivet, med stöd av vilken avvikelser kan göras från bestämmelsen om uppgörandet av bokslut, om den riktiga och tillräckliga bilden inte heller kan säkerställas med tilläggsinformationen som ges i noterna. En avvikelse skall dock förutsätta att situationen är sådan som handels- och industriministeriet nämner i sitt beslut. Denna förutsättning tillåts av fjärde direktivet. I sista meningen av den nämnda artikeln ges medlemsstaterna en möjlighet att definiera de undantagsfall (*exceptional cases*) i vilka avvikelse kan göras från direktivets tvingande bestämmelse för att ge en rättvisande bild samt ge de nödvändiga specialbestämmelserna. Begränsningen är nödvändig, eftersom effektiviteten av ett sanktionssystem i anslutning till givandet av ett felaktigt bokslut (straff- och skadeståndsansvar) förutsätter att bestämmelserna om uppgörandet av ett bokslut klart förpliktar den bokföringskyldige.

Det är meningen att ministeriet återhållsamt skall bestämma om undantagsfall. I ministeriebeslutet borde också ingå en bestämmelse enligt andra meningen i direktivets artikel 2(5) om redogörelse för grunderna för och effekterna av avvikelserna i en not.

Ett eventuellt undantagsfall kan i fråga om vissa branscher gälla till exempel kalkyleringsmetoden för definitionen av omsättningstillgångarnas anskaffningsutgift. Enligt artikel 40 i fjärde direktivet kan en medlemsstat tillåta att anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar definieras enligt den s.k. LIFO-principen (engl. *last in — first out*), i vilket fall anskaffningsutgiften för omsättningstillgångarna definieras enligt den

sista anskaffningsposten av omsättningstillgångar. Såsom det framgår senare av 4 kap. 5 § 3 mom., föreslås detta inte i lagen som allmän bestämmelse med beaktande av att LIFO-principen inte tillåts i skattelagstiftningen. I vissa branscher, såsom i metallindustrin, kan förändringar i marknadspriserna för råmaterialer dock väsentligt inverka på räkenskapsperiodens resultat. Därför — med hänsyn till givandet av riktiga och tillräckliga uppgifter — kan det vara ändamålsenligt att godkänna LIFO-principen så att ministeriebeslutet begränsar utnyttjandet av principen till företag i dylika branscher.

3 §. *Allmänna bokslutsprinciper.* I paragrafens 1 mom. föreslås de av principerna för uppgörandet av bokslutet enligt fjärde direktivet som har nämnts i punkterna 1 a, b c(bb), c(cc), e och f i artikel 31. Bestämmelser motsvarande punkterna c(aa) och d föreslås i 2 mom.

Principen om fortsatt verksamhet (engl. *going concern*) enligt momentets 1 punkt betyder att den bokföringsskyldige antas fortsätta med sin verksamhet tills vidare. Bestämmelsen motsvarar artikel 31(1)(a) i fjärde direktivet. Kontinuitetsprincipen utnyttjas i synnerhet då aktiveringsmöjligheter av anskaffningsutgifter övervägs. I fråga om anläggningstillgångsposter som hör till bestående aktiva är övre gränsen för aktiveringen den intäktsförväntning som ansluter sig till posten och inte det pris som sannolikt fås av en utomstående vid dess realisering.

I konsekvens med punkt 2 avses att de omfattnings-, mättnings- och allokeringssproblem som ansluter sig till bokslutet löses på ett så enhetligt sätt som möjligt från en räkenskapsperiod till en annan. Förslaget baserar sig på artikel 31(1)(b) i fjärde direktivet.

I den föreslagna punkt 3 nämns en allmän skyldighet enligt artikel 31(1)(c) att iaktta försiktighet vid uppgörandet av bokslutet. I bestämmelsen ingår en specifikation enligt vilken försiktighetsprincipen skall följas oberoende av resultatet. Till exempel ett negativt resultat är ingen orsak att låta bli att göra en avskrivning enligt plan eller en registrering på grund av en sänkning av egenomens värde.

Enligt kontinuitetsprincipen beträffande balansräkningen i momentets punkt 4 skall den ingående balansen basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående

balans. I praktiken innebär detta bl.a. att fel i anslutning till tidigare räkenskapsperioder eller rättelse på grund av en ändring av redovisningsprinciper inte får göras omedelbart genom att debitera eller kreditera det egna kapitalet, utan felet eller effekten av ändringen skall antecknas i resultaträkningen för den räkenskapsperiod då felet upptäcks eller då ändringen görs. Den föreslagna bestämmelsen motsvarar artikel 31(1)(f) i fjärde direktivet.

I punkt 5 i momentet finns en bestämmelse enligt artikel 31(1)(d) om att alla intäkter och kostnader som avser räkenskapsperioden skall tas upp utan hänsyn till tidpunkten för betalningen. Detta motsvarar bestämmelsen som nedan föreslås som 4 § om rättelse och komplettering enligt prestationsprincipen av bokföring enligt kontantprincipen.

Som punkt 6 föreslås en specifikation som förutsätts i artikel 31(1)(e) i fjärde direktivet om värdering av poster som registreras i balansräkningen. Enligt punkten skall poster som hör till balansräkningens aktiva och passiva värderas särskilt. Den särskilda värderingen kommer fram i bl.a. det att avskrivningsplanen i regel görs särskilt för varje nyttighet tillhörande anläggningstillgångar och inte för hela balansposten. På samma sätt värderas omsättnings- och finansieringstillgångarna per nyttighet, i vilket fall en ökning i en enskild nyttighets värde inte kan kompensera en sänkning i en annan.

I paragrafens 2 mom. specificeras försiktighetsprincipen enligt punkt 3 i föregående moment. Enligt bestämmelsen upptas i bokslutet endast under räkenskapsperioden realiserade vinster (punkt 1). På samma sätt skall man i det ta hänsyn till alla nedskrivningar i värdet på aktiva och uppskrivningar i värdet på skulder samt alla förutsebara ansvar och förluster i anslutning till räkenskapsperioden eller tidigare perioder, även om dessa blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång (punkt 2). Förslaget baserar sig på artikel 31(1)(c)(bb) och 31(1)(c)(cc) i fjärde direktivet.

Enligt det föreslagna 3 mom. kan avvikelser från principerna i 1 och 2 mom. av särskild anledning göras. Enligt artikel 31(2) i fjärde direktivet får andra än ovannämnda principer i undantagsfall (engl. *in exceptional cases*) tillämpas. Det valda förfarings sättet kan ändras bara om det föreligger en särskild anledning till detta. Om förfarings sättet



ändras, skall tillräcklig redogörelse över ändringen och dess effekter ges i bokslutet. I den nämnda artikeln ges medlemsstaterna inte rätt att bestämma närmare om undantagsfall. I det här hänseendet avviker den från artikel 2(5), på vilken 2 § ovan baserar sig. En eventuell avvikelse och dess motiveringar skall anges i noterna. Dessa borde också innehålla en beräkning av inverkan av avvikelsen på resultatet och den ekonomiska ställningen. Även detta förslag baserar sig på artikel 31(2).

4 §. *Rättelse och komplettering av bokföring enligt kontantprincipen.* Bestämmelsen har samma innehåll som gällande 11 §. I den förutsätts att om registreringar har gjorts enligt kontantprincipen, skall de rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas. Beträffande utgifter innebär detta att de utgifter som enligt prestationsprincipen hör till räkenskapsperioden och som på grund av den kontantbaserade bokföringsmetoden inte har registrerats under räkenskapsperioden (*utgiftsskulder*), skall bokföras som utgifter och skulder innan bokslutet uppgörs. På samma sätt skall man rätta utgifter som har betalats i förväg (*utgiftsförskott*) så att de förs över från utgiftskonton till fordringar. Å andra sidan skall man som komplettering av inkomster och fordringar ta hänsyn till de inkomster som redan uppstått enligt prestationsprincipen, som på grund av den kontantbaserade registreringen inte har registrerats under räkenskapsperioden (*inkomstrest*). På samma sätt skall man rätta inkomster som har erhållits i förväg (*inkomstförskott*) så att de förs över från inkomstkonton till skulder.

Paragrafen innehåller ett undantag beträffande noteringar av affärshändelser av ringa betydelse samt gällande idkandet av lantbruk. Då begreppet ringa betydelse uppskattas, skall man ta hänsyn till å ena sidan räkenskapsperiodens resultat och å andra sidan den absoluta storleken av affärshändelsen samt det sammanlagda beloppet av likadana affärshändelser under räkenskapsperioden. Också omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet är av betydelse.

5 §. *Språk och valuta.* I paragrafen bestäms om språket för framställning och offentliggörande av bokslutet samt om valutan. Enligt 1 § språklagen (148/1922) i Finland använder de statliga myndigheterna finska eller svenska. På basis av detta skall ett bok-

slut som tillställs registermyndigheten vara avfattat på finska eller svenska. För tydlighetens skull föreslås en bestämmelse beträffande detta även i bokföringslagen.

Enligt artikel 50 a, som har lagts i fjärde direktivet, får ett bokslut offentliggöras i den valuta i vilken det uppgjorts samt också i ecu, omvandlat till bokslutsdagens kurs. Kursen för omvandlingen skall anges i en not.

Enligt den föreslagna bestämmelsen skall bokslutet alltid anges i finsk valuta. Den bokföringsskyldige kan dock, om han så vill, framställa bokslutsinformationen även i någon annan valuta. Då borde den kurs som har använts vid omräkningen av uppgifterna anges särskilt.

6 §. *Tid för upprättande av bokslut.* I paragrafen bestäms om en tid för upprättandet av bokslutet. Enligt gällande 9 § 3 mom. skall bokslutet uppgöras inom tre månader efter räkenskapsperiodens utgång.

7 §. *Datering och underskrift.* I paragrafen föreslås en bestämmelse enligt gällande 22 § 1 mom. Förutom dateringen av bokslutet skall den bokföringsskyldige, eller om den bokföringsskyldige är en sammanslutning eller en stiftelse, dess styrelse eller ansvariga bolagsmän samt verkställande direktören eller en person i motsvarande ställning, underteckna det. Det krävs dock inte underteckning av alla styrelsemedlemmar, utan det är tillräckligt att den behöriga och beslutföra styrelsen undertecknar bokslutet.

8 §. *Balansbok.* Enligt paragrafens 1 mom. skall bokslutet samt en förteckning över bokföringsböckerna och verifikationslagen såväl som information om på vilket sätt de förvaras föras in i en balansbok, som skall vara bunden eller bindas in omedelbart efter bokslutet, och vars sidor eller uppslag skall numreras. Förslaget motsvarar gällande 23 § med tillägg beträffande verifikationslag och förvaringssätt.

I paragrafens 2 mom. föreslås en hänvisningsbestämmelse enligt vilken det på balansboken tillämpas vad som i 2 kap. bestäms om förvaringen av bokföringsmaterial (2 kap. 10 § 1 mom.). En balansbok skall dock inte få förvaras i ett maskinläsbart datamedium. Med andra ord borde balansboken förvaras som ett fysiskt dokument, såsom för närvarande.

9 §. *Registrering av bokslut.* Paragrafen innehåller förslag till revidering av bestämmelserna i gällande 33 § om offentlig-

görande. Offentliggörandet baserar sig på artikel 47(1) i fjärde direktivet, enligt vilken ett bokslut skall offentliggöras på ett sätt som nämns i artikel 3 i direktivet 68/151/EEG. Förfarandet för offentliggörande enligt det sistnämnda direktivet sker i två steg: för det första skall dokumenten ges in för registrering varefter registreringsmyndigheten skall offentliggöra dem (art. (1) och 3(4)).

Detta är huvudregeln. Fjärde direktivet ger medlemsstaterna en möjlighet att ge några lindringar från skyldigheten till offentliggörande. Dessa gäller mindre företags möjligheter att avvika från regeln att resultaträkningen och verksamhetsberättelsen skall vara offentliga samt att framställa balansräkningen i sammandrag. Direktivet tillåter dock inte ett fullständigt undantag från skyldigheten till offentliggörande för några företag, oberoende av deras storlek.

Enligt paragrafens 1 mom. skall bokföringsskyldiga i aktiebolags- och andelslagsform alltid vara skyldiga att tillstålla registermyndigheten sitt bokslut. Motsvarande bestämmelse finns också i den gällande lagen om aktiebolag (11 kap. 14 § 1 mom.). Samma skyldighet föreslås också för ett sådant personbolag (öppet bolag och kommanditbolag) som har ett aktiebolag som ansvarig bolagsman eller som har ett ovan nämnt personbolag som ansvarig bolagsman. Detta förslag baserar sig på tillämpningsbestämmelserna i fjärde och sjunde direktivet. Också ömsesidiga försäkringsbolag samt försäkringsföreningar skall ha ovanstående skyldighet.

Paragrafens 2 mom. gäller skyldighet för annan bokföringsskyldig än sådan som avses i 1 mom. att ge in bokslutet till registermyndigheten. De föreslagna storleksgränserna stämmer överens med gällande 33 § 1 mom. Det föreslås dock att ordalydelsen skall specificeras enligt direktivet: på basis av direktivet uppstår skyldigheten till offentliggörande då storleksgränserna överskrids, medan den gällande lagen använder ordet "minst".

Som paragrafens 3 mom. föreslås en bestämmelse motsvarande gällande 33 § 2 mom. med lagtekniska ändringar. Enligt bestämmelsen kan skyldigheten till offentliggörande uppstå också enligt koncernbokslutets omfattning.

I paragrafens 4 mom. ges en tid enligt gällande 33 § 1 mom., 6 månader efter räkenskapsperiodens utgång, inom vilken bok-

slutsdokumenten skall lämnas till registermyndigheten. I fråga om aktiebolag och andelslag hänvisas det dock till respektive lag, i vilken det bestäms om en kortare tid.

I paragrafens 5 mom. föreslås en bestämmelse enligt vilken handels- och industriministeriet skall bestämma om de förfaringssätt som skall följas då dokument lämnas till registermyndigheten i elektronisk form. Med denna bestämmelse kan man bl.a. ta hänsyn till ett eventuellt grundande av ett gemensamt register som avses i det småföretagspolitiska programmet.

10 §. *Offentliggörande av bokslut.* Patent- och registerstyrelsen är den myndighet som tar hand om offentliggörandet av bokslut som har lämnats in för registrering. Om det handelsregister som den upprätthåller har bestämts genom handelsregisterlagen (129/1979) och -förordningen (208/1979). Därför föreslås det i paragrafens 1 mom. en bestämmelse enligt vilken det bestäms särskilt om förfarandet för offentliggörande.

Den bokföringsskyldige kan själv publicera sitt bokslut förutom att ge in det för registrering enligt 9 § och på det sättet för offentliggörande. En bestämmelse om detta finns i paragrafens 2 mom.. Den publicering som avses i bestämmelsen innebär att bokslutet ställs till företagets intressegruppers, såsom ägarnas och arbetstagarnas eller allmänhetens, förfogande. Enligt förslaget bestäms det särskilt i 11 § nedan om givandet av bokslut på begäran.

Den bokföringsskyldige kan också på eget initiativ besluta att offentliggöra sitt bokslut i sammandrag eller annars förkortat. I första meningen av artikel 49 i fjärde direktivet förutsätts det att om bokslutet offentliggörs på nämnda sätt som ofullständigt (engl. *not in full*), skall detta anges i bokslutet. En dylik bestämmelse föreslås i paragrafens 3 mom.

11 §. *Skyldighet att ge kopior.* I paragrafens 1 mom. föreslås en bestämmelse enligt gällande 33 § 3 mom. med stöd av vilken bostadsaktiebolag och andra dylika sammanslutningar som avses i bestämmelsen är skyldiga att på begäran ge en kopia av sitt bokslut.

I paragrafens 2 mom. åläggs även en sådan bokföringsskyldig som hör till de i 9 § nämnda registreringskyldiga att på begäran ge en kopia av sitt bokslut. Denna skyldighet skall bara gälla sådan begäran som har gjorts innan bokslutet har givits in för re-

gistrering. Med andra ord skall den bokföringsskyldige inte längre ha skyldighet att ge kopior efter registreringen. Dessutom skall skyldigheten att ge kopior uppstå först då två veckor har förflutit efter fastställandet av bokslutet eller motsvarande förfarande. Motsvarande bestämmelse finns i 11 kap. 14 § 3 mom. första meningen i lagen om aktiebolag. Förslaget är avsett att påskynda möjligheterna att bekanta sig med den bokföringsskyldiges bokslut. Om den bokföringsskyldige inte uppfyller sin skyldighet, kan den person som begärt kopian be om handräckning för att erhålla den.

I det föreslagna 3 mom. finns en bestämmelse om givandet av kopia beträffande dotterföretag som har sammanställts i koncernbokslutet som intresseföretag då detta dotterföretags bokslut inte ges in för registrering enligt 9 §. Förslaget baserar sig på artikel 14(3) i sjunde direktivet.

Som paragrafens 4 mom. föreslås en bestämmelse enligt vilken en kopia skall ges inom två veckor från begäran. Förslaget baserar sig på motsvarande bestämmelse i lagen om aktiebolag (11 kap. 14 § 3 mom. andra meningen). I direktiven ingår inga bestämmelser om ärendet.

Dessutom finns det i det föreslagna momentet en bestämmelse om avgifter på bokslutskopior. Med stöd av den kan den bokföringsskyldige på samma sätt som myndigheten, patent- och registerstyrelsen, uppbara avgift för de kopior som den ger. Avgift kan dock inte uppbaras av en myndighet. Begränsningen av storleken på avgiften, "högst lika stor som den som registermyndigheten uppbar för en motsvarande kopia", baserar sig på artikel 3 i direktivet 68/151/EEG till vilken hänvisas i artikel 47(1) i fjärde direktivet, och enligt vars 2 punkt priset som en myndighet uppbar för en dokumentkopia inte får vara högre än dess administrativa kostnader. En motsvarande bestämmelse finns också i 11 kap. 14 § 3 mom. tredje meningen i lagen om aktiebolag.

12 §. *Uppgifter om revision.* I paragrafens 1 mom. förutsätts såsom i artikel 47(1) i fjärde direktivet att en revisionsberättelse skall bifogas till bokslutet som ges till registermyndigheten. Dessutom skall revisionsberättelsen bifogas till ett bokslut som avses i 10 § 2 mom., som den bokföringsskyldige publicerar på eget initiativ. Detta förslag motsvarar artikel 48 i direktivet.

Paragrafens 2 mom. baserar sig på fjärde

direktivet (första meningen i artikel 49) Om bokslutet offentliggörs som sammandrag som avses i 10 § 3 mom. och ingen revisionsberättelse bifogas till det, borde det dock nämnas om revisorn har gett ett negativt utlåtande om ett ärende som avses i 19 § revisionslagen, t.ex. fastställandet av bokslutet. På samma sätt borde anmärkningar och eventuella tilläggsuppgifter till revisionsberättelsen meddelas.

13 §. *Specifikationer till balansräkningen och till noterna.* I paragrafens 1 mom. förutsätts, såsom i gällande 14 § 1 mom., att balansspecifikationer framställs för att bekräfta bokslutet. Skillnaden i förhållande till den gällande lagen är att det skall ges närmare bestämmelser om dessa specifikationer genom förordning. På samma sätt skall det finnas en skyldighet att specificera noterna.

Med stöd av det föreslagna 2 mom. skall det på specifikationer till balansräkningen och noterna tillämpas vad som bestäms i 2 kap. om utnyttjandet av maskinläsbara datamedier (8 §) och förvaringen av bokslutsmaterialet utomlands (9 §). Dessutom skall förvaringstiden för specifikationerna med stöd av en hänvisningsbestämmelse vara 10 år (2 kap. 10 § 1 mom.). Även om ansvaret för förvaringen av specifikationerna skall bestämmas enligt bestämmelser om bokslutsmaterialet (2 kap. 10 § 3 mom.).

I paragrafens 3 mom. konstateras uttryckligen att specifikationerna inte ges in för registrering på samma sätt som bokslutet. Detta framgår indirekt också av 1 och 9 §, som gäller innehållet och registreringen av bokslutet.

I någon annan lag kan det dock bestämmas, att specifikationer också skall anmälas till registermyndigheten. Så har förfarits i lagen om stiftelser (13 § 2 mom.). Därför föreslås en hänvisning till den sistnämnda lagen i momentet.

#### 4 kap. Definitioner i anslutning till bokslutsposter

1 §. *Omsättning.* Den gällande bokföringslagstiftningen innehåller ingen definition av omsättning. I bokföringspraxisen har omsättningen kalkylerats genom att från försäljningen har avdragits justeringar och inkomstöverföringsposter som direkt eller indirekt förorsakas av försäljningen.

Enligt artikel 28 i fjärde direktivet innehåller omsättningen (engl. *net turnover*) försälj-

ningen av produkter och tjänster som hör till företagets ordinarie verksamhet (*ordinary activities*) och från vilka har avdragits rabatter och mervärdesskatten samt andra skatter som fastställs direkt på basis av försäljningen.

De poster som skall avdras från försäljningen har definierats mycket entydigt i direktivet. År 1994 har bokföringsnämnden gett ett utlåtande (1994/1306) på basis av direktivet, enligt vilket andra korrektivposter i anslutning till försäljningen än skatter som fastställs direkt på basis av försäljningen och rabatter som direkt ansluter sig till försäljningen avdras i resultaträkningen som rörliga eller fasta kostnader. Avdrag av försäljningsfrakter, provisioner och kreditförluster från omsättningen är alltså inte ett förfaringssätt som tillåts av direktivet. Dessa måste framställas som rörelsens kostnader.

2 §. *Extraordinära intäkter och kostnader.* Extraordinära intäkter och kostnader (engl. *extraordinary income/expenses*) definieras i artikel 29 i fjärde direktivet. De är intäkter (*income*) och kostnader (*charges*) som uppstår på annat sätt än i den ordinarie verksamheten (*otherwise than in the course of the company's ordinary activities*). I paragrafen finns ett förslag till bestämmelse som baserar sig på detta. Dessutom föreslås definitioner som gäller engångskaraktär och väsentlighet, så att den extraordinära karaktären tolkas så begränsat som möjligt. På så sätt ingår intäkter eller kostnader från den ordinarie verksamheten inte i de extraordinära posterna. Till exempel försäljningsvinster och -förluster från anläggningstillgångar är vanligtvis rörelsens övriga intäkter och kostnader. De är extraordinära poster bara om den bokföringsskyldige avstår från en hel bransch. Då kan den vinst eller förlust av engångskaraktär som uppstår anses vara extraordinär, eftersom affärsverksamheten har avslutats vid försäljningstidpunkten, och transaktionen i fråga inte längre ansluter sig till den. Däremot framställs intäkterna och kostnaderna i anslutning till denna verksamhet normalt som rörelsens intäkter och kostnader.

3 §. *Bestående och rörliga aktiva.* I paragrafen bestäms om uppdelningen av balansräkningens aktiva enligt användningssyfte. I artikel 15(1) i fjärde direktivet uppdelas dessa poster i rörliga (engl. *current assets*) och bestående (*fixed assets*) enligt deras användningssyfte (*depend on the purpose for which*

*they are intended*).

I paragrafen föreslås en bestämmelse enligt vilken bestående aktiva är sådana poster som är avsedda att ge intäkter under flera räkenskapsperioder. Denna definition motsvarar artikel 15(2) i fjärde direktivet (*intended for use on a continuing basis for the purposes of the undertaking's activities*). Till bestående aktiva skall höra anläggningstillgångar som avses i gällande 12 § 3 mom., övriga utgifter med lång verkningstid och långfristiga investeringar.

4 §. *Anläggnings-, omsättnings- och finansieringstillgångar.* Enligt gällande 12 § 1 mom. är finansieringstillgångar penningar, fordringar samt tillfälligtvis i annan form förefintliga finansieringsmedel. Omsättningsstillgångar är nyttigheter som är avsedda att överlåtas som sådana eller i förädlad form eller att förbrukas (2 mom.). Till anläggningstillgångar hör enligt 3 mom. föremål, rättigheter som särskilt för sig kan överlåtas och andra nyttigheter som är avsedda att ge intäkter under flera räkenskapsperioder.

I den föreslagna paragrafen har ordningen i de nämnda lagrummen ändrats motsvarande balansräkningsschemat i fjärde direktivet. Inga innehållsmässiga ändringar föreslås.

5 §. *Anskaffningsutgift.* I paragrafen bestäms om definition av en nyttighets anskaffningsutgift. Som paragrafens 1 mom. föreslås en bestämmelse som motsvarar gällande 13 § 1 mom., enligt vilket i anskaffningsutgiften inberäknas de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en nyttighet. Förslaget motsvarar fjärde direktivet. Enligt artikel 35(1)(a) baserar sig värderingen av bestående poster på anskaffningspriset eller produktionskostnaderna. I anskaffningsutgiften inberäknas inköpspriset och andra utgifter som direkt föranleds av anskaffningen (art. 35(2)) och i produktionskostnaderna anskaffningspriserna på råmaterial och förnödenheter samt andra utgifter som direkt gäller nyttigheten i fråga (art. 35(3)(a)). Motsvarande bestämmelser finns om rörliga poster (art. 39(1)(a) och 39(2)).

I paragrafens 2 mom. bestäms om det sätt på vilket fasta utgifter inberäknas i anskaffningsutgiften. Enligt gällande 13 § 2 mom. kan i anskaffningsutgiften ingå även den del av de fasta utgifter i anslutning till nyttighetens anskaffning och tillverkning som hänför sig till den, om beloppet av de fasta utgifterna i anslutning till nyttighetens anskaffning och tillverkning i förhållande till an-

skaffningsutgiften är väsentligt. Bestämmelsen tillåts av fjärde direktivet: en rimlig andel av de utgifter som bara indirekt gäller en produkt får läggas till produktionskostnaderna till den del de gäller ifrågavarande produktionsperiod (art. 35(4) och 39(2)).

Som paragrafens 3 mom. föreslås en bestämmelse om aktiveringen av ränteutgifterna. Enligt den tvingande artikeln 35(4) i fjärde direktivet kan de ränteutgifter som beror på finansieringen av tillverkningen av bestående aktiva även ingå i anskaffningsutgiften till den del de hänför sig till tillverkningstiden. För införandet av denna artikel föreslås det att den bokföringsskyldige i anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar skall kunna inberäkna ränteutgifter i anslutning till tillverkningstiden. Aktiveringsmöjligheten skall dock begränsas till fall där ränteutgifterna tillsammans med andra fasta utgifter är väsentliga jämfört med anskaffningsutgiften.

De ränteutgifter som skall aktiveras baserar sig vanligtvis på ett lån som har tagits för att finansiera projektet. I annat fall skall förutsättningen vara att skuldfinansieringen kan inriktas på projektet i fråga. Då måste man vid fastställandet av de ränteutgifter som skall aktiveras ta hänsyn till hur stor andel av den bokföringsskyldiges totalfinansiering som har skötts med skuldfinansiering. Som ränteprocent kan användas den genomsnittliga räntan i den bokföringsskyldiges kredittagning. Aktiveringen skall alltid basera sig på den verkliga ränteutgiften, vilket innebär att kalkylmässiga räntor inte kan aktiveras.

Den gällande lagen tillåter aktiveringen av ränteutgifter i balansräkningens värdepappersposter. Enligt den föreslagna bestämmelsen skall det oavskrivna restvärdet av dessa ränteutgifter i balansräkningen överföras till gruppen för materiella nyttigheter som en ökning av den oavskrivna anskaffningsutgiften för nyttigheten i fråga. Framtida avskrivningar enligt plan skall kalkyleras på denna totalsumma.

I paragrafens 4 och 5 mom. finns bestämmelser om ordningen för utnyttjandet av omsättningstillgångar av samma slag och värdepapper. Dessa förslag baserar sig på fjärde direktivet.

Anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar (engl. *stock of goods*), aktier och andra nyttigheter som kan ersättas med varandra (*all fungible items including*

*investments*) och som är av samma slag, kan enligt artikel 40 i fjärde direktivet kalkyleras genom att det vägda medelpriset, FIFO (*first in — first out*) eller LIFO-metoden (*last in — first out*) eller någon annan motsvarande metod används.

I den gällande bokföringslagstiftningen ingår inga bestämmelser om den ordning i vilken omsättningstillgångar, aktier av samma slag och andra nyttigheter och värdepapper som kan ersättas med varandra skall användas. I boksluten följs vanligen 14 § 2 mom. lagen om beskattning av näringsinkomst (360/1968), nedan *näringskattelagen*, enligt vilket anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar definieras, om den skattskyldige inte annat bevisar, med ett antagande att nyttigheter av samma slag har överlämnats eller konsumerats i den ordning de har anskaffats. På motsvarande sätt anses det att värdeandelar har överlämnats i den ordning de har anskaffats.

I praktiken används vid definitionen av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångsnyttigheter ofta metoden med det vägda medelpriset. Detta beror för det första på att det är tekniskt mera krävande att tillämpa FIFO-metoden och för det andra på att slutresultatet oftast inte avviker väsentligt från resultatet för tillämpningen av FIFO-metoden.

I lagen föreslås inte möjligheten att tillämpa LIFO-metoden, som tillåts av direktivet. Denna metod kräver i praktiken mycket arbete. LIFO är inte heller möjlig i beskattningen, vilket innebär att särskild kalkylering borde upprätthållas för metoden. Såsom det har konstaterats ovan i samband med 3 kap. 2 §, kan det dock vara ändamålsenligt att genom ministeriebeslut tillåta utnyttjandet av denna metod i sådana branscher där variationer i marknadspriserna på råmaterial är stora.

Den metod som har använts vid definitionen av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar och andra nyttigheter som kan ersättas med varandra är en av principerna för uppgörandet av bokslutet, som det måste redogöras för i noterna. Bestämmelsen om detta skall ingå i bokföringsförordningen.

6 §. *Resultatregleringar*. I paragrafen föreslås en definition av resultatregleringar bland aktiva och passiva. Motsvarande bestämmelser ingår inte i den gällande bokföringslagen eller -förordningen.

Enligt artikel 18 i fjärde direktivet innehåll-

ler posten "Prepayments and accrued income" utgifter (engl. *expenditure*) som enligt kontantprincipen har realiserats (*incurred*) under räkenskapsperioden, men som enligt prestationsprincipen realiseras under kommande räkenskapsperiod (*relating to a subsequent financial year*) och å andra sidan inkomster (*income*), som enligt kontantprincipen inte realiseras före slutet av räkenskapsperioden, men som redan har realiserats enligt prestationsprincipen. Enligt direktivets balansräkningsschema kan denna post antingen framställas som en egen huvudgrupp eller som en särskild post bland fordringar (*debtors*). Innehållet motsvarar huvudsakligen posten "Resultatregleringar" i balansräkningsschemat i 7 § i den gällande bokföringsförordningen.

I artikel 21 i direktivet definieras posten "Accruals and deferred income", i vilken ingår inkomster som enligt kontantprinciper har erhållits före slutet av räkenskapsperioden men som enligt prestationsprincipen realiseras under följande räkenskapsperiod (*income receivable before the balance sheet date but relating to a subsequent financial year*) samt kostnader (*charges*) som enligt kontantprincipen hänförs till räkenskapsperioden i fråga, men där den motsvarande betalningen realiseras (*will be paid*) först under följande räkenskapsperiod. Enligt direktivets balansräkningsschema kan de antingen framställas som en egen huvudgrupp eller som en särskild post bland skulder (*creditors*). Innehållet motsvarar huvudsakligen posten "Resultatregleringar" i 7 § i den gällande bokföringsförordningen. I resultatregleringar (passiva) skall också ingå icke-realiserade förluster som registreras enligt en bestämmelse som nedan föreslås i 5 kap. 14 § samt utgifter med anledning av förpliktelser vars realisering, tidpunkten för realiseringen och belopp är säkra.

7 §. *Långfristiga fordringar och skulder.* Som paragrafens 1 mom. föreslås en definitionsbestämmelse om långfristiga och kortfristiga fordringar. Enligt förslaget betraktas en fordring eller den del av fordringen som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år som långfristig. Förslaget baserar sig på balansräkningsscheman i fjärde direktivet (punkt D(II)) bland aktiva i artikel 9 och 10).

Denna tidsgräns föreslås också som definition av långfristig skuld. Bestämmelsen om detta finns i 2 mom. Uppsägningstiden för skulden används alltså inte som grund då

man avgör om skulden är kort- eller långfristig. Förslaget skiljer sig från definitionen enligt 10 § 1 mom. i den gällande bokföringsförordningen i och med att en skuld anses vara långfristig i den gällande förordningen, om den förfaller till betalning efter (jämnt) ett år eller en längre tid, medan en skuld som förfaller jämnt efter ett år enligt förslaget alljämt skall ingå i kortfristiga skulder. Den föreslagna ändringen baserar sig på balansräkningsscheman i fjärde direktivet (punkt C bland aktiva i artikel 9 och 10).

## 5 kap. Värdings- och periodiseringsbestämmelser

1 §. *Periodisering av intäkter, kostnader och förluster.* I paragrafen finns en bestämmelse motsvarande 16 § 1 mom. i den gällande lagen. På basis av den registreras räkenskapsperiodens inkomster som intäkter i resultaträkningen och från dem avdras såsom kostnader de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Övriga utgifter får aktiveras.

2 §. *Fordringar, finansieringstillgångar och skulder.* I paragrafen bestäms om upptagningen av fordringar, finansieringstillgångar och skulder i balansräkningen. Förslaget har samma ordalydelse som gällande 15 § 1 mom.

De bestämmelser om fordringar och finansieringstillgångar som har föreslagits som *punkterna 1 och 2* i paragrafen motsvarar artikel 39(1)(a) och 39(1)(b) i fjärde direktivet. Med stöd av nämnda artiklar skall rörliga poster i balansräkningen huvudsakligen värderas enligt anskaffningsutgiften. Om marknadsvärdet är lägre än anskaffningsutgiften, måste man dock tillämpa marknadsvärdet (engl. *market value*). I den föreslagna bestämmelsen avses detta med begreppen "sannolikt värde" och "sannolikt överlåtelsepris".

Enligt den bestämmelse som föreslagits som *punkt 3* i paragrafen upptas skulderna i balansräkningen till nominellt belopp eller, om skulden är bunden vid index eller någon annan jämförelsegrund, till det högre belopp, vartill den stiger på grund av den förändrade jämförelsegrunden.

3 §. *Fordringar, skulder och andra förbindelser i utländsk valuta.* I paragrafens 1 mom. föreslås en bestämmelse motsvarande gällande 15 § 2 mom. 1 och 3 mening.

Enligt den omräknas fordringar samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta till finsk valuta enligt den kurs som Finlands Bank noterar på bokslutsdagen. Är fordringar eller skulder eller andra förbindelser i utländsk valuta genom avtal eller på något annat sätt bundna vid en bestämd kurs, får de dock omräknas till finsk valuta enligt denna kurs. I direktiven finns inga bestämmelser om behandlingen av poster i utländsk valuta.

Förslaget motsvarar rekommendationen *International Accounting Standard 21 (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, tillämpas från 1.1.1995). Enligt denna rekommendation skall även långfristiga fordringar och skulder omräknas till finska mark enligt bokslutsdagens kurs, om de inte har bundits till någon annan kurs med avtalsarrangemang. Kravet på registrering med resultat inverkan är strängare än gällande 15 § 2 mom. andra meningen, med stöd av vilken effekten av kursförändringar inte nödvändigtvis behöver beaktas då bokslutet uppgörs, dvs. långfristiga poster får omräknas enligt den ursprungliga kursen.

Skillnaden mellan den nämnda rekommendationen och den gällande bestämmelsen är att alla poster i regel borde omräknas till kursen på bokslutsdagen. Med stöd av det föreslagna 2 mom. skall kursskillnader i långfristiga poster dock få upptas i resultaträkningen senare, senast då betalning erhålls för fordringen eller då skulden amorteras.

Den föreslagna paragrafen är ägnad att förbättra bokslutsinformationen. Företagen skall vara skyldiga att ta fram de icke-realiserade kursskillnader som inte har beaktats som kostnader eller intäkter i resultaträkningen. Dessa skall registreras bland resultatregleringarna.

4 §. *Redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad*. I paragrafen föreslås en bestämmelse enligt gällande 16 § 2 mom. beträffande en prestation som kräver lång tillverkningstid. Enligt bestämmelsen får inkomsten från en dylik prestation upptas som intäkt på grundval av tillverkningsgraden. Det täckningsbidrag som uppstår av prestationen skall härvid kunna förutsägas på ett tillförlitligt sätt. Bokföringsnämnden har gett allmänna anvisningar om förfarandet (20.12.1993).

Saken behandlas inte i direktiven. Med hänsyn till att detta förfarande allmänt följs i Europeiska unionens medlemsländer, har det

inte ansetts strida mot principen för upptagandet av bara realiserade vinster, som nämns i artikel 31(1)(c)(aa) i fjärde direktivet, som ovan har föreslagits i 3 kap. 3 §.

5 §. *Periodisering av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar*. I paragrafens 1 mom. föreslås en bestämmelse enligt gällande 16 § 4 mom. om att anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan. Bestämmelsen baserar sig på artikel 35 i fjärde direktivet.

I paragrafens 2 mom. finns en bestämmelse enligt gällande 18 § i förordningen om att de i en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter som föranletts av anskaffning och tillverkning skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller -kalkyler.

Som 3 mom. föreslås en bestämmelse om upptagande av innehavsposter till ett fast belopp. Förslaget baserar sig på fjärde direktivet. Sådana materiella anläggningstillgångar (engl. *tangible fixed assets*) som kontinuerligt ersätts och vars sammanlagda värde för företaget är litet, kan enligt artikel 38 upptas i balansräkningen enligt ett fast belopp och värde (*at a fixed quantity and value*), om mängden, värdet och sammansättningen av denna nyttighet inte varierar väsentligt.

Artikeln gäller vissa balansposter, vilket betyder att den allmänna principen om väsentlighet inte räcker till för dess införande. Avsikten med bestämmelsen är dock inte att styra bokföringspraxisen till exempel så att man kan börja aktivera anskaffningar av anläggningstillgångar av ringa värde, vars anskaffningsutgift hittills omedelbart upptagits som kostnad.

6 §. *Periodisering av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar*. I paragrafens 1 mom. finns en bestämmelse enligt gällande 16 § 3 mom.: om den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlätelsepriset för omsättningstillgångar i slutet av räkenskapsperioden är lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden upptas som kostnad. Bestämmelsen motsvarar artiklarna 39(1)(a), 39(1)(b) och 39(1)(d) i fjärde direktivet.

Enligt en hänvisningsbestämmelse som föreslås i 2 mom. borde den aktiverade anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar kunna klarläggas enligt kostnadsberäkning eller -kalkyl på samma sätt som vad som

föreslås beträffande anläggningstillgångar ovan i 5 § 2 mom.

Som paragrafens 3 mom. föreslås en bestämmelse om upptagandet till samma belopp, som motsvarar förslaget i 5 § 3 mom. ovan. Artikel 38 i fjärde direktivet, som förslaget baserar sig på, gäller förutom materiella anläggningstillgångar råmaterial och förnödenheter (engl. *raw materials and consumables*).

7 §. *Periodisering av grundläggningsutgifter.* I paragrafen bestäms om möjligheten att aktivera grundläggningsutgifter och upptagandet av de aktiverade grundläggningsutgifterna som kostnad. Med stöd av artikel 34(1)(a) i fjärde direktivet kan en medlemsstat tillåta en aktivering av grundläggningsutgifter. På basis av detta föreslås i paragrafens första mening en bestämmelse enligt vilken den bokföringsskyldige får aktivera grundläggningsutgifterna med iakttagande av särskild försiktighet.

I direktivet finns en tidsgräns: de aktiverade grundläggningsutgifterna skall upptas som kostnad inom högst fem år. Som andra mening i paragrafen föreslås en motsvarande bestämmelse.

Enligt direktivets artikel 34 (1)(b) begränsar beloppet av aktiverade grundläggningsutgifter vinstutdelningen i ett aktiebolag: vinstutdelning är möjlig bara till den del totalbeloppet av utdelningsbara fonder och insamlade vinstmedel överskrider de avskrivna grundläggningsutgifterna. En bestämmelse om detta finns i 12 kap. 2 § 1 mom. 1 punkten lagen om aktiebolag.

På grund av begränsningen gällande vinstutdelning är det inte nödvändigt att i lagen närmare definiera grundläggningsutgifter. I bokföringspraxisen har dessa ansetts täcka bl.a. expertarvoden för uppgörandet av bolagsordningen och handelsregisteranmälan.

8 §. *Periodisering av utvecklingsutgifter.* I paragrafen föreslås en bestämmelse med stöd av vilken den bokföringsskyldige kan aktivera sina utvecklingsutgifter med iakttagande av särskild försiktighet. Förslaget baserar sig på artikel 37(1) i fjärde direktivet, enligt vilket en medlemsstat kan tillåta aktiveringen av utvecklingsutgifter.

I gällande 16 § bestäms att ifall andra utgifter med lång verkningstid har aktiverats, skall dessa avskrivas enligt plan under sin verkningstid. Dessa utgifter har inte definierats närmare. Beträffande aktiebolag har det bestämts särskilt om forsknings- och utveck-

lingsutgifter: i 11 kap. 3 § 3 punkten lagen om aktiebolag förutsätts att de aktiverade utgifterna för tekniskt bidrag, forsknings- och utvecklingsarbete, testanvändning, marknadsundersökning och annan jämförbar verksamhet i regel avdras med minst en femtedel per år.

Med tanke på utvecklingen av bokföringspraxisen befullmäktigas handels- och industriministeriet i den föreslagna bestämmelsen att närmare bestämma om förutsättningarna för aktiveringen av utvecklingsutgifterna. Det är meningen att man i ministeriebeslutet så vitt möjligt skall ställa samma krav som tillämpas internationellt. Som förebild skall huvudsakligen användas anvisningarna i rekommendationen *International Accounting Standard 12 (Research and Development Costs; tillämpas från 1.1.1995)*. Genom att det ställs höga krav på aktiveringen skall det inte vara nödvändigt att i lagen om aktiebolag införa en begränsning av vinstutdelning till beloppet av aktiverade utvecklingsutgifter enligt artiklarna 37(1) och 34(1)(b) i fjärde direktivet.

Den föreslagna bestämmelsen gäller inte aktiveringen av forskningsutgifter. Denna begränsning baserar sig på punkt 15 i den ovannämnda rekommendationen. Den föreslagna paragrafen är inte avsedd att förbjuda aktiveringen av forskningsutgifter. Med stöd av en bestämmelse som föreslås i 11 § skall de kunna aktiveras som övriga utgifter med lång verkningstid. Om forskningsutgifter aktiveras, skall det aktiverade beloppet dock begränsa de utdelningsbara medlen i ett aktiebolag enligt en bestämmelse som nedan föreslås som 12 kap. 2 § i lagen om aktiebolag.

Aktiveringen skall börja från utgifterna för den räkenskapsperiod då tillämpningen av bestämmelsen inleds. Utgifter som har registrerats som kostnader under tidigare räkenskapsperioder skall inte få aktiveras. Å andra sidan skall sådana tidigare aktiverade utgifter som inte fyller aktiveringsförutsättningarna enligt ministeriebeslutet enligt en bestämmelse som föreslås i 12 kap. 2 § i lagen om aktiebolag begränsa de utdelningsbara medlen till den del de inte upptas som kostnader. Aktiverade utvecklingsutgifter skall upptas i balansräkningen som en post med lång verkningstid bland immateriella nyttigheter.

I paragrafens 2 mom. bestäms om avskrivningstiden för aktiverade utvecklingsut-



gifter. Enligt fjärde direktivet skall dessa registreras som kostnad inom högst fem år. En medlemsstat kan dock i undantagsfall tillåta en längre avskrivningsperiod (art. 37(1) och 34(1)(a)). I momentet föreslås en bestämmelse enligt detta undantag.

9 §. *Periodisering av anskaffningsutgiften för goodwill.* I fjärde direktivet tillämpas på goodwill (engl. *goodwill*) samma bestämmelse om avskrivningstid som på grundläggningkostnaderna. En medlemsstat kan dock tillåta avskrivning under en längre tid än enligt direktivet, enligt vilket den är högst fem år. Avskrivningstiden får dock inte överskrida den ekonomiska livslängden (art. 37(2)).

Med stöd av den nämnda artikeln föreslås i paragrafen en bestämmelse enligt vilken goodwill skall avskrivas under sin verkningstid, dock senast inom 20 år. Detta motsvarar gällande 11 kapitel 3 § 1 punkten i lagen om aktiebolag, enligt vilken anskaffningsutgiften för goodwill skall avskrivas inom fem år eller, om dess verkningstid är längre än detta, under verkningstiden, dock senast inom 20 år.

10 §. *Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån.* I paragrafen bestäms om upptagande av aktiverade låneutgifter. Förslaget baserar sig på fjärde direktivet. Om det belopp som skall återbetalas på skulden är större än det erhållna beloppet, kan skillnaden enligt artikel 41(1) aktiveras. Det aktiverade beloppet skall visas som särskild post i balansräkningen eller om det kombineras med andra utgifter med lång verkningstid, bland noterna. Den aktiverade skillnaden skall avskrivas på ett motiverat sätt årligen (engl. *with a reasonable amount each year*) senast vid den tidpunkt då lånet återbetalas (art. 41(2)).

I 11 kap. 3 § 3 punkten i den gällande lagen om aktiebolag bestäms att den kapitalrabatt som förorsakats i samband med upptagandet av ett långvarigt lån och de direkta utgifterna på grund av emissionen av ett lån får avskrivas senast fram till att lånet förfaller, om deras belopp inte direkt upptas som kostnad. I punkten ingår inte bestämmelsen enligt direktivet om den systematiska avskrivningen av kapitalrabatten och emissionsutgifterna. Även om detta motsvaras av bestämmelsen i 16 § 5 mom. bokföringslagen om avskrivningen enligt plan av övriga utgifter med lång verkningstid, föreslås det för tydlighetens skull att den periodiseringsbestämmelse som avses i direktivet även

tillämpas här, i vilket fall den skall gälla förutom aktiebolag de personbolag som hör till direktivets tillämpningsområde samt övriga bokföringsskyldiga.

Den föreslagna bestämmelsen har formulerats så att den innehåller kravet på systematisk registrering av aktiverade poster som kostnader. Till exempel en kapitalrabatt i samband med ett s.k. bulletlån, som återbetalas med en gång då lånetiden avslutas, och de aktiverade utgifterna borde periodiseras under hela lånetiden. Ett dylikt krav ingår inte i den nämnda bestämmelsen i lagen om aktiebolag, enligt vilken kostnadsregistreringarna skall göras innan lånet förfaller.

I direktivet förutsätts också noter om masskuldebrevslån. Meningen är att om detta skall bestämmas genom förordning.

11 §. *Periodisering av andra utgifter med lång verkningstid.* I paragrafen föreslås en bestämmelse motsvarande 16 § 5 mom. i den gällande lagen. Om andra utgifter med lång verkningstid enligt den har aktiverats, skall de avskrivas enligt plan. Det föreslås att bestämmelsen skall kompletteras med en begränsning gällande maximiavskrivningstiden. Den aktiverade utgiften borde avskrivas inom högst fem år, om en längre avskrivningstid, högst 20 år, inte av särskild anledning kan anses överensstämma med god bokföringssed. Det föreslagna tillägget motsvarar det som ovan med stöd av fjärde direktivet har föreslagits i 8 § gällande utvecklingsutgifter.

Till utgifter med lång verkningstid hör bl.a. forskningsutgifter, beträffande vilka man sålunda skall införa begränsningen gällande maximiavskrivningstiden, som avses i direktivets artikel 37(1) och 34(1)(a). Nedan föreslås dessutom en ändring av 12 kap. 2 § 1 mom. i lagen om aktiebolag så att vinstutdelningsbegränsningen även skall gälla aktiverade forskningsutgifter.

12 §. *Andra än planenliga avskrivningar.* I paragrafens 1 mom. föreslås en bestämmelse enligt 16 § 6 mom. i den gällande lagen, enligt vilken avskrivningar som överskrider plan får upptas, om särskilda skäl föreligger. Ett sådant skäl är bl.a. 54 § 2 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (859/1981), på basis av vilket godkännandet av avskrivningar i beskattningen förutsätter att de också görs i bokföringen.

Fjärde direktivet förutsätter att uppgifter skall ges om avskrivningar som beror på

skatteskäl: om dylika avskrivningar görs på anläggningstillgångar, skall deras belopp och orsakerna till dem anges i noterna (art. 35(1)(d)). Dessutom förutsätter artikel 43(1)(10) information om hur värdering som baserar sig på beskattnings påverkar räkenskapsperiodens resultat. Avskrivningarna skall göras som värdeminskningar gällande ifrågavarande balansräkningspost (art. 15).

Det är meningen att i den nya bokföringsförordningen uppta bestämmelser om att det i bokslutet anges å ena sidan avskrivningar enligt plan och den oavskrivna anskaffningsutgiften efter att avskrivningarna enligt plan har avdragits, och å andra sidan ändringen i avskrivningsdifferensen i resultaträkningen på grund av beskattnings och den ackumulerade avskrivningsdifferensen i balansräkningens passiva. Detta förfarande ger den som använder bokslutet sådana uppgifter som förutsätts i ovan nämnda artiklar.

I paragrafens 2 mom. föreslås en undantagsbestämmelse enligt gällande 16 § 7 mom. med lagtekniska justeringar: yrkesutövare, föreningar och andra motsvarande sammanslutningar samt stiftelser skall inte behöva använda avskrivningar enligt plan. Denna avvikelse skall även gälla en bokföringsskyldig vars verksamhet baserar sig på besittning av fastighet. Denna bestämmelse kan finnas kvar i lagen, eftersom de bokföringsskyldiga som avses i den inte omfattas av direktivens direkta tillämpningsområde. Således är det inte nödvändigt att för dessa bokföringsskyldiga ställa en skyldighet enligt fjärde direktivet till registrering som kostnad enligt plan.

13 §. *Nedskrivning*. I 15 § 1 mom. 2 punkten i den gällande lagen bestäms om upptagandet av värdepapper och andra sådana finansieringsmedel tillhörande finansieringstillgångar i bokslutet till anskaffningsutgiften eller till ett lägre sannolikt överlåtelsepris. Däremot finns det ingen särskild bestämmelse om värderingen av värdepapper tillhörande anläggningstillgångar och långfristiga investeringar. Enligt allmänna principer skall aktiveringen av deras anskaffningsutgifter stå i förhållande till de sannolika inkomstförväntningarna.

Den föreslagna paragrafen baserar sig på fjärde direktivet, enligt vars artikel 35(1)(c)(aa) det är möjligt att göra en nedskrivning (engl. *value adjustment*) av investeringar som hör till bestående aktiva (engl. *financial fixed assets*) genom att vär-

dera dem enligt situationen vid slutet av räkenskapsperioden (*at the lower figure to be attributed to them at the balance sheet date*). Tillämpningen av denna bestämmelse är inte obligatorisk. Däremot är artikel 35(1)(c)(bb) tvingande: nedskrivningen måste göras beträffande alla bestående aktiva, om värdesänkningen kan anses vara bestående (*if it is expected that the reduction in their valuation will be permanent*). Det om nyttighetens ekonomiska användningstid är begränsad eller inte har ingen betydelse.

I den bestämmelse som föreslås i paragrafen används begreppet "den sannolika inkomsten" om jämförelsegrunden. Om nyttigheten deltar i den bokföringsskyldiges prestationsproduktion, fastställs dess värde i förhållande till inkomstförväntningarna för denna verksamhet. Det är motiverat att ta i beaktande det nuvarande värdet av de inkomster som samlas i framtiden, om de inkomster som nyttigheten medför fördelas under en längre period. Om en post med lång verkningstid till sin natur är en investering, motsvarar det sannolika överlåtelsepriset bäst inkomstförväntningarna i anslutning till den.

Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar behöver däremot inte nödvändigtvis avskrivnas som kostnad, även om det sannolika överlåtelsepriset för anläggningstillgångar som säljs separat är mindre än den oavskrivna anskaffningsutgiften. Det räcker att anskaffningsutgiften upptas som kostnad under dess verkningstid och att de intäkter som samlas i framtiden motsvarar minst den oavskrivna anskaffningsutgiften. Därmed sätts den oavskrivna anskaffningsutgiften inte i förhållande till ett sannolikt överlåtelsepris som erhålls vid särskild realisering, om anläggningstillgångarna betjänar affärsverksamheten. Man kan dock bli tvungen att som kostnad uppta anskaffningsutgiften för en fastighet som står tom på grund av att en produktionslinje eller en verksamhetsplats har stängts eller för maskiner som följaktligen inte längre används, om man inte erhåller t.ex. hyresintäkter för dem. Det är inte fråga om en avsättning som nämns i följande paragraf utan upptagande av en realiserad utgift som kostnad.

I lagen föreslås inte en bestämmelse motsvarande artikel 35(1)(c)(aa), som har presenterats ovan, om kostnadsregistreringar beroende på kortfristiga värdesänkningar av långfristiga placeringar. Beträffande dem

tillämpas den allmänna principen som har föreslagits i 1 § om aktiveringen av utgiften och registreringen som kostnad.

14 §. *Framtida utgifter och förluster samt avsättningar.* I paragrafen specificeras bestämmelserna om s.k. avsättning. Förslaget baserar sig på fjärde direktivet.

I 16 a § i den gällande lagen konstateras att från intäkterna skall de framtida utgifter dras av som den bokföringsskyldige har förbundit sig vid och av vilka en motsvarande inkomst sannolikt inte längre ackumuleras. För att bokföringslagen till den här delen skall motsvara direktivet, specificeras å ena sidan kännetecknen för poster tillhörande avsättningar och å andra sidan skyldigheten att avdra framtida utgifter från intäkter.

I artikel 20(1) i fjärde direktivet förutsätts det att avsättningar (engl. *provisions for liabilities and charges*) görs för sådana förluster eller förpliktelser (*losses or debts*) vars natur är klart definierad och som är antingen sannolika (*likely*) eller säkra (*certain*), men vars belopp eller realiseringsstidpunkt är osäkra.

Tillämpningsområdet för gällande 16 a § är mera omfattande än termen "provisions for liabilities and charges" i direktivets artikel 20(1). Den sistnämnda termen innehåller bara de utgifter, förluster och förpliktelser vars belopp eller realiseringsstid är osäkra, medan 16a § täcker alla på prestationsbasis icke-realiserade poster.

I den föreslagna paragrafen beaktas även artikel 20(2), enligt vilken en medlemsstat också kan tillåta en avsättning för sådana utgifter (*charges*), som har uppstått (*have their origin*) under räkenskapsperioden eller under en tidigare räkenskapsperiod, vars karaktär är klart definierad och som är antingen sannolika eller säkra. Därmed blir det möjligt att uppta en avsättning även för en sådan utgift vid vilken den bokföringsskyldige inte har förbundit sig gentemot en utomstående. Exempel på detta är utgifter på grund av att en viss verksamhet eller en del av den avslutas eller utgifter för upprepad service på maskiner och utrustning.

Bland kännetecknen för en avsättning finns alltid osäkerheten om tidpunkten för realiseringen och beloppet. Om detta inte är fallet, skall den framtida utgiften eller förlusten upptas i balansräkningen bland resultatregleringar, även om den realiserar efter utgången av räkenskapsperioden.

I paragrafen föreslås dessutom bestämmel-

ser som förutsätts av fjärde direktivet om att avsättningar inte får göras till ett större belopp än nödvändigt (art. 42) och att de inte får användas för att sänka värdet på tillgångsposter (art. 20(3)). Avsikten med den först nämnda bestämmelsen är att förbjuda s.k. dolda reserveringar.

De avskrivningar och nedskrivningar som görs i anskaffningsutgiften uppfyller inte kännetecknen för avsättningar, eftersom de presenterar upptagandet av en sådan anskaffningsutgift som kostnad som på prestationsbasis redan har realiserats. Den på basis av den ovannämnda artikeln 20(3) föreslagna bestämmelsen om att värdesänkningen av en post som upptagits bland balansräkningens aktiva inte får upptas som avsättning är dock nödvändig, eftersom alla poster bland finansieringstillgångar inte har en anskaffningsutgift.

15 §. *Reserver.* I paragrafen föreslås en bestämmelse enligt 17 § i den gällande lagen om att man i bokslutet får göra investerings-, drifts- eller andra sådana reserveringar. Avdrag av sådana reserveringar i bokslutet baserar sig i första hand på 54 § näringskattelagen, som i fråga om en reservering som godkänns i beskattningen förutsätter att den också har gjorts i bokföringen.

Då beskattningen förnyades i början av 1993, minskades möjligheterna att göra reserveringar väsentligt. Den viktigaste reservering som har blivit kvar är en driftsreservering som får göras i beskattningen av privatrörelser och personbolag (46 a § näringskattelagen). På basis av övergångsbestämmelserna i anslutning till reformerna av skattelagarna kan det i ett bokslut alltså förekomma investeringsreserveringar. Man har inte längre fått göra investeringsreserveringar enligt lagen om investeringsreserveringar (1094/1978) för räkenskapsperioder som har avslutats 1.1.1992 eller därefter. Reserver som gjorts tidigare skall användas eller upplösas senast under skatteåret 1997. Därför begränsas möjligheterna att bilda en investeringsreservering till återanskaffningsreserveringar enligt 30 och 43 § näringskattelagen.

16 §. *Rättelse av kostnadsföring.* Enligt artikel 35(1)(c)(dd) i fjärde direktivet får man inte fortsätta med värderingen av bestående aktiva till ett lägre värde då orsakerna till värdesänkningen har upphört. Samma villkor ställs i artikel 39(1)(d) för rörliga aktiva. Dessa villkor innebär i praktiken att en nedskrivning som inte längre är befogad

återförs till resultaträkningen.

I den gällande lagen finns inga särskilda bestämmelser om återföringen av nedskrivningsregistreringar. Återföringen av nedskrivningar gällande rörliga poster samt bestående poster som hör till förslitning icke underkastade tillgångar så att de inverkar på resultatet har dock blivit en vana. En dylik återföring av kostnadsregistreringen är till sin karaktär närmast en rättelseanteckning, med vilken en kostnadsregistrering med anledning av en minskning av intäktsförväntningen, som har visat sig vara obefogad, återförs under den räkenskapsperiod då nedskrivningen visar sig vara obefogad.

De rättelser av kostnadsregistreringar som föreslås i paragrafen borde i regel upptas i den grupp i resultaträkningen i vilken motsvarande kostnadsregistrering tidigare gjorts. En återföring av en nedskrivning av omsättningstillgångar skall framställas i en resultaträkning enligt kostnadsdrag som en del av ändringen i lagret. Dessutom borde rättelser av kostnadsregistreringar som med tanke på räkenskapsperiodens resultat är väsentliga upptas som extraordinära intäkter.

17 §. *Uppskrivning*. I paragrafen föreslås en ändring av uppskrivningsbestämmelserna gällande anläggningstillgångar. Förslaget skiljer sig från gällande 18 § i och med att målen för uppskrivning i den nya paragrafen har begränsats till jord- eller vattenområden samt värdepapper som hör till anläggningstillgångar, medan den gällande bestämmelsen även tillåter en uppskrivning på byggnader eller andra motsvarande nyttigheter som hör till anläggningstillgångarna.

Den gällande bokföringslagen känner inte en avskrivning som görs med anledning av en värdeökning. Enligt artikel 33(3) i fjärde direktivet fastställs avskrivningar och nedskrivningar (engl. *value adjustments*) dock på basis av det värde som använts under räkenskapsperioden i fråga (*on the basis of the value adopted for the year in question*). Således borde avskrivningarna kalkyleras från anskaffningsutgiften höjd med uppskrivningen. Med andra ord borde man göra avskrivningar på uppskrivningen såsom på en kostnad, även om dessa inte har realiserats som utgifter. För att undvika detta föreslås det att uppskrivningsmöjligheten begränsas till sådana anläggningstillgångar på vilka det inte görs avskrivningar, dvs. föremål för uppskrivningen kan vara enbart jord- och vattenområden samt värdepapper. Fjärde

direktivet tillåter för medlemsstaterna en dylik begränsning (art. 33(1) andra stycket).

Förslaget är inte avsett att vara retroaktivt, vilket innebär att uppskrivningar som innan lagen trädde i kraft har gjorts på byggnader eller motsvarande nyttigheter inte skall behöva upplösas eller beaktas vid beräkandet av avskrivningar. Det borde dock i samband med bokslut kontrolleras om dessa verkligen är befogade, såsom nedan föreslås i paragrafens tredje mening som motsvarar den gällande lagen.

Enligt den gällande paragrafen skall ett belopp motsvarande uppskrivningen upptas som värderingspost bland balansräkningens passiva. Eftersom det inte ingår några värderingsposter i fjärde direktivets balansräkningsscheman, har denna beteckning ersatts med ordet uppskrivningsfond i andra meningen i den nya bestämmelsen. Ett belopp som motsvarar en uppskrivning av anläggningstillgångar upptas enligt artikel 33(2) i en uppskrivningsfond (*valuation reserve*) bland balansräkningens passiva. I balansräkningsscheman i direktivets artikel 9 och 10 ingår uppskrivningsfonden i gruppen för det egna kapitalet (*capital and reserves*). Motsvarande bestämmelser finns i 11 kap. 4 § i den gällande lagen om aktiebolag och i 79 b § i lagen om andelslag.

Såsom i den gällande lagen skall en förutsättning för uppskrivningen vara att det sannolika överlåtelsepriset av nyttigheten överskrider den ursprungliga anskaffningsutgiften — skillnaden mellan värdena skall uppskattas enligt omständigheterna på bokslutsdagen. Denna skillnad borde dessutom vara väsentlig och av bestående karaktär.

I momentet föreslås dessutom en bestämmelse som motsvarar gällande 18 § 3 meningen, enligt vilken en uppskrivning som visar sig vara obefogad skall återföras. En bokföringsskyldig skall alltså då han uppgör ett bokslut utreda om en uppskrivning av anläggningstillgångar, som har gjorts tidigare, alltjämt är befogad. Om detta inte är fallet, måste uppskrivningen på motsvarande sätt återföras. Också överlåtelse och förstöring av en nyttighet som är föremål för uppskrivningen förutsätter att uppskrivningen slopas i bokföringen.

18 §. *Latenta skatteskulder och skattefordringar som beror på periodiseringsskillnader*. I paragrafen föreslås en bestämmelse enligt artikel 43(1)(11) i fjärde direktivet om latent skatteskulder och -fordringar. Dessa pos-

ter baserar sig på timingsskillnader mellan bokslutet och beskattningen.

Enligt den nämnda artikeln måste man i en not ange skillnaden mellan de skatter som har upptagits i resultaträkningen under ifrågasvarande räkenskapsperiod och tidigare räkenskapsperioder (engl. *tax charged for the financial year and for earlier financial years*) och de skatter som har betalats eller skall betalas för ifrågasvarande räkenskapsperioder (*tax payable in respect for those years*), om den är väsentlig med tanke på de skatter som realiserats i framtiden (*material for purposes of future taxation*). Skillnaden i fråga kan också upptas i balansräkningen som särskild post.

I den gällande bokföringspraxisen upptas räkenskapsperiodens skatter på basis av en kalkyl över företagets beskattningsbara inkomst. Bokföringsnämnden har år 1990 gett ett utlåtande (1990/1083) om periodiseringen av direkta skatter. Enligt utlåtandet upptas ett aktiebolags direkta skatter i resultaträkningen hänförliga till räkenskapsperioden på ett sätt som motsvarar prestationsprincipen. Med detta menas att de direkta skatter som skall betalas för räkenskapsperioden då beskattningen verkställs uppskattas, och skattekontot kompletteras eller justeras enligt detta. Förfarandet enligt utlåtandet leder till att skatten upptas i resultaträkningen för den räkenskapsperiod under vilken inkomsten har blivit skattepliktig och det har uppstått en avdragsrätt för en utgift oberoende av under vilken räkenskapsperiod ifrågasvarande intäkter eller kostnader har upptagits i resultaträkningen.

Latent skatteskuld uppstår då en utgift avdras i beskattningen innan den registreras som kostnad, eller då en intäkt upptas i resultaträkningen innan det uppstår beskattningsbar inkomst. Ökningen av reserverna och avskrivningsdifferensen upptas såsom kostnad i resultaträkningen, eftersom deras avdrag i beskattningen förutsätter motsvarande registreringar även i bokföringen (54 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet). Beträffande dessa uppstår det därmed ingen egentlig timingsskillnad. Utgående från den nämnda paragrafen i näringskattelagen har en bokföringsskyldig rätt att uppdelat inkomstpost på flera skatteår samt avdra anskaffningsutgiften och reserverna för omsättnings- och placerings-tillgångar som kostnader bara om motsvarande registreringar har gjorts i bokföringen.

Som avskrivningar, utgifter för forskningsverksamheten samt index- och kursförändringar får inte avdras ett större belopp än vad som har avdragits i bokföringen under skatteåret och tidigare. Därför kan de inte leda till en situation där en avdragbar utgift uppstår innan den motsvarande kostnadsregistreringen har gjorts i bokföringen eller där en inkomst inte är beskattningsbar under den räkenskapsperiod då den har upptagits i resultaträkningen.

I resultaträkningen upptas allmänt kostnader som inte är avdragbara under det skatteår som motsvarar räkenskapsperioden, men som senare blir avdragbara. Sådana är t.ex. vissa avsättningar. Om man vill anteckna den latent skatteskulden i samband med dessa i balansräkningen, måste man följa särskild försiktighet när den fastställs. För att en skattefördel skall realiserats måste den beskattningsbara inkomsten under det år då timingsskillnaden skall upplösas (dvs. det år då en kostnad som under en tidigare räkenskapsperiod upptagits i resultaträkningen blir avdragbar) vara minst lika stor som den skillnad som upplöses. Denna förutsättning lindras av andra timingsskillnader, till vilka hör latent skatteskulder, som upplöses under samma period.

Sådana förluster som har bekräftats i beskattningen utgör en motsvarande post som de egentliga timingsskillnaderna. Fordringar som motsvarar den skattefördel som erhålls i framtiden med anledning av att förlusterna avdras borde i regel upptas i balansräkningen då det är sannolikt att det i framtiden uppstår så mycket beskattningsbar inkomst att förlusterna kan utnyttjas.

Dessutom kan avoir fiscal-systemet leda till poster motsvarande de latent skatteskulderna. Ett företag kan avdra gottgörelsen av bolagsskatten från den skatt som det skall betala. Om ett företag dock inte har beskattningsbar inkomst, kan denna gottgörelse avdras i framtiden.

Enligt direktivets ordalydelse behöver man inte nödvändigtvis uppta latent skatteskulder eller -fordringar i balansräkningen, men den bokföringsskyldige skall dock ges möjlighet till detta. Då dessa poster fastställs skall man ta flera faktorer i beaktande, i synnerhet försiktighet. Eftersom det ofta är tekniskt komplicerat att kalkylera skatteskulder och -fordringar och eftersom saken oftast är ny för dem som uppgör bokslutet, är det nödvändigt att bokföringsnämnden ger

närmare anvisningar om detta.

19 §. *Överföringar mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar.* I paragrafen finns bestämmelser motsvarande 13 § 2 och 3 mom. i den gällande bokföringsförordningen om överföringen av nyttigheter från omsättningstillgångar till anläggningstillgångar eller tvärtom. Enligt momentets första mening överförs en nyttighet från omsättningstillgångarna till anläggningstillgångarna till beloppet av anskaffningsutgiften eller till beloppet av ett lägre, sannolikt överlåtelsepris. Från anläggningstillgångarna överförs en nyttighet till omsättningstillgångarna till ett belopp som motsvarar den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften (andra meningen).

20 §. *Eget bruk.* I paragrafen föreslås en bestämmelse motsvarande 13 § 1 mom. i den gällande bokföringsförordningen, med stöd av vilken en nyttighet som tas ut från en rörelse eller ett yrke för den bokföringskyldiges eget bruk registreras till anskaffningsutgiften eller till beloppet av ett lägre, sannolikt överlåtelsepris.

## 6 kap. **Koncernbokslut**

1 §. *Skyldighet att upprätta koncernbokslut.* I paragrafens 1 mom. förutsätts enligt sjunde direktivet att alla moderföretag som hör till direktivets tillämpningsområde, dvs. aktiebolag och vissa personbolag, upprättar ett koncernbokslut. Avvikande från gällande 22 a § skall skyldigheten beträffande dessa inte begränsas till sådana som driver rörelse.

Såsom i den gällande lagen, skall koncernbokslutet med stöd av den föreslagna bestämmelsen ingå i moderföretagets bokslut. Därför är det inte nödvändigt att bestämma särskilt om bl.a. formella saker som har med koncernbokslutet att göra såsom undertecknande.

Andra än de i 1 mom. avsedda bokföringskyldiga kan enligt det föreslagna 2 mom. låta bli att upprätta ett koncernbokslut om de inte driver rörelse. Begreppet drivande av rörelse är omfattande. Enligt bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.11.1993) anses en bokföringsskyldig som bara fungerar som ägoföretag vara idkare av rörelse och sålunda skyldig att upprätta ett koncernbokslut, om den deltar aktivt i ledningen och finansieringen av sina dotterföretag eller annan jämförbar verksamhet. Stiftelse, ideell förening och pensionskassa an-

ses driva rörelse på samma grunder. Såsom i gällande 22 a § 2 mom. skall skyldigheten till upprättande dock inte någonsin gälla enskilda rörelseidkare.

På basis av ordalydelsen i gällande 22 a § 1 mom. uppstår skyldigheten att uppgöra koncernbokslut bara om moderföretaget har bestämmande inflytande i ett dotterföretag som driver rörelse. Till denna del avviker lagen från sjunde direktivet, där de dotterföretag som ger upphov till upprättandeskyldigheten inte begränsas till sådana företag som driver rörelse.

För införandet av direktivet föreslås det att villkoret om dotterföretagets idkande av rörelse slopas i lagen. Skyldigheten att upprätta ett koncernbokslut skall uppstå även om inte ett enda av dotterföretagen driver rörelse. Till exempel bostads- och fastighetsaktiebolag, som vanligtvis inte driver rörelse, kan vara betydelsefulla med tanke på koncernbalansräkningen. Å andra sidan föreslås nedan en undantagsbestämmelse på basis av vilken dotterföretag av ringa betydelse inte behöver sammanställas.

Paragrafens 3 mom. innehåller bestämmelser om undantag beroende på koncernens storlek. Enligt gällande 22 a § 4 mom. behövs koncernbokslut inte uppgöras av ett moderföretag, om minst två av de följande tre förutsättningarna uppfylls sammanlagt för moderföretaget och dess dotterföretag: omsättningen har varit högst 20 miljoner mark, balansomslutningen har varit högst 10 miljoner mark och det genomsnittliga antalet anställda har varit högst 50.

Dessa gränser motsvarar till sin storleksklass ett litet företag enligt artikel 11 i fjärde direktivet. I undantagsbestämmelsen i artikel 6 i sjunde direktivet hänvisas dock till artikel 27 i fjärde direktivet, där det bestäms om övre gränser för ett medelstort företag. Enligt den är den övre gränsen för omsättningen, som senast justerats 1994, 20 miljoner ecu och balansräkningen 10 miljoner ecu (enligt Finlands Banks medelkurs 3.9.1996 ca 114 och 57 miljoner mark). Gränsen för antalet anställda är 250. De övre gränserna i direktivet är således fem gånger högre än i den gällande lagen i Finland.

Enligt det nya 2 mom. i 10 § 11 kap. i lagen om aktiebolag skall ett koncernbokslut alltid upprättas, om moderföretaget är ett offentligt aktiebolag eller sådant privat aktiebolag som delar ut medel till sina aktieägare eller ger penninglån till någon närstående

eller säkerhet för hans skyldighet eller returnerar kapital på ett kapitallån eller betalar gottgörelse för det. Denna ändring utvidgar väsentligt aktiebolagens skyldighet att upprätta koncernbokslut.

Med hänsyn till att upprättandet av ett koncernbokslut alltid är en förutsättning för utdelningen av medel från ett aktiebolag, är det inte nödvändigt att kräva ett koncernbokslut beträffande små företagshelheter i andra situationer. I enlighet med detta föreslås en ökning av storleksgränserna så att gränserna enligt storleksklassen i direktivet är en omsättning om 100 miljoner mark, en balansräkning om 50 miljoner mark och 250 personer.

I momentet föreslås även en specifikation av överskridandet av storleksgränserna enligt artikel 6(3) i sjunde direktivet. Koncernföretagen skall sammanlagt överskrida eller underskrida två av de ovannämnda gränserna under två räkenskapsperioder efter varandra, för att detta skall ha inverkan på tillämpningen av bestämmelsen.

Som paragrafens 4 mom. föreslås en bestämmelse om de förutsättningar på vilka ett moderföretag som ägs av ett annat företag kan låta bli att upprätta ett koncernbokslut. Förslaget baserar sig på sjunde direktivet, som förutsätter införandet av en dylik undantagsbestämmelse.

Enligt artikel 7(1)(a) i direktivet skall en medlemsstat tillåta att ett moderföretag, som självt är dotterföretag till ett annat moderföretag, avviker från skyldigheten att upprätta ett koncernbokslut, om moderföretaget äger alla aktier i bolaget som är föremål för undantaget. Man tar inte hänsyn till aktier som eventuellt ägs av medlemmar av administrativa, lednings- och övervakningsorgan med stöd av lagen eller bolagsordningen. En motsvarande avvikelse skall även tillåtas om moderföretaget innehar minst nio tiondelar av bolagets aktier eller andelar och de övriga ägarna ger sitt samtycke till att koncernbokslut inte uppgörs (art. 7(1)(b)). I artikel 8(1) ges medlemsstaterna å andra sidan en möjlighet att förutsätta att minoritetsaktieägarna uttryckligen skall kräva att koncernbokslutet uppgörs.

Enligt gällande 22 a § 3 mom. behöver ett koncernbokslut inte uppgöras om bestämmande inflytande i moderföretaget på grundval av äganderätt utövas av en sådan bokföringsskyldig som är skyldig att uppgöra koncernbokslut och vars andel av aktie-

kapitalet i moderföretaget är minst nio tiondelar eller som har en majoritetsägoandel som åtminstone motsvarar den och de som innehar minoritetsandelen i moderföretaget har gett sitt samtycke till detta.

Även om nämnda bestämmelse till sina utgångspunkter överensstämmer med direktivets avsikt, motsvarar den dock inte till alla delar direktivet. Man avviker från direktivet för det första i och med att det förutsätts att moderföretaget i underkoncernen är en bokföringsskyldig. Bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen är dock bara företag som lyder under finsk lag. Direktivet förutsätter däremot att avvikelse från skyldigheten till upprättande kan göras om ett moderföretag som äger minst 90 procent av aktierna lyder under lagstiftningen i någon stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (art. 7(2)(a)).

Den sist nämnda artikeln förutsätter dessutom att det företag som avviker från skyldigheten samt alla dess dotterföretag sammanställs i bokslutet över en mera omfattande koncern. Eftersom en dylik bestämmelse inte ingår i den finska lagstiftningen, föreslås det att en sådan läggs till momentet. Ett dotterföretag kan dock lämnas utanför en sådan sammanställning på grunder som presenteras i 3 § 2 mom. nedan och som motsvarar artikel 13. Enligt artikel 7(2)(a) i direktivet föreslås det att det moderföretag i en mera omfattande koncern som uppgör koncernbokslutet skall lyda under lagstiftningen i någon stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

I direktivet förutsätts dessutom upprättandet av koncernbokslutet för den mera omfattande koncernen och revision enligt sjunde direktivet samt lagstiftning som förpliktar moderföretaget (art. 7(2)(b)(aa)). Eftersom ifrågakvarande direktiv har införts i stater tillhörande Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, är det inte nödvändigt att ta in en bestämmelse gällande detta i lagen.

Såsom i artikel 7(2)(b)(bb) i direktivet förutsätts det också att bokslutet för den mera omfattande koncernen offentliggörs enligt de bestämmelser om offentliggörande som tillämpas på moderföretaget i underkoncernen. För Finland innebär detta att även ett utländskt moderföretag skall lämna in sitt koncernbokslut till patent- och registerstyrelsen. Ett dylikt krav föreslås i lagen. Direktivet ger dessutom medlemsstaterna en möjlighet att kräva en översättning till statens eget

språk av ett koncernbokslut som har upprättats av ett utländskt moderföretag (art. 7(2)(b)(bb) andra meningen). En dylik bestämmelse föreslås dock inte i bokföringslagen.

Å andra sidan borde man i bokföringsförordningen ta med en bestämmelse motsvarande artikel 7(2)(c) i sjunde direktivet om skyldigheten att i moderföretagets noter ange en avvikelse gällande upprättandet av koncernbokslut samt ge uppgifter om namnet och hemorten för det moderföretag i vars koncernbokslut moderföretagets och dess dotterföretags bokslut sammanställs.

Med stöd av artikel 7(3) i direktivet kan man från undantagsbestämmelsen beträffande skyldigheten att upprätta ett koncernbokslut utesluta sådana företag vars aktier har upptagits som föremål för offentlig handel på en fondbörs som är verksam i någon medlemsstat. Med beaktande av att det i lagen om aktiebolag ställs en absolut skyldighet att upprätta ett koncernbokslut för ett offentligt aktiebolag, har en bestämmelse enligt nämnda artikel inte ansetts vara nödvändig.

2 §. *Koncernbokslutets innehåll.* Enligt artikel 16(2) i sjunde direktivet skall ett koncernbokslut upprättas på ett överskådligt sätt. I det skall framställas koncernresultaträkningen, koncernbalansräkningen och deras noter (art. 16(1) första meningen). Dessa dokument skall bilda en helhet (art. 16(1) 2 meningen).

Formuleringen i 1 mom. motsvarar delvis första meningen i gällande 22 c § 1 mom. med lagtekniska justeringar. Enligt den föreslagna bestämmelsen uppgörs ett koncernbokslut som en sammanställning av koncernbolagens (dvs. moderföretagets och dotterföretagets) resultaträkningar och balansräkningar samt noterna till dessa. Detta innebär dock inte att boksluten för koncernbolagen skall sammanställas som sådana utan de kan omarbetas före sammanställningen bl.a. för att de enhetliga redovisningsprinciper som föreslås nedan i 4 § skall nås. I momentet förutsätts dessutom att information om koncernen ges även i moderföretagets verksamhetsberättelse. Till denna del är strukturen i bestämmelsen likadan som i 11 kap. 11 § 1 mom. i den gällande lagen om aktiebolag, och med den införs kravet i artikel 36 i sjunde direktivet om verksamhetsberättelse beträffande koncernen.

Sjunde direktivet innehåller inga speciella

scheman om koncernresultaträkningen eller -balansräkningen, utan i det hänvisas till bestämmelserna i fjärde direktivet om framställningen av resultaträkningen och balansräkningen. I paragrafens 2 mom. föreslås en bestämmelse enligt vilken det genom förordning skall bestämmas närmare om scheman för koncernresultaträkningen och -balansräkningen samt om noterna. Detta förslag motsvarar det som ovan i 3 kap. 1 § 4 mom. har föreslagits beträffande bokslutet över ett enskilt företag.

3 §. *Undantag från skyldighet att ta med dotterföretag i koncernbokslutet.* I paragrafens 1 mom. föreslås en bestämmelse om undantag från sammanställningsskyldigheten. Förslaget motsvarar 19 a § 1 mom. i den gällande bokföringsförordningen specificerat enligt artikel 13 i sjunde direktivet.

Enligt den gällande bestämmelsen kan man låta bli att sammanställa ett dotterföretag med koncernbokslutet, om sammanställningen inte är nödvändig för att ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet för koncernens verksamhet och dess ekonomiska ställning. En annan förutsättning för att låta bli att sammanställa är att minst ett av specialvillkoren som nämns i momentet uppfylls: koncernförhållandet är kortvarigt, anskaffandet av uppgifterna fördröjs eller orimligt stora kostnader föranleds av det eller ägoandelen i dotterföretaget hör till omsättningstillgångarna.

I direktivet är villkoren för att sammanställningen inte behöver genomföras alternativa och det förutsätts inte att flera av dessa förverkligas samtidigt. Enligt direktivet kan man lämna ett dotterföretag utanför koncernbokslutet för det första om dess sammanställning inte har väsentlig betydelse för erhållandet av en rättvisande bild (art. 13(1)). Man kan dock undvika sammanställningen även då något särskilt villkor uppfylls. Dessa är följande:

— betydande och varaktiga hinder begränsar i väsentlig grad moderföretagets möjligheter att utöva sina rättigheter när det gäller företagets ledning eller tillgångar eller en enhetlig ledning av företaget i fråga (art. 13(3)(a)(aa) och 13(3)(a)(bb));

— den information som behövs för att upprätthålla ett koncernbokslut kan inte erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid (art. 13(3)(b));

— aktierna eller andelarna i företaget innehåller uteslutande i avsikt att säljas vidare



(art. 13(3)(c)).

Eftersom artikel 13 är tvingande, föreslås det att bestämmelsen skall ändras enligt den. Av de gällande specialvillkoren i bokföringsförordningen skall punkterna 1 (koncernförhållandet är avsett att vara kortvarigt) och 3 (dotterföretagets aktier, medlemsandelar eller bolagsandelar hör till omsättnings-tillgångar) sammanslås så att ett dotterföretag inte behöver sammanställas, om moderföretagets innehav i dotterföretaget är avsett att vara kortvarigt och det har anskaffats enbart för att överföras vidare. Såsom det har konstaterats ovan, får man enligt direktivet låta bli att sammanställa ett dotterföretag med koncernbokslutet även då betydande och långvariga begränsningar (engl. *severe long-term restrictions*) på ett väsentligt sätt (*substantially*) hindrar moderföretaget från att utnyttja sitt inflytande i ett dotterföretag. Det föreslås att detta skall ingå i den nämnda bestämmelsen. Termen "inflytande" används i förslaget för att ange det som avses i artikel 13(3)(a) i direktivet. En dylik situation kan basera sig t.ex. på krigstillstånd i dotterföretagets hemland.

Trots ändringsförslaget skall sammanställningsskyldigheten alltså tolkas strängt: i regel skall alla dotterföretag sammanställas. Bara i undantagsfall kan det anses vara befogat att inte sammanställa förlustbringande dotterföretag. Uteslutandet av dotterföretag av oväsentlig betydelse ur koncernbokslutet kan dock vara motiverat om den arbetsmängd som krävs för sammanställningen är orimlig i förhållande till den nytta som erhålls av sammanställningen.

Paragrafens 2 mom. motsvarar 19 a § 2 mom. gällande bokföringsförordning. Bestämmelsen baserar sig på artikel 13(2) i sjunde direktivet, utgående från vilken ett enskilt företag skall sammanställas med koncernbokslutet även om det inte är väsentligt för att ge en rättvisande bild, om det finns så många dylika företag att dessa tillsammans är väsentliga för att ge en rättvisande bild.

4 §. *Principer för upprättande av koncernbokslut.* Om de principer som skall följas vid upprättandet av ett koncernbokslut bestäms i 3 § i det gällande ministeriebeslutet, och motsvarande bestämmelse föreslås i paragrafens 1 mom. Enligt den skall principerna följas fortlöpande och de får ändras bara om särskilda skäl föreligger. Bestämmelsen gäller uttryckligen sammanställnings-

åtgärderna, eftersom det bestäms särskilt om de redovisningsprinciper som följs i boksluten. Förslaget baserar sig på artiklarna 25(1) och 25(2) i sjunde direktivet.

Dessutom skall det i bokföringsförordningen upptas en bestämmelse enligt andra meningen i artikel 25(2) om att avvikelser från de tidigare tillämpade principerna skall uppges i en not på samma sätt som motiveringen till förfarandet och en uppskattning om effekterna av avvikelserna på koncernens resultat och ekonomiska ställning.

Enligt gällande 22 c § 2 mom. skall dotterföretagens bokslut, i mån av möjlighet, ändras i enlighet med denna lag innan de sammanställs. På motsvarande sätt skall man enligt 6 § i ministeriebeslutet i mån av möjlighet följa samma värderings- och periodiseringsprinciper som i moderföretagets bokslut. En likadan bestämmelse föreslås i 2 mom. med specifikationer som baserar sig på artikel 29 i sjunde direktivet.

De poster i balansräkningens aktiva och passiva (engl. *assets* och *liabilities*) som med stöd av den nämnda artikeln tas med i koncernbokslutet skall värderas på ett enhetligt sätt genom att redovisningsprinciperna i fjärde direktivet följs. Den allmänna principen är att moderföretaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i sitt eget bokslut och koncernbokslutet. Medlemsstaterna kan dock tillåta eller kräva att andra principer följs förutsatt att de överensstämmer med fjärde direktivet.

Om posterna i balansräkningen i boksluten över enskilda företag har värderats enligt olika principer skall de enligt direktivet värderas på nytt enligt de principer som följs i koncernbokslutet, om skillnaden inte har ringa betydelse för givandet av en rättvisande bild. I undantagsfall (engl. *in exceptional cases*) skall man dock kunna avvika från de enhetliga principerna. I noterna skall ges en redogörelse för avvikelserna och dess grunder (art. 29(3)). En motsvarande bestämmelse borde tas med i bokföringsförordningen.

Det gällande momentet är med tanke på direktivet delvis bristfälligt, eftersom det inte i det hänvisas till enhetliga redovisningsprinciper utan enbart till principer enligt bokföringslagen. Bokföringslagen tillåter på många ställen alternativa förfaranden, och därför är den inte tillräckligt specificerad. Det öppna uttrycket "i mån av möjlighet" i den gällande bestämmelsen har lett till en brokig praxis, och boksluten har ofta sam-

manställts som sådana.

I regel borde man i ett koncernbokslut följa samma principer som moderföretaget följer, men direktivet tillåter även andra principer. Moderföretaget är ännu inte nödvändigtvis det viktigaste företaget med tanke på koncernens affärsverksamhet, och således kan det vara motiverat att använda t.ex. de principer som tillämpas av de viktigaste dotterföretagen som principer för koncernbokslutet. Å andra sidan kan det finnas flera olika branscher i ett företag, och i de företag som hör till dem tillämpas enhetliga förfaringssätt, som dock kan avvika från andra branscher, t.ex. beträffande fastställandet av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar eller intäktsföringen enligt tillverkningsgrad. Då kan principerna i den viktigaste branschen för koncernen följas i koncernbokslutet. Redovisningsprinciperna skall dock basera sig på bokföringslagen. Eftersom också andra redovisningsprinciper än de som följs av moderföretaget kan anses vara acceptabla, skall man i stället för att hänvisa till en ändring av dotterföretagens bokslut hänvisa till en ändring av koncernföretagens bokslut.

Enligt den undantagsbestämmelse som föreslås som sista mening i momentet kan man dock avvika från enhetliga redovisningsprinciper om särskilda skäl föreligger. Ett dylikt skäl kan t.ex. vara det att ett utländskt dotterföretag på basis av en tvingande bestämmelse har upptagit latent skatteskulder i sin balansräkning, även om andra företag inte gör detta. Enligt den föreslagna undantagsbestämmelsen skall man kunna låta bli att justera balansposten för detta dotterföretag. Detta förfarande borde dock anges i noterna till koncernbokslutet. En annan avsikt med undantagsbestämmelsen är att omvandlingen av ett dotterföretags bokslut enligt koncernens redovisningsprinciper inte får leda till det att den bild som ges av ifrågavarande dotterföretags resultat och ekonomiska ställning är mindre riktig än den som framgår av dotterföretagets eget bokslut.

Beträffande ett koncernbokslut skall först och främst tillämpas det som har bestämts gällande ett enskilt bokslut. En ny bestämmelse om detta föreslås som paragrafens 3 mom.. De motsvarande bestämmelserna för enskilda företag som avses i förslaget gäller givandet av riktiga och tillräckliga uppgifter (3 kap. 2 §), principerna för upprättandet (

kap. 3 §) och definitioner i anslutning till bokslutsposter (4 kap) samt värderings- och periodiseringsbestämmelserna (5 kap.). Eftersom koncernbokslutet ingår i moderföretagets bokslut, är det inte nödvändigt att särskilt bestämma om koncernbokslutets språk, valuta, tid för upprättande eller datering och underteckning. Dessa fastställs enligt bestämmelserna om moderföretagets bokslut (3 kap. 5—7 §). På samma sätt upprättas koncernbokslutet i enlighet med detta på moderföretagets bokslutsdatum, vilket innebär att kravet i sjunde direktivet (art. 27(1)) gällande detta uppfylls utan särskilda bestämmelser.

Beträffande givandet av en rättvisande bild baserar sig förslaget på artiklarna 16(3), 16(4) och 16(5) i sjunde direktivet. I 2 § i det gällande ministeriebeslutet bestäms på motsvarande sätt som i de två förstnämnda artiklarna att koncernbokslutet skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av koncernens verksamhet och dess ekonomiska ställning — som bilaga skall ges de tilläggsuppgifter som är nödvändiga med tanke på detta.

Enligt en hänvisningsbestämmelse som föreslås i paragrafen skall ministeriet enligt artikel 16(5) även beträffande koncernbokslut kunna bestämma om de undantagssituationer i vilka man kan avvika från bestämmelsen om upprättandet för att ge en rättvisande bild. Såsom det har konstaterats ovan om bokslutet för ett enskilt företag, är det meningen att ministeriet skall bestämma om dessa undantagssituationer förbehållsamt så att sanktionssystemets effektivitet vad gäller bokföringsbestämmelserna kan tryggas. I det gällande ministeriebeslutet finns ingen bestämmelse motsvarande artikel 16(5).

5 §. *Dotterföretagets mellanbokslut.* Paragrafens 1 mom. baserar sig på den tvingande bestämmelsen i artikel 27(2) i direktivet, som betämmer om sammanställningen av ett dotterföretags bokslut då räkenskapsperioderna avviker från varandra. Utgångspunkten är att ett dotterföretags bokslutsdag skall vara den samma som för moderföretaget (art. 27(1)). I förslaget förutsätts att då ett dotterföretags räkenskapsperiod avviker från moderföretagets räkenskapsperiod så att den utgår mera än tre månader före utgången av moderföretagets räkenskapsperiod, skall dotterföretaget sammanställas med koncernbokslutet enligt ett mellanbokslut, som uppgörs för den dag moderföretagets räkenskaps-

period utgår. Om ett dotterföretags räkenskapsperiod utgår högst tre månader före utgången av moderföretagets räkenskapsperiod, skall man få sammanställa dotterföretaget enligt det bokslut som har uppgjorts för dess senaste räkenskapsperiod. I 5 § i det gällande ministeriebeslutet finns en motsvarande bestämmelse.

Med stöd av de hänvisningsbestämmelser som föreslås i 2 mom. skall på upprättandet av ett mellanbokslut tillämpas de bestämmelser som tillämpas vid upprättandet av bokslutet. I direktiven finns inga särskilda bestämmelser om detta.

6 §. *Utländska dotterföretags bokslutsposter.* I den gällande lagen bestäms inte om omräknandet av utländska dotterföretags bokslut till finska mark för koncernbokslutet. Det finns inte heller dylika bestämmelser i sjunde direktivet.

I 22 § 7 punkten i det gällande ministeriebeslutet bestäms att en redogörelse för den grund enligt vilken en kurs har använts vid omräkningen av ett utländskt dotterföretags bokslutsposter till finska mark skall ges, om den kurs som Finlands Bank noterar på bokslutsdagen inte har använts. Med andra ord är huvudregeln att hela bokslutet omräknas enligt bokslutsdagens kurs. Å andra sidan rekommenderas det i bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.11.1993; punkt 9.1) att resultaträkningen skall omräknas till räkenskapsperiodens medelkurs, som kalkyleras t.ex. genom att medeltalet av den sista dagen i varje månad under räkenskapsperioden används.

Den bestämmelse som föreslås i paragrafen motsvarar till sitt innehåll den nämnda allmänna anvisningen: huvudregeln är att balansräkningen omräknas enligt kursen på bokslutsdagen och resultaträkningen enligt medelkursen. Även andra allmänt kända och accepterade omräkningsmetoder kan tillämpas enligt god bokföringssed förutsatt att koncernbokslutet även till denna del ger en rättvisande bild av resultatet för koncernens verksamhet och dess ekonomiska ställning.

Enligt rekommendationen *International Accounting Standard 21 (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates; tillämpas från 1.1.1996)* väljs metoden för omräknandet av utländsk verksamhet enligt det om verksamheten är nära bunden vid verksamheten hos moderföretaget eller ett annat företag som upprättar bokslutet (engl. *integral to the operations of the reporting entity*)

eller om den utländska verksamheten skall betraktas som en självständig enhet. Bokslutet för en enhet som inte fungerar självständigt omräknas till moderföretagets bokslutsvaluta som om enhetens affärshändelser hade varit moderföretagets affärshändelser. Till exempel anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och avskrivningarna av den samt anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar omräknas enligt kursen vid tidpunkten för anskaffandet. Av praktiska skäl tillåts även t.ex. användningen av medelkursen för den månad eller vecka då affärshändelser under tiden i fråga omräknas. Balansräkningen för en självständig enhet omräknas däremot till bokslutsdagens kurs och resultaträkningen till kursen för händelse-tidpunkten. Även här kan alternativt användas medelkursen. Omräkningsdifferensen upptas i det egna kapitalet.

I Finland har man inte brukat välja omräkningsmetoden enligt arten av den utländska enhetens verksamhet. Flera utländska dotter- och intresseföretag, närmast försäljningsföretag, är dock i praktiken osjälvständiga, och man borde kunna välja omräkningsmetoden enligt detta. Val av omräkningsmetod enligt arten av den utländska enhetens verksamhet kan anses vara rekommendabelt med tanke på bättre internationell jämförbarhet.

7 §. *Koncerninterna poster och minoritetsandelar.* I paragrafens 1 mom. finns en bestämmelse motsvarande artikel 26(1) i sjunde direktivet om att resultatet av koncernföretagens verksamhet och deras ekonomiska ställning skall presenteras som om de utgjorde ett företag. I den gällande lagen finns ingen dylik bestämmelse.

Artikel 26 i sjunde direktivet, på vilken den föreslagna bestämmelsen baserar sig, reglerar elimineringen av koncernens interna poster, och därmed styr bestämmelsen närmast sammanställningsåtgärderna. Som en allmän princip som beskriver elimineringen av interna poster kan den vara till nytta vid styrningen av enskilda åtgärder: resultatet skall vara det samma som om koncernföretagen utgjorde ett företag. Om omvandlingen av särskilda bokslut enligt enhetliga redovisningsprinciper bestäms särskilt i 4 §.

I paragrafens 2 och 3 mom. finns bestämmelser motsvarande gällande 22 c § 1 mom. 2 och 3 meningens samt ministeriebeslutets 7 § 1 mom. om de interna poster inom koncernen som avdras vid uppgörandet av koncernresultaträkningen och -balansräk-

ningen. Dessa är beträffande koncernens resultaträkning interna intäkter och kostnader, ändringar i internvinster samt den interna vinstutdelningen. Andelar som motsvarar utomståendes innehav i dotterföretagens resultat (minoritetsandel i koncernresultaträkningen) avdras från koncernens resultat och upptas i resultaträkningen som en särskild post.

Då koncernbalansräkningen uppgörs skall man avdra inbördes fordringar och skulder samt de internvinster som har aktiverats i balansräkningarna. Dessutom skall de andelar som motsvarar utomståendes innehav i dotterföretagen (minoritetsandel i koncernbalansräkningen) upptas i balansräkningen som en särskild post. De föreslagna momenten baserar sig beträffande de poster som skall avdras på artikel 26(1)(a) — 26(1)(c) och beträffande minoritetsandelar på artiklarna 21 och 23 i sjunde direktivet.

I 7 § 2 mom. i det gällande ministeriebeslutet finns en möjlighet som baserar sig på direktivets tvingande artikel 26(3) att låta bli att avdra koncernens interna intäkter och kostnader samt interna vinstutdelning, koncernföretagens inbördes fordringar och skulder såsom även koncernens internvinster, om avdraget inte är nödvändigt för givandet av en rättvisande bild av resultatet för koncernens verksamhet och dess ekonomiska ställning. Bestämmelsen föreslås med lagtekniska ändringar som paragrafens 4 mom..

Som 5 mom. föreslås en bestämmelse enligt gällande 22 c § 4 mom. sålunda reviderad att det är obligatoriskt att uppdelar reserver och avskrivningsdifferensen i latent skatteskuld och eget kapital. Frivilligheten i den gällande lagen har lett till två olika förfaringsätt, vilket inte kan anses vara motiverat med tanke på jämförbarheten av koncernbokslut.

En uppdelning enligt den föreslagna bestämmelsen är inte ett redovisningstekniskt problem. Nedan föreslås att reserver och den avskrivningsdifferens som dotterföretagen haft vid anskaffningstidpunkten upptas i det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten då det interna innehavet avdras. Följaktligen kvarstår i koncernbokslutet i det egna kapitalet, med avdrag för den latent skatteskulden, å ena sidan moderföretagets reserver och avskrivningsdifferens och å andra sidan reserver och den avskrivningsdifferens som har ackumulerats hos dotterföretagen efter tidpunkten för anskaffningen.

8 §. *Förvärvsmetoden*. Paragrafen motsvarar 8 § i det gällande ministeriebeslutet med vissa specifikationer. Innehållet i bestämmelsen baserar sig på artikel 19 i sjunde direktivet. Den elimineringsmetod för koncernens interna innehav som presenteras i den kallas allmänt förvärvsmetoden.

Enligt paragrafens 1 mom. elimineras koncernens interna innehav av aktier, medlemsandelar eller bolagsandelar i ett dotterföretag genom att såväl anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna som ett belopp som motsvarar koncernens ägoandel dras av från dotterföretagets eget kapital vid anskaffningstidpunkten.

Det tillägg som föreslås i momentet gäller reserver och den avskrivningsdifferens som dotterföretaget har vid anskaffningstidpunkten. I sjunde direktivet nämns behandlingen av dylika poster inte särskilt. Å andra sidan är huvudregeln i artikel 29(5) att de kostnadsregistreringar som har gjorts för beskattningen (engl. *exceptional value adjustments for taxation purposes*) återförs innan bokslutet sammanställs med koncernbokslutet. I enlighet med detta kan det anses att beaktandet av reserver och avskrivningsdifferensen överensstämmer med avsikten med direktivet.

Den *bokföringslagskommitté* som beredde den föregående lagreformen ansåg i sitt betänkande (KB 1990:45) att man bäst kan minska kopplingen mellan bokslutet och beskattningen genom att vid sammanställningen tillåta en eliminering av de skattemässiga registreringar som ingår i koncernföretagens bokslut genom att uppdelar reserver och avskrivningsdifferensen i latent skatteskuld och eget kapital. En bestämmelse som tillåter detta ingår i 22 c § 4 mom. i den gällande lagen. Övan i 7 § 5 mom. har det föreslagits att denna bestämmelse blir tvingande.

Eftersom koncernföretagens reserver och avskrivningsdifferens i koncernbokslutet uppdelas i latent skatteskuld och eget kapital, är det motiverat att så får göras i alla skeden av uppgörandet av ett koncernbokslut, också då dotterföretagets eget kapital vid anskaffningstidpunkten definieras. Enligt gällande bestämmelser blir elimineringsdifferensen och på motsvarande sätt koncernens eget kapital oftast större än då den föreslagna praxisen följs. Det föreslagna förfaringsättet ökar enhetligheten i de bestämmelser som styr uppgörandet av koncernbokslut och

ger företagen en möjlighet att följa internationell praxis.

Det rekommenderas att eliminerings av det interna innehavet görs även beträffande tidigare anskaffade dotterföretag enligt det förfaringssätt som presenteras ovan. Eftersom detta dock kan vara omöjligt till exempel för att bokföringsmaterialet inte har förvarats efter de lagstadgade förvaringsperioderna, kan man beträffande tidigare anskaffningar fortsätta med den gällande avdragsmetoden. Nedan föreslås en övergångsbestämmelse som möjliggör detta (9 kap. 2 § 5 mom.).

Första meningen i paragrafens 2 mom. baserar sig på artikel 19(1)(b) i sjunde direktivet. En motsvarande bestämmelse ingår i 8 § 2 mom. i det gällande ministeriebeslutet. Om aktier eller andelar i dotterföretaget har förvärvats till koncernen innan företaget blev dotterföretag, får den eliminering som avses i 1 mom. beträffande dessa aktier eller andelar göras enligt det egna kapitalet vid tidpunkten då företaget blev dotterföretag.

I 8 § 3 mom. i det gällande ministeriebeslutet tillåts eliminering även enligt det egna kapitalet som dotterföretagets balansräkning visar då den för första gången sammanställs i koncernbokslutet. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter dock att den inte har väsentlig inverkan på den rättvisande bild som skall ges av koncernens resultat och ekonomiska ställning. Detta baserar sig på artikel 19(1)(a) i sjunde direktivet, där detta förfarande rekommenderas i första hand. Motsvarande bestämmelse föreslås som andra mening i 2 mom. Avsikten med detta förslag är att underlätta uppgörandet av koncernbokslutet i sådana fall där skyldigheten att uppgöra ett koncernbokslut eller skyldigheten att sammanställa dotterföretaget i koncernbokslutet uppstår för den bokföringsskyldige först efter den räkenskapsperiod då dotterföretaget har anskaffats.

Som paragrafens 3 och 4 mom. föreslås bestämmelser om koncernaktiva och koncernpassiva, som motsvarar 9 § 1 mom. i det gällande ministeriebeslutet. Förslaget baserar sig på artikel 19(1) i sjunde direktivet. I ministeriebeslutet bestäms att den differens (koncernaktiva eller koncernpassiva) som uppstår vid elimineringen av dotterföretagets aktier, medlemsandelar eller bolagsandelar i mån av möjlighet fördelas på de tillgångs- eller skuldposter i dotterföretaget till

vilka den kan hänföras. Koncernaktiva, som avses i beslutet, beror på att det gängse värdet av till exempel anläggningstillgångar är större än vad dotterföretagets balansräkning visar eller att dotterföretaget har goodwillvärde. Koncernpassiva beror på en motsatt situation, till exempel förutspådda förluster eller kostnader som föranleds av omorganiseringen av verksamheten.

Det föreslås att bestämmelsen enligt ministeriebeslutet kompletteras beträffande en situation där dotterföretaget inte ägs helt. Det gällande beslutet tar inte ställning till om det gängse värdet av en tillgångs- eller skuldpost skall definieras för posten som helhet eller för den del av den som motsvarar den anskaffade andelen.

Enligt rekommendationen *International Accounting Standard 22 (Business Combinations)*; tillämpas från 1.1.1995) riktas anskaffningsutgiften för dotterföretagsaktier eller -andelar på balansposter i det anskaffade företaget, vars gängse värde (engl. *fair value*) i första hand definieras som summan av följande faktorer: den del av de gängse värdena av aktiva och passiva vid anskaffningstidpunkten som motsvarar den anskaffade andelen och den del av bokföringsvärdet (*carrying value*) på aktiva och passiva vid anskaffningstidpunkten som motsvarar minoritetsandelen. Med andra ord kan bara en andel av det anskaffade företaget balansposter som motsvarar innehavet upptas i koncernbalansräkningen till ett sannolikt överlåtelsepris som överskrider det värde som har upptagits i dotterföretagets balansräkning. En bestämmelse om detta föreslås i första meningen i både 3 och 4 mom.

Den bestämmelse som har föreslagits som första mening i paragrafens 5 mom. om avskrivningstiden för koncerngoodwill motsvarar 9 § 2 mom. i det gällande ministeriebeslutet, som baserar sig på artikel 30(1) i sjunde direktivet, som hänvisar till bestämmelserna om avskrivningen av goodwill i fjärde direktivet, dvs. artikel 37(2). Den del av koncernaktiva som inte kan fördelas, koncerngoodwill, skall därmed avskrivas inom fem år eller, om dess verkningstid är längre, under sin verkningstid, dock inom högst 20 år. Å andra sidan upptas den del som kan fördelas som kostnad enligt periodiseringsprinciperna för ifrågavarande balanspost. En avskrivningstid som är längre än fem år måste dock motiveras särskilt beträffande ett dotterföretag, och om den skall

ges de uppgifter som enligt förordningen ges som bilaga till koncernresultaträkningen eller koncernbalansräkningen, såsom det förutsätts i den nämnda artikeln i fjärde direktivet.

I andra meningen i momentet skall bestämmas om intäktsföringen av koncernreserven. Bestämmelsen, som baserar sig på artikel 31 i sjunde direktivet, överensstämmer med 9 § 3 mom. i det gällande ministeriebeslutet med vissa specifikationer av ordalydelsen: avdraget av den del av koncernpassiva som inte kan fördelas, dvs. koncernreserven, upptas i koncernresultaträkningen som intäkt då motsvarande utgift eller förlust har kostnadsförts i dotterföretagets resultaträkning eller då den motsvaras av realiserad intäkt.

9 §. *Poolningsmetoden*. I paragrafen föreslås en bestämmelse som ersätter 10 § i det gällande ministeriebeslutet. Den inledande meningen i paragrafens 1 mom. baserar sig på artikel 20(1) i sjunde direktivet, enligt vilken koncernens interna innehav får avdras genom att ett belopp som motsvarar koncernens ägoandel elimineras enbart av dotterföretagets aktie-, andels- eller annat investerat eget kapital i vissa situationer. Denna metod kallas poolningsmetoden (engl. *pooling*).

Poolningsmetoden är avsedd att användas då moderföretaget har skaffat dotterföretaget i första hand med apportemission genom att som motprestation för dotterföretagets aktier emittera egna nya aktier eller andelar. Enligt direktivet är det möjligt att göra en eliminering enligt poolningsmetoden då:

— koncernföretagens ägoandel är minst 90 % av det sammanlagda nominella värdet av alla aktier eller andelar i dotterföretaget bortsett från sådana egna aktier eller andelar som ägs av dotterföretaget (art. 20(1)(a)); och

— dotterföretagets aktier eller andelar har anskaffats så att ett företag tillhörande koncernen som motprestation för dem har gett egna nya aktier eller andelar, och pengar har använts som betalningsmedel värt högst 10 % av det nominella värdet av aktier och andelar som har getts som motprestation (art. 20(1)(b) och 20(1)(c)).

Bestämmelser motsvarande de ovan presenterade villkoren föreslås som *punkter 1–3* i momentet. I det gällande ministeriebeslutet krävs dessutom att dotterföretaget har kommit till koncernen som resultat av ett sammangående så att de aktieägare eller

medlemmar som härvid avstått från sitt innehav av aktier eller andelar i dotterföretaget tillsammans med moderföretagets gamla aktieägare eller medlemmar har börjat utöva bestämmande inflytande i moderföretaget. Detta föreslås inte i lagen, eftersom direktiven eller internationella rekommendationer inte känner ett dylikt villkor.

I bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.11.1993) förutsätts förutom det som nämns ovan att moderföretaget och dotterföretaget inte väsentligt avviker från varandra till sin storlek eller verksamhet. Ett dylikt villkor föreslås som *punkt 4* i momentet. Också i rekommendationen *International Accounting Standard 22 (Business Combinations, punkt 16)* framhävs på samma sätt som i den allmänna anvisningen att företagen skall vara likvärdiga och att de gamla ägarnas bestämmanderätt skall bevaras i samma förhållande som före sammanslagningen.

I paragrafens 2 mom. bestäms att de andelar som avses i 1 mom. beräknas på bokföringsvärdet av kapitalet, om företagets aktier och andelar inte har ett nominellt värde. Även detta baserar sig på artikel 20(1).

Paragrafens 3 mom. motsvarar den tvingande bestämmelsen i artikel 20(2) i sjunde direktivet, enligt vilken den skillnad som uppstår vid elimineringen av anskaffningsutgiften för dotterföretagets aktier eller andelar upptas som minskning eller ökning av koncernens eget kapital.

10 §. *Moderföretagets aktier eller andelar som innehas av dotterföretaget*. Enligt artikel 19(2) i sjunde direktivet tillämpas den eliminering av internt innehav enligt anskaffningsutgiftsmetoden om vilken det bestäms i artikel 19(1) inte på egna aktier som innehas av moderföretaget självt eller på moderföretagets aktier som innehas av ett dotterföretag. På dessa skall bestämmelserna om egna aktier i fjärde direktivet tillämpas. Eftersom 11 kap. 6 a § lagen om aktiebolag tillåter upptagandet av egna aktier och moderföretagets aktier i balansräkningen, föreslås i paragrafen en bestämmelse enligt vilken den eliminering av internt innehav om vilken det bestäms i 8 § inte tillämpas på moderföretagets aktier som innehas av dotterföretaget eller moderföretaget självt, om de har tagits upp i balansräkningen. De aktier som inte elimineras är ur koncernens synvinkel egna aktier, och de upptas som en särskild post i koncernbalansräkningen. För-

slaget avviker från 11 § i det gällande ministeriebeslutet, med stöd av vilken koncernens interna innehav beträffande moderföretagets aktier och andelar dras av genom att deras anskaffningsutgift elimineras från koncernens eget kapital.

11 §. *Latenta skattepåföljder av sammanställning.* Enligt artikel 29(4) i sjunde direktivet skall man beakta de differenser som uppstår vid uppgörandet av ett koncernbokslut mellan de skatter som har upptagits i resultaträkningen (engl. *tax chargeable*) och de skatter som skall betalas (*tax payable*), om det är sannolikt att det inom en nära framtid (*in the foreseeable future*) uppstår en verklig skattekostnad (*actual charge to tax*) i något av de sammanställda företagen. Till denna del är direktivet tvingande för medlemsstaterna.

Den bestämmelse som föreslås på basis av den nämnda artikeln motsvarar 12 § i det gällande ministeriebeslutet, enligt vilken räkenskapsperiodens direkta skatter skall korrigeras, om resultatet enligt koncernbokslutet till följd av sammanställningsåtgärder är väsentligt större eller mindre än de sammanlagda resultaten av bokslut som sammanslagits till koncernbokslut till den del en framtida skattebetalning eller -återbäring kan anses uppenbar. Med åtgärderna avses å ena sidan omvandlingen av boksluten enligt enhetliga redovisningsprinciper och å andra sidan elimineringen av koncernens interna poster. Även om direktivet bara nämner en framtida skattekostnad, måste man också ta i beaktande latenta skattefordringar genom tillämpning av försiktighetsprincipen. Latenta skatteskulder och -fordringar beaktas även i sådana fall att sammanställningsåtgärden inte har en direkt inverkan på koncernens resultat. Till exempel om de aktiverade internvinsterna inte förändras mellan två bokslut, skall den latenta skattefordringen dock hållas kvar i koncernbalansräkningen, om en skattefordel i framtiden alltjämt är sannolik.

12 §. *Skyldighet att sammanställa ett intresseföretags bokslutsuppgifter.* Paragrafens 1 mom. motsvarar den tvingande bestämmelsen i artikel 33 i sjunde direktivet om att ett intresseföretags (engl. *associated company*) bokslutsuppgifter skall sammanställas med koncernbokslutet till ett belopp som motsvarar koncernföretagens ägoandel av intresseföretagets vinst eller förlust samt av förändringen i eget kapital. En bestämmelse med samma innehåll finns i 13 § 1

mom. i det gällande ministeriebeslutet.

Paragrafens 2 mom. baserar sig på artikel 33(9) i sjunde direktivet, enligt vilken ett intresseföretags bokslutsuppgifter inte behöver sammanställas med koncernbokslutet, om det inte är nödvändigt att ta med dem för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning. Motsvarande bestämmelse finns i 13 § 2 mom. i ministeriebeslutet.

13 §. *Sammanställning av ett intresseföretags bokslutsuppgifter.* I paragrafens 1 mom. föreslås en bestämmelse om de redovisningsprinciper som skall följas i intresseföretag som sammanställs med koncernbokslutet. Direktivets krav på enhetliga redovisningsprinciper är inte absolut beträffande intresseföretag: om aktiva och passiva har värderats på ett sätt som avviker från koncernens redovisningsprinciper, kan de omvandlas enligt enhetliga principer (art. 33(3)). Om så inte har gjorts, måste detta anges. Inte heller i det gällande ministeriebeslutet förutsätts att intresseföretagen absolut skall följa koncernens redovisningsprinciper.

Även om man borde sträva efter enhetliga redovisningsprinciper också beträffande intresseföretag, har den föreslagna bestämmelsen inte formulerats som tvingande. Efter- som den bokföringsskyldige inte har bestämmande inflytande i intresseföretaget, har den bokföringsskyldige inte nödvändigtvis tillräckligt med information för en dylik omräkning. I momentet föreslås dessutom en hänvisning till 6 § beträffande omräkningen av bokslutsuppgifterna för utländska intresseföretag.

Momenten 2—4 i paragrafen motsvarar 14 § i det gällande ministeriebeslutet med ändringar gällande definitionen av ett intresseföretags eget kapital vid anskaffningstidpunkten. Paragrafens 2 mom. baserar sig på den tvingande artikeln 33(2)(a) i sjunde direktivet, som gäller sammanställning av ett intresseföretag första gången. Då upptas i koncernbalansräkningen anskaffningsutgiften för intresseföretagets aktier, medlemsandelar eller bolagsandelar. Samtidigt beräknas den skillnad som erhålls genom att från anskaffningsutgiften för intresseföretagets aktier, medlemsandelar eller bolagsandelar avdras den andel av eget kapital enligt intresseföretagets senaste bokslut som motsvarar innehavet. Denna skillnad motsvarar den koncernaktiva eller -reserv som uppstår vid anskaffningen av ett dotterföretag. Det är me-

ningen att denna skall uppges som bilaga till koncernbalansräkningen på ett sätt som bestäms i bokföringsförordningen. Även om ordalydelsen i bestämmelsen enligt direktivet hänvisar till den första räkenskapsperioden, skall den inte förstås så att man inte under senare räkenskapsperioder behöver ange den koncerngoodwill som inte har avskrivits eller den koncernreserv som inte har upptagits som intäkt.

Paragrafens 3 *mom.* motsvarar artikel 33(2)(d) i sjunde direktivet. Enligt förslaget får den skillnad som avses i 2 *mom.* även uträknas på grundval av det egna kapitalet vid tidpunkten när aktierna eller andelarna förvärvades. Å andra sidan, såsom det föreslås i 14 § nedan, är intresseföretagen skyldiga att ge uppgifter bara om det senast uppgjorda bokslutet. Om aktier eller andelar i intresseföretaget har förvärvats till koncernen innan företaget blev ett intresseföretag, kan skillnaden också beräknas enligt den tidpunkt då företaget blev ett intresseföretag.

Paragrafens 4 *mom.* baserar sig på artiklarna 33(4) och 33(6) i sjunde direktivet, som gäller sammanställning av ett intresseföretags bokslutsuppgifter med koncernbokslutet i bokslut efter dess anskaffningsräkenskapsperiod. Då lägger man till anskaffningsutgiften för intresseföretagets aktier eller andelar eller avdrar från den en andel motsvarande innehavet av förändringen i det egna kapitalet enligt det senast uppgjorda bokslutet efter den första sammanställningen.

Från anskaffningsutgiften för intresseföretagets aktier eller andelar avdras dessutom de dividender och andra motsvarande vinstandelar som koncernföretagen fått av intresseföretaget. Ett likadant avdrag görs dessutom från koncernresultaträkningens dividendintäkter. Ett belopp som motsvarar koncernföretagens ägoandel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsperioden upptas i koncernresultaträkningen som särskild intäkt- eller kostnadspost.

I paragrafens 5 *mom.* finns en bestämmelse med stöd av vilken det i intresseföretagets eget kapital som avses i 2—4 *mom.* ovan inberäknas även avskrivningsdifferensen och reserver, båda exklusive den latenta skatteskulden. På samma sätt beaktas vid uträkningen av den vinst eller förlust av intresseföretaget som avses i 4 *mom.* förändringen av avskrivningsdifferensen och reserver, exklusive den latenta skatteskulden. Detta mot-

svarar det som ovan har föreslagits i 8 § 1 *mom.* om dotterföretagets eget kapital. På samma sätt föreslås en motsvarande övergångsbestämmelse i 9 kap. nedan.

Det föreslagna 6 *mom.* motsvarar den tvingande artikeln 33(5) i sjunde direktivet och 15 § i det gällande ministeriebeslutet. I det bestäms å ena sidan om upptagandet av den koncernaktiva som uppstår vid intresseföretagskalkyleringen som kostnad och å andra sidan om upptagandet av koncernreserven som intäkt. Enligt 8 § 5 *mom.*, som det hänvisas till, allokteras koncernaktiva och -passiva i första hand på de tillgångs- och skuldposter av intresseföretaget som de anses bero på. Upptagandet av koncernaktiva, som har allokaterats på tillgångsposter, som kostnad fastställs enligt den post på vilken den har allokaterats.

Med stöd av den nämnda hänvisningsbestämmelsen skall den icke allokerade delen av intresseföretagets koncernaktiva, koncerngoodwill, avskrivs inom fem år eller, om dess verkningstid är längre än detta, under sin verkningstid, dock inom högst 20 år. Å andra sidan upptas minskningen av den icke allokerade delen av intresseföretagets koncernpassiva, koncernreserv, i koncernresultaträkningen på samma sätt som motsvarande utgift eller förlust har upptagits som kostnad vid beräkningen av dotterföretagets resultat eller då den motsvaras av en realiserad intäkt. I koncernresultaträkningen upptas det sammanlagda beloppet av avskrivningen av koncerngoodwill och minskningen av koncernreserven tillsammans med intresseföretagets andel av resultatet.

I paragrafens 7 *mom.* föreslås en bestämmelse motsvarande 16 § i det gällande ministeriebeslutet, som baserar sig på den tvingande artikeln 33(7) i sjunde direktivet. Enligt förslaget betraktas vid sammanställningen av ett intresseföretags bokslutsuppgifter på det sätt som avses i 7 § 2 och 3 *mom.* ett belopp som motsvarar koncernens ägoandel av internvinst som har aktiverats i balansräkningen och som uppkommit vid överlåtelse av nyttigheter mellan intresseföretaget och koncernföretagen och av förändringar i dessa internvinster under räkenskapsperioden, om nödvändiga uppgifter finns att tillgå. Dessa internvinster och förändringar i dem får dock lämnas obeaktade, om det inte är nödvändigt att ta med dem för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning. Ovan har



motsvarande bestämmelse föreslagits i 7 § 4 mom. beträffande dotterföretag.

14 §. *Intresseföretagets informationskyldighet.* Om ett intresseföretags skyldighet att ge sina bokslutsuppgifter för sammanställningen bestäms i 22 c § 6 mom. i den gällande bokföringslagen. Motsvarande bestämmelse föreslås i den nya lagen.

15 §. *Sammanställning av samföretags bokslutsinformation.* Paragrafen baserar sig på artikel 32 i sjunde direktivet, i vilken det bestäms om tillämpandet av s.k. relativ sammanställning. Motsvarande bestämmelse ingår i 18 § i det gällande ministeriebeslutet, men i den föreslagna paragrafen har ordalydelsen utvidgats så att den täcker även samföretag med flera än två ägare. I förslaget föreslås inte heller innehav med lika stora andelar. Kravet om detta i det gällande ministeriebeslutet baserar sig varken på direktivet eller på rekommendationen *International Accounting Standard 22 (Accounting for Business Combinations;* tillämpas från 1.1.1996).

Väsentligt med tanke på ett samföretag är att dess ägare tillsammans ansvarar för dess ledning. Ett samföretag skall även uppfylla kriterierna för intresseföretag. Med andra ord skall det vara ett ägarintresseföretag, och det företag som uppgör koncernbokslutet skall ha betydande inflytande i det. Resultaträknings- och balansräkningsposterna samt noterna för ett företag som uppfyller dessa villkor får enligt förslaget sammanställas med koncernbokslutet enligt ägoandelen. Vid sammanställningen följs i tillämpliga delar vad som bestäms i 4 och 6—8 § om sammanställningen av ett dotterföretag. Om ett samföretag inte sammanställs med koncernbokslutet på det här sättet, tillämpar man på det bestämmelserna om sammanställningen av bokslutsuppgifterna av ett intresseföretag.

16 §. *Intresseföretagets koncernbokslut.* Bestämmelsen baserar sig på den tvingande artikeln 33(8) i sjunde direktivet. Enligt förslaget skall man, då ett intresseföretag självt är ett moderföretag i en koncern som uppgör ett koncernbokslut, tillämpa bestämmelserna om sammanställning i 12—15 § på uppgifterna i intresseföretagets koncernbokslut. En bestämmelse med likadant innehåll finns i 17 § i det gällande ministeriebeslutet.

17 §. *Dotterföretag med olikartad verksamhet.* Paragrafens 1 mom. motsvarar 19 b § 1 mom. första meningen i den gällande

bokföringsförordningen, som baserar sig på den tvingande artikeln 14(1) i sjunde direktivet. Enligt direktivet skall ett dotterföretag som till sin verksamhet avviker från den övriga koncernen i så väsentlig grad att dess sammanställning med koncernbokslutet skulle förhindra att en rättvisande bild erhålls, inte sammanställas med koncernbokslutet som dotterföretag. Det skall i stället sammanställas enligt bestämmelserna om intresseföretag.

Som paragrafens 2 mom. föreslås en bestämmelse i artikel 14(2). Enligt förslaget skall 1 mom. inte enbart tillämpas på grund av att en del koncernföretag idkar till exempel industriell produktion, en del handel och en del serviceverksamhet eller att de producerar olika slags nyttigheter. En motsvarande bestämmelse finns i 19 b § 1 mom. 2 meningen i den gällande bokföringsförordningen.

18 §. *Finansieringsleasingavtal.* I paragrafen föreslås bestämmelser om s.k. finansieringsleasingavtal. Förslaget baserar sig på rekommendationen *International Accounting Standard 17 (Accounting for Leases;* tillämpas från 1.1.1984). Meningen är att tillåta behandlingen av dylika finansieringsavtal i koncernbokslutet enligt internationell praxis. Enligt den nämnda rekommendationen hör till kännetecknen för finansieringsleasingavtal bl.a. att största delen av riskerna och nytan i anslutning till innehavet överförs till hyrestagaren. Behandlingen av finansieringsleasingavtal enligt rekommendationen förutsätter dessutom att ifrågakvarande avtal för hyresgivaren tryggar återföringen av det kapital han har investerat samt en avkastning på det investerade kapitalet. Betydelsefullt är även det att ett finansieringsleasingavtal vanligtvis inte kan upplösas mitt under hyresperioden.

I paragrafens 1 mom. finns en bestämmelse enligt vilken hyresgivaren skall få uppta den nyttighet som är föremål för finansieringsleasingavtalet i sitt koncernbokslut som om den vore såld och hyrestagaren som om den vore köpt. Ett finansieringsleasingavtal skall definieras som ett hyresavtal enligt vilket de risker och fördelar som baserar sig på den nyttighet som är föremål för avtalet till väsentliga delar överförs till hyrestagaren. Dessutom skall handels- och industriministeriet enligt momentet bestämma närmare om förutsättningarna för förfarandet. Det är meningen att ministeriebeslutet skall basera sig

på den ovannämnda rekommendationen.

Ett finansieringsleasingavtal skall i hyres- tagarens bokföring behandlas så att man vid tidpunkten för upprättandet av avtalet registrerar en lika stor tillgångs- och skuldpost som till sitt belopp motsvarar nuvärdet av leasingavgifterna eller objektets gängse värde beroende på vilket som är mindre. Då nuvärdet definieras används räntan enligt avtalet, eller om den inte kan utredas, en ränta till vilken hyrestagaren skulle få den motsvarande kredit. För en tillgångspost som enligt sin natur vanligtvis hör till anläggningstillgångar görs avskrivningar enligt plan. De erlagda leasingavgifterna uppdelas i räntekostnad och amortering av skulden. Andelen av räntekostnaden fastställs så att ränteprocenten för det resterande kapitalet förblir den samma.

Hyresgivaren skall å sin sida behandla finansieringsleasingavtalet såsom försäljning av tillgångar. Försäljningen intäktsförs normalt då hyresperioden inleds. I balansräkningen antecknas som fordring ett belopp som motsvarar nettoinvesteringen i föremålet. De erhållna leasingavgifterna uppdelas i ränteintäkt och minskning av fordringen. Ränteintäkten kalkyleras för den resterande fordringen.

Som paragrafens 2 mom. föreslås en bestämmelse om s.k. försäljnings- och återhyresavtal. Förslaget baserar sig på den nämnda rekommendationen *International Accounting Standard 17*. Det föreslås att även ett förfarande enligt detta bara tillämpas på koncernbokslutet, såsom också den ovan avsedda behandlingen av finansieringsleasingavtal. Förslagen har kopplats till varandra så att om den bokföringsskyldige tillämpar 1 mom., måste den bokföringsskyldige behandla försäljnings- och återhyresavtal enligt 2 mom.

Med försäljnings- och återhyresavtal (engl. *sale and leaseback transaction*) avses en avtalshelhet där en säljare för eget bruk hyr ett objekt som denne har sålt. Hyran och försäljningspriset är vanligtvis inte oberoende av varandra, och om dem underhandlas som en helhet. Då motsvarar försäljningspriset inte nödvändigtvis det gängse värdet.

I den gällande bokföringslagen eller -förordningen finns inga bestämmelser om försäljnings- och återhyresavtal. Ett dylikt avtal behandlas som en vanlig försäljningstransaktion. Enligt *International Accounting*-rekommendationen skall behandlingen av ett

försäljnings- och återhyresavtal i bokföringen bero på om hyresavtalet klassificeras som ett bruksleasing- eller finansieringsleasingavtal. Om det skall anses vara ett bruksleasingavtal, och hyran samt försäljningspriset fastställs enligt gängse värden, behandlas avtalet som försäljningstransaktion. Om försäljningspriset underskrider det gängse värdet, kan förlusten periodiseras över hyresperioden, om de lägre hyrorna än en gängse hyra kompenserar förlusten. Om priset å andra sidan överskrider det gängse värdet, skall den överskridande delen periodiseras över avtalsperioden.

Om hyresavtalet klassificeras som finansieringsleasingavtal, skall en eventuell försäljningsvinst periodiseras över hyresperioden. Å andra sidan skall en eventuell försäljningsförlust bara registreras om värdet på föremålet har sjunkit permanent. I ett finansieringsleasingavtal betraktas hyresgivaren som finansär och hyresobjektet som säkerhet för skulden, vilket innebär att föremålet alltså betraktas som tillgång i säljarens balansräkning.

Bokföringsbehandlingen av finansieringsleasingavtal samt försäljnings- och återhyresavtal som har gjorts under tidigare räkenskapsperioder borde i princip korrigeras enligt det nya förfarings sättet. Med stöd av en övergångsbestämmelse, som föreslås nedan, skall den bokföringsskyldige dock kunna övergå till den nya praxisen också så att transaktioner som äger rum först efter att lagändringen har trätt i kraft behandlas enligt de föreslagna bestämmelserna (9 kap. 2 § 4 mom.).

Om man behandlar finansieringsleasingavtal samt försäljnings- och återhyresavtal i koncernbokslutet på annat sätt än i enskilda bokslut, kan detta leda till en latent skatteskuld eller -fordring som avses i 12 § ovan. Till exempel en latent skattefordring i avslutning till en beskattad försäljningsvinst som inte har intäktsförts i koncernbokslutet kan upptas i balansräkningen med iakttagande av försiktighetsprincipen.

19 §. *Arkivering av sammanställningsdokument*. I den gällande bokföringslagen fattas särskilda bestämmelser om förvaringen av sammanställningsdokumenten för ett koncernbokslut. En hänvisningsbestämmelse om detta föreslås i paragrafen. Enligt 2 kap. 10 § 1 mom., som nämns i bestämmelsen, borde dokumenten förvaras minst 10 år efter utgången av räkenskapsperioden.

## 7 kap. Yrkesutövares bokföring

I lagens 7 kap. föreslås bestämmelser om en yrkesutövares bokföring. Förslagen motsvarar bestämmelserna i 26—32 § i den gällande lagen.

## 8 kap. Särskilda bestämmelser

I lagens 8 kap. föreslås särskilda bestämmelser. I kapitlet skall bestämmas om tillsynen över lagen, bokföringsnämnden samt om bokföringsföreseelser, som komplettering av strafflagen. Förslagen motsvarar huvudsakligen 34—38 a § i den gällande lagen.

1 §. *Tillsyn över lagen.* I paragrafen ges finansinspektionen rätt att utöva tillsyn över bokföringslagen beträffande sammanslutningar som nämns särskilt. Bokföringsnämndens befogenhet skall inte gälla dessa. Såsom enligt 36 § i den gällande lagen skall den allmänna tillsynen över lagen utövas av handels- och industriministeriet.

Registermyndigheten, dvs. patent- och registerstyrelsen, skall för sin del utöva tillsyn över att boksluten anmäls för registrering. Såsom det har bestämts i gällande 38 § 1 mom., kan registermyndigheten också förelägga vite.

2 §. *Bokföringsnämnd.* Det anses inte längre vara nödvändigt att ge bokföringsnämnden rätt att bevilja undantag gällande utnyttjandet av datatekniken i bokföringen. Ovan i 2 kap. 8 § har det föreslagits att handels- och industriministeriet skall ge ett beslut om förfaringssättet då bokföringsanteckningarna görs i ett maskinläsbart datamedium, såsom också ett beslut om den data tekniska lagringen och förvaringen av bokföringsmaterialet.

För nämnden föreslås rätt att bevilja undantag gällande bokslutets närmare innehåll (3 kap. 1 § 2 mom. andra meningen), tiden för uppgörandet av bokslutet (3 kap. 6 §), skyldigheten att uppgöra koncernbokslut (6 kap. 1 § 1 och 2 mom.), det närmare innehållet av koncernbokslutet (6 kap. 2 § 2 mom.), tiden för uppgörandet av en yrkesutövares bokslut (7 kap. 3 §) samt dess uppgörande (7 kap. 4 §) samt bestämmelser på lägre nivå givna med stöd av dessa. Förslaget motsvarar 35 § i den gällande lagen med ovannämnda undantag gällande maskinläsbara datamedier.

Gränserna för nämndens befogenhet specificeras med en särskild bestämmelse om att

den vid övervägandet av undantag skall ta hänsyn till Europeiska unionens direktiv om bokslut. Det är möjligt att bevilja ett undantag bara om direktiven tillåter detta.

I paragrafen sägs också att kreditinstitut och andra sammanslutningar som nämns särskilt i 1 § samt försäkrings- och pensionanstalter inte omfattas av bokföringsnämndens befogenhet.

Dessutom föreslås det i paragrafen en bestämmelse motsvarande 8 § 3 mom. i den gällande förordningen om bokföringsnämnden (784/1973) om att ändring i nämndens beslut inte får sökas genom besvär.

3 §. *Tystnadsplikt.* Det föreslås att ordalydelsen i den gällande bestämmelsen om hemlighållande (37 §) skall revideras. Den föreslagna formuleringen är analog med 7 kap. 3 mom. i värdepappersmarknadslagen.

4 §. *Bokföringsföreseelse.* I den föreslagna paragrafen har de gärningar som skall bestraffas specificerats för att den laglighetsprincip som avses i regeringsformens 6 a § skall bli uppfylld. Annars motsvarar den föreslagna 4 § den gällande 38 a §.

5 §. *Bestämmelser om bokföring i andra lagar.* I paragrafen föreslås en bestämmelse med samma ordalydelse som i den gällande 39 §.

6 §. *Närmare bestämmelser.* Närmare bestämmelser om verkställigheten och tillämpningen av lagen skall ges genom förordning. En likadan bestämmelse finns i den gällande 40 §.

För handels- och industriministeriet föreslås dessutom en möjlighet att justera de penningbelopp och antal anställda om vilka det bestäms i lagen. Därmed kan gränsvärdena vid behov justeras så att de motsvarar förändringar i penningvärdet. Också i Europeiska unionen justeras tidvis gränsvärdena i de artiklar som bestämmelserna baserar sig på. Därför är det nödvändigt att ha en bestämmelse som möjliggör ett flexibelt och ändamålsenligt förfaringssätt för införandet av ändringar i direktiven. En motsvarande bestämmelse finns i 46 § revisionslagen (936/1994).

## 8 kap. Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1 §. *Ikraftträdande.* I paragrafens 1 mom. finns allmänna bestämmelser om ikraftträdande.

I 2 mom. upphävs den gällande bok-

föringslagen. Med stöd av en särskild bestämmelse förblir förordningen om bokföringsnämnden i kraft, med undantag av 8 § 3 mom., enligt vilket beslut av nämnden inte får överklagas. Den sistnämnda bestämmelsen är onödig, eftersom motsvarande bestämmelse ovan har föreslagits i 8 kap. 2 §. Bokföringsförordningen förblir också i kraft. Den kommer att upphävas senare genom en nya förordning.

Med stöd av den bestämmelse som föreslås i 3 mom. skall de åtgärder som verkställigheten av den nya lagen kräver kunna vidtas redan innan lagen träder i kraft. Avsikten är att främja att den nya bokföringslagen och bestämmelser på lägre nivå ges så snabbt som möjligt. Motsvarande bestämmelse finns i 41 § 2 mom. gällande lag.

2 §. *Övergångsbestämmelser.* I paragrafens 1 mom. föreslås bestämmelser om den tidpunkt fr.o.m. vilken tillämpningen av lagen inleds. Förslaget består av tre delar. Huvudregeln är att lagen tillämpas första gången på bokföringen för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1998 eller därefter. Den bokföringsskyldige får dock börja tillämpa lagen även tidigare, till och med under den räkenskapsperiod som pågår då lagen träder i kraft. Å andra sidan får den bokföringsskyldige uppskjuta tillämpningen av lagen till slutet av 1998 så att man på de räkenskapsperioder som utgår den 31 december 1998 eller dessförinnan tillämpar den gällande lagen och förordningen samt andra bestämmelser som baserar sig på lagen.

I paragrafens 2 mom. finns särskilda övergångsbestämmelser om uppskrivningar. Innan den gällande bokföringslagen trädde i kraft år 1974 behövde den bokföringsskyldige inte särskilt ange de uppskrivningar som han gjort. Övergångsbestämmelsen i 41 § 3 mom. i den gällande lagen har möjliggjort överföringen av dessa uppskrivningar till balansräkningen utan särskild information i bilagan till balansräkningen. I momentet föreslås en motsvarande bestämmelse.

Ovan i 5 kap. 17 § har föreslagits en bestämmelse som begränsar möjligheten att göra uppskrivningar i fråga om jord- och vattenområden samt värdepapper. För att den bokföringsskyldige inte skall få oskäligen påföljder då tidigare gjorda uppskrivningar måste upplösas, föreslås det i 2 mom. dessutom en bestämmelse med stöd av vilken på dessa uppskrivningar tillämpas de bestämmelser

som var i kraft då denna lag trädde i kraft. Motsvarande bestämmelser föreslås också beträffande forsknings- och utvecklingsutgifter samt finansieringsleasingavtal och avtal om försäljning och återhyra (3 och 4 mom.).

Det föreslagna 5 mom. gäller uppgörandet av koncernbokslut. Med stöd av det kan man beräkna det egna kapitalet av dotter- och intresseföretag som har anskaffats innan lagen trädde i kraft enligt de bestämmelser som då var i kraft. Avsikten med förslaget är att se till att tidigare elimineringar av det egna kapitalet inte behöver kalkyleras på nytt.

Enligt 3 mom. i bestämmelsen om ikraftträdandet av lagen 1572/1992 skall en bokföringsskyldigs utgifter för pensionsförpliktelser, som innan den nämnda lagen trädde i kraft inte behövde upptas, upptas i bokslutet för en räkenskapsperiod som utgår senast den 31 december 2000. Om utgifter för pensionsförpliktelser inte har upptagits i bokslutet, skall ansvaret till följd av pensionsförpliktelserna och det till pensionsstiftelser obetalda beloppet för täckandet av dess ansvarsunderskott uppges i en not. I paragrafens 6 mom. föreslås en övergångsbestämmelse med samma innehåll.

## 1.2 Lagen om aktiebolag

### 11 kap. Bokslut och koncernbokslut

1 §. Enligt gällande 1 mom. skall för varje räkenskapsperiod uppgöras ett bokslut som täcker ett bokslut och en verksamhetsberättelse enligt bokföringslagen. Upphävandet av detta föreslås, eftersom samma bestämmelse finns i 3 kap. 1 § bokföringslagen.

3 §. Paragrafen skall upphävas som onödig, eftersom motsvarande bestämmelser om upptagandet av utgifter med lång verknings-tid i bokslutet ovan har föreslagits i den nya bokföringslagen, som förutom aktiebolag allmänt gäller även andra bokföringsskyldiga. De motsvarande bestämmelserna finns i 5 kap 8 § (periodisering av utvecklingsutgifter), 9 § (periodisering av goodwill) och 10 § (kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån) i bokföringslagen.

7 §. I paragrafens 3 punkt föreslås en lagteknisk justering som baserar sig på ändringsförslaget i fråga om bokföringslagen. Om de ansvarsförbindelser som avses i

punkten skall inte längre bestämmas i bokföringslagen utan i bokföringsförordningen.

8 §. I paragrafens 11 punkt föreslås en lagteknisk justering, eftersom det i fortsättningen skall bestämmas om noterna gällande personalutgifter i bokföringsförordningen och inte i bokföringslagen.

12 §. I paragrafen föreslås en lagteknisk ändring beträffande de storleksgränser som bildar grunden för skyldigheten att uppgöra en finansieringsanalys.

## 12 kap. **Vinstutdelning och annan användning av bolagets tillgångar**

2 §. I paragrafens 1 mom. föreslås en ny 1 a -punkt. De forskningsutgifter som har aktiverats med stöd av en bestämmelse som föreslås som 5 kap. 11 § bokföringslagen skall avskrivas inom högst fem år, om en längre avskrivningstid, högst 20 år, inte kan anses överensstämmande med god bokföringssed. De forskningsutgifter som har aktiverats enligt den föreslagna punkten skall täckas av den begränsning som gäller vinstutdelningen. Förslaget baserar sig på artiklarna 37(1) och 34(1)(b) i fjärde direktivet. Motsvarande begränsning föreslås också för de aktiverade utvecklingsutgifter som inte uppfyller de villkor som ställs i det ministeriebeslut till vilket det hänvisas i 5 kap. 8 § 2 mom. bokföringslagen.

I paragrafens 2 mom. föreslås en lagteknisk ändring. Hänvisningen till bestämmelsen om reserver skall ändras enligt den föreslagna bokföringslagen.

### 1.3 **Lagen om andelslag**

79 c §. Det föreslås att paragrafens 2 och 3 mom. skall upphävas. Därmed skall ett andelslag alltid vara skyldigt att ge in sitt bokslut för registrering på samma sätt som ett aktiebolag.

## 2. **Närmare bestämmelser**

Närmare bestämmelser om verkställigheten av bokföringslagen ges genom förordning. Det föreslås att den gällande bokföringsförordningen upphävs och att en ny bokföringsförordning ges i stället. Det är meningen att förordningen skall innehålla bestämmelser om de uppgifter som skall framställas i ett bokslut. De mest väsentliga förändringarna vid sidan av resultaträknings- och balansräkningsscheman är nya bestämmelser om innehållet i verksamhetsberättelsen och noterna.

Förordningen skall ges i god tid innan lagen träder i kraft. Ett utkast till förordning finns bifogat till regeringens proposition. Det är meningen att anordna särskilt hörande beträffande förordningen. Bokföringsnämnden skall ge närmare anvisningar om tillämpningen av lagen i mån av möjlighet genast då lagen träder i kraft.

## 3. **Ikraftträdande**

Det föreslås att lagarna skall träda i kraft den 31 december 1997. Bestämmelserna tillämpas första gången på bokföringen för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1998 eller därefter. Enligt de föreslagna övergångsbestämmelserna en bokföringskyldig kan dock tillämpa bestämmelserna redan i bokslutet som upprättas för den räkenskapsperiod som pågår då lagen träder i kraft. Å andra sidan kan de bestämmelser som är i kraft då lagarna träder i kraft alltjämt tillämpas på bokföring och bokslut som upprättas för en räkenskapsperiod som utgår den 31 december 1998 eller dessförinnan. Följaktligen kan till exempel en bokföringskyldig vars räkenskapsperiod utgår i slutet av kalenderåret alltjämt upprätta bokslutet för året 1998 enligt de bestämmelser som upphävs, om han så vill.

Med stöd av vad som anförts ovan förlägs Riksdagen följande lagförslag:

## 1.

**Bokföringslag**

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

## 1 kap.

**Allmänna bestämmelser om bokföring**

## 1 §

*Bokföringsskyldighet*

Var och en som driver rörelse eller utövar yrke är skyldig att föra bok över denna verksamhet. Bokföringsskyldiga är dock alltid

- 1) aktiebolag,
  - 2) andelslag,
  - 3) öppna bolag,
  - 4) kommanditbolag,
  - 5) föreningar, bostadsrättsföreningar och andra sådana sammanslutningar,
  - 6) stiftelser,
  - 7) pensionsstiftelser,
  - 8) försäkringskassor,
  - 9) ömsesidiga försäkringsbolag,
  - 10) försäkringsföreningar,
  - 11) fondbolag som avses i lagen om placeringsfonder (480/1987) till den del det är fråga om en placeringsfond som bolaget förvaltar,
  - 12) personalfonder,
  - 13) säkerhetsfonder som avses i kreditinstitutslagen (1607/1993), samt
  - 14) fonder som avses i 18 § lagen om värdeandelsystemet (826/1991) och clearingfonder som avses i 19 § i samma lag.
- Bestämmelserna i 1 mom. gäller inte offentliga samfund, Nordiska Investeringsbanken, Nordiska projektexportfonden eller idkare av lantbruk.

## 2 §

*Dubbel bokföring*

Den som är bokföringsskyldig skall ha dubbel bokföring, om inte annat bestäms nedan i denna lag.

## 3 §

*God bokföringssed*

Den som är bokföringsskyldig skall iaktta god bokföringssed.

## 4 §

*Räkenskapsperiod*

Räkenskapsperioden är 12 månader. När verksamheten inleds eller upphör eller när tidpunkten för bokslutet ändras får räkenskapsperioden var kortare eller längre, dock högst 18 månader.

Alla rörelser som en bokföringsskyldig innehar skall ha samma räkenskapsperiod.

## 5 §

*Bestämmande inflytande*

En bokföringsskyldig anses ha bestämmande inflytande i en annan bokföringsskyldig eller i ett motsvarande utländskt företag (*målföretag*) då den bokföringsskyldige

1) innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i målföretaget och denna röstmajoritet grundar sig på ägande, medlemskap, bolagsordningen, bolagsavtalet eller därmed jämförbara stadgar eller något annat avtal, eller

2) innehar rätt att utse eller avsätta flertalet av ledamöterna i målföretagets styrelse eller motsvarande organ eller i ett organ som har denna rätt, och rätten grundar sig på samma omständigheter som den röstmajoritet som avses i 1 punkten.

När den röstandel som avses i 1 mom. räknas ut, beaktas inte en röstningsbegränsning som följer av lag eller av målföretagets bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vid beräkandet av det sammanlagda rös-

totalet i ett målföretag beaktas inte de röster som hänför sig till aktier eller andelar som innehåses av målföretaget eller av ett dotterföretag som avses i 6 §. Röstetalen för en person som handlar i eget namn men för någon annans räkning anses tillhöra den för vars räkning personen handlar.

## 6 §

*Koncernföretag, moderföretag och dotterföretag*

Om en bokföringsskyldig har bestämmande inflytande i ett målföretag enligt 5 §, är den förstnämnda moderföretag och det sistnämnda dotterföretag. Moderföretaget och dess dotterföretag bildar en koncern. Moderföretaget och dess dotterföretag kallas i denna lag koncernföretag.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas också om en bokföringsskyldig tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller ett dotterföretag till den bokföringsskyldige ensamt eller tillsammans med andra dotterföretag har bestämmande inflytande i målföretaget.

## 7 §

*Ägarintresseföretag*

Ett ägarintresseföretag är ett inhemskt eller utländskt företag som inte är dotterföretag och i vilket den bokföringsskyldige har en sådan ägarandel som skapar en varaktig förbindelse mellan den bokföringsskyldige och företaget och som är avsedd att främja den bokföringsskyldiges verksamhet eller den verksamhet som ett företag inom samma koncern bedriver. Om den bokföringsskyldige inte visar annat, betraktas ett företag som ägarintresseföretag, om den bokföringsskyldige innehåller minst en femtedel av företagets aktiekapital eller motsvarande kapital.

## 8 §

*Intresseföretag*

Ett intresseföretag är ett ägarintresseföretag i vilket den bokföringsskyldige utövar ett betydande inflytande över den driftsmässiga och finansiella styrningen, men vilket inte hör till den bokföringsskyldiges koncern. Om den bokföringsskyldige inte visar annat, betraktas ett ägarintresseföretag som

intresseföretag, om den bokföringsskyldige innehåller minst en femtedel och högst hälften av det röstetal som aktierna eller andelarna i ägarintresseföretaget medför.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas också om en bokföringsskyldig tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller ett dotterföretag till den bokföringsskyldige ensamt eller tillsammans med andra dotterföretag har betydande inflytande och sådan ägarandel i företaget som avses i 7 §.

Vid beräkningen av den röstandel som avses i 1 mom. tillämpas 5 § 2 och 3 mom.

## 2 kap.

**Bokföring av affärshändelser samt bokföringsmaterial**

## 1 §

*Affärshändelser*

Den bokföringsskyldige skall i bokföringen som affärshändelser notera utgifter, inkomster, finansiella transaktioner samt därtill hörande rättelse- och överföringsposter.

## 2 §

*Bokföringskonton och kontoplan*

Affärshändelserna skall bokföras enligt sin art på olika konton. Varje konto skall fortlöpande bibehållas oförändrat till sitt innehåll. Kontots innehåll kan likväl ändras på grund av verksamhetens utveckling eller ändring av den kontoplan som avses i 2 mom. eller av annan särskild anledning.

Den bokföringsskyldige skall för varje räkenskapsperiod ha en klar och tillräckligt specificerad förteckning över sina bokföringskonton, vilken redogör för kontonas innehåll (*kontoplan*).

## 3 §

*Bokföringsgrunder*

Grunden för bokföring av en utgift är mottagande av en produktionsfaktor, och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (*prestationsprincipen*), om inte något annat bestäms nedan.

Utgifter och inkomster får även bokföras på grundval av betalning (*kontantprincipen*).

Om utgifter och inkomster bokförs enligt kontantprincipen, skall leverantörsskulderna och försäljningsfordringarna kunna klarläggas fortlöpande.

## 4 §

*Bokföringsordning och bokföringstid*

Affärshändelserna skall bokföras kronologiskt (*grundbokföring*) och systematiskt (*huvudbokföring*).

Kronologisk bokföring av kontantbetalning skall göras utan dröjsmål för varje dag. Övriga noteringar i bokföringen får göras månadsvis eller för en period om fyra veckor inom två månader från utgången av kalendermånaden eller perioden.

Utan hinder av bestämmelserna i 1 mom. får noteringar göras i huvudbokföringen på basis av sammanställningar på det sätt som handels- och industriministeriet beslutar närmare.

## 5 §

*Verifikation*

Bokföringen skall för varje affärshändelse grunda sig på en daterad och numrerad verifikation över affärshändelsen. En verifikation skall vara försedd med en anteckning om de konton som har använts, om det inte framgår av grundbokföringen eller annars är uppenbart på vilket sätt transaktionen har bokförts.

Av en utgiftsverifikation skall framgå den mottagna produktionsfaktorn och av en inkomstverifikation den överlåtna prestationen. Tidpunkten för mottagandet av en produktionsfaktor och överlåtelsen av en prestation skall kunna visas med hjälp av en verifikation eller dess bilaga eller på något annat sätt.

En verifikation över utbetalning skall om möjligt vara utfärdad av betalningens mottagare eller av ett penninginstitut eller någon annan motsvarande inrättning som förmedlat betalningen.

Erhålls inte till grund för bokföringen någon verifikation som utfärdats av en utomstående, skall bokföringen verifieras med en handling som skrivits ut av den bokföringsskyldige själv och som är bekräftad på behörigt sätt.

En verifikation som avser rättelse eller

överföring i bokföringen skall vara bekräftad på behörigt sätt.

Utan hinder av 1 mom. är det tillåtet att göra en rättelseanteckning utan särskild verifikation, förutsatt att sambandet mellan den ursprungliga bokföringen och rättelseanteckningen utan svårighet kan verifieras. Handels- och industriministeriet beslutar närmare om hur rättelseanteckningar skall göras.

## 6 §

*Verifieringskedja*

Affärshändelserna skall bokföras på ett sätt som gör det möjligt att utan svårighet följa en bokföringspost från verifikation till grundbokföring och huvudbokföring samt från huvudbokföring till den i 3 kap. 1 § avsedda resultaträkningen och balansräkningen.

## 7 §

*Läsbarhet*

I bokföringsmaterialet skall antingen verifikationen eller de utifrån den gjorda noteringarna i bokföringen alltid finnas i vanlig läsbar skriftlig form, om inte annat föranleds av 8 §.

Noteringarna i bokföringen skall göras på ett tydligt och varaktigt sätt. En notering får inte utplånas eller göras otydlig.

## 8 §

*Utnyttjande av maskinläsbara datamedier*

Verifikationerna får upprättas och noteringarna i bokföringen får göras i maskinläsbart datamedium förutsatt att den bokföringsskyldige vid behov kan ta fram dem i vanlig läsbar skriftlig form.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas, med undantag av den balansbok som nämns i 3 kap. 8 §, på förvaring av bokföringsmaterial samt på upprättande av verifikationer.

Den bokföringsskyldige får samtidigt förvara verifikationerna och den utifrån dem gjorda bokföringen i ett maskinläsbart datamedium.

Handels- och industriministeriet beslutar närmare om förfarandet som avses i 1 och 2



mom. och om avstämning av bokföring i maskinläsbart datamedium.

## 9 §

### *Förvaring av bokföringsmaterial utomlands*

Bokföringsböckerna, räkenskapsperiodens verifikationer och det övriga bokföringsmaterialet får för skötseln av bokföringen eller för upprättandet av bokslutet enligt 3 kap. förvaras tillfälligt någon annanstans än i Finland. Handels- och industriministeriet beslutar närmare om förutsättningarna för förvaring utomlands.

## 10 §

### *Arkivering av bokföringsmaterial*

Bokföringsböckerna samt kontoplanen med anteckningar om tillämpningsperiod skall bevaras minst 10 år efter räkenskapsperiodens utgång, ordnade så att det utan svårighet kan konstateras på vilket sätt databehandlingen har utförts.

Räkenskapsperiodens verifikationer, korrespondensen om affärshändelserna och avstämningarna vid maskinell bokföring samt annat bokföringsmaterial än det som nämns i 1 mom. skall bevaras minst sex år efter utgången av det år under vilket räkenskapsperioden gått till ända, verifikationerna i den ordning de bokförts eller annars ordnade så att sambandet mellan verifikationerna och noteringarna i bokföringen kan konstateras utan svårighet.

När verksamhet läggs ner eller bokföringsskyldigheten upphör av andra skäl skall den som var bokföringsskyldig eller dennes rättsinnehavare ordna arkiveringen av bokföringsmaterialet på det sätt som bestäms i denna paragraf samt anmäla registreringsmyndigheten vem som har anförtrotts förvaringen.

## 3 kap.

### **Bokslut**

## 1 §

### *Bokslutets innehåll*

För varje räkenskapsperiod skall upprättas

ett bokslut som består av

- 1) *resultaträkning*, som beskriver hur resultatet har uppkommit,
- 2) *balansräkning*, som ger en bild av den ekonomiska ställningen på bokslutsdagen,
- 3) uppgifter som skall lämnas i bilagor till resultaträkningen och balansräkningen (*noter*), samt
- 4) *verksamhetsberättelse*, som ger uppgifter om viktiga omständigheter gällande utvecklingen av den bokföringsskyldiges verksamhet.

För varje post i resultaträkningen och balansräkningen skall motsvarande uppgifter för den närmast föregående räkenskapsperioden anges (*jämförelsetal*). Om specificeringen av resultaträkningen eller balansräkningen har ändrats, skall jämförelsetalet om möjligt korrigeras. På samma sätt skall förfaras, om jämförelsetalet av något annat skäl inte är användbart.

Bokslutshandlingarna skall vara överskådliga och bokslutet skall bilda en helhet. Genom förordning bestäms om de scheman som skall användas för resultaträkningen och balansräkningen samt om noterna och verksamhetsberättelsens närmare innehåll.

## 2 §

### *Riktiga och tillräckliga uppgifter*

Bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (*rättvisande bild*). De tilläggsupplysningar som behövs för detta skall lämnas i noterna.

Handels- och industriministeriet beslutar om när och hur den bokföringsskyldige, för att en rättvisande bild skall kunna ges, får avvika från denna lags bestämmelser om upprättande av bokslutet.

## 3 §

### *Allmänna bokslutsprinciper*

När bokslutet och den ingående balansen upprättas skall följande principer följas:

- 1) den bokföringsskyldige skall förutsättas fortsätta sin verksamhet,
- 2) konsekvens skall iakttas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet

tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan,

3) försiktighet skall iakttas oberoende av räkenskapsperiodens resultat,

4) den ingående balansen skall basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans,

5) de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden skall tas upp utan hänsyn till datum för betalningen, och

6) varje nyttighet och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen skall värderas för sig.

Den försiktighet som avses i 1 mom. 3 punkten förutsätter särskilt att i bokslutet tas upp

1) endast sådana vinster som har realiserats under räkenskapsperioden och

2) alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva samt uppskrivningar av skulder liksom alla förutsebara förpliktelse och möjliga förluster som har uppkommit under denna eller tidigare räkenskapsperioder, även om dessa blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång.

Avvikelse från principerna i 1 och 2 mom. får göras endast av särskilda skäl, om inte avvikelsen baserar sig på lag eller andra bestämmelser som utfärdats med stöd av den. Noterna skall innehålla en redogörelse för grunderna för avvikelsen samt en beräkning av dess inverkan på räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen.

#### 4 §

##### *Rättelse och komplettering av bokföring enligt kontantprincipen*

Bokföring enligt kontantprincipen, med undantag av noteringar som gäller affärshändelser av ringa betydelse eller idkande av lantbruk, skall rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas.

#### 5 §

##### *Språk och valuta*

Bokslutet skall avfattas på finska eller svenska i finsk valuta. Om den bokföringsskyldige lägger fram bokslutsuppgifter också i utländsk valuta, skall den kurs som har använts vid omräkningen av uppgifterna anges.

#### 6 §

##### *Tid för upprättande av bokslut*

Bokslutet skall upprättas inom tre månader efter räkenskapsperiodens utgång.

#### 7 §

##### *Datering och underskrift*

Bokslutet skall dateras och skrivas under av den bokföringsskyldige. Om den bokföringsskyldige är en sammanslutning eller en stiftelse, skall bokslutet skrivas under av styrelsen eller de ansvariga bolagsmännen samt av verkställande direktören eller en person i motsvarande ställning.

#### 8 §

##### *Balansbok*

Bokslutet och en förteckning över bokföringsböckerna och verifikationslagen samt information om på vilket sätt de förvaras skall föras in i en balansbok, som skall vara bunden eller bindas in omedelbart efter bokslutet och vars sidor eller uppslag skall numreras.

På förvaringen av balansboken tillämpas 2 kap. 10 § 1 mom.

#### 9 §

##### *Registrering av bokslut*

En kopia av bokslutet skall alltid ges in för registrering till patent- och registerstyrelsen, om den bokföringsskyldige är

1) ett aktiebolag,

2) ett öppet bolag eller ett kommanditbolag som har ett aktiebolag som ansvarig bolagsman,

3) ett öppet bolag eller ett kommanditbolag som har ett bolag som avses i 2 punkten som ansvarig bolagsman,

4) ett andelslag,

5) ett ömsesidigt försäkringsbolag, eller

6) en försäkringsförening.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas även på andra bokföringsskyldiga som driver rörelse, om minst två av följande gränser har överskridits under räkenskapsperioden,

1) omsättningen eller motsvarande avkast-

ning 20 miljoner mark,

2) balansomslutningen 10 miljoner mark,  
3) det genomsnittliga antalet anställda 50 personer.

Om den bokföringsskyldige skall upprätta ett koncernbokslut, bestäms över- eller underskridandet av de gränser som avses i 2 mom. utifrån koncernbokslutet.

Den bokföringsskyldige skall ge in bokslutet för registrering inom sex månader efter räkenskapsperiodens utgång. Om tidsfristerna för aktiebolag och andelslag bestäms särskilt.

Handels- och industriministeriet beslutar om de förfaringsätt som skall iaktas när handlingar lämnas till patent- och registerstyrelsen i elektronisk form.

## 10 §

### *Offentliggörande av bokslut*

Om förfarandet vid offentliggörande av bokslut som givits in för registrering bestäms särskilt.

Förutom att ge in sitt bokslut för registrering kan den bokföringsskyldige själv publicera sitt bokslut som avses i 1 §.

Den bokföringsskyldige får även publicera sitt bokslut i sammandrag, förutsatt att av sammandraget framgår att det inte innehåller alla de uppgifter som skall lämnas i ett bokslut enligt 1 §.

## 11 §

### *Skyldighet att ge kopior*

Av bokslutet skall på begäran ges en kopia, om den bokföringsskyldige är

- 1) en bostadsrättsförening,
- 2) ett bostadsandelslag,
- 3) ett bostadsaktiebolag, eller
- 4) ett aktiebolag som avses i 2 § lagen om bostadsaktiebolag (809/1991).

En bokföringsskyldig som avses i 9 § 1 och 2 mom. skall på begäran ge en kopia av sitt bokslut, om

1) två veckor har förflutit från det att bokslutet fastställdes eller från motsvarande förfarande, och

2) begäran har framställts innan bokslutet har givits in för registrering.

Ett moderföretag skall på begäran ge en kopia av bokslutet för sitt i 6 kap. 17 § avsedda dotterföretag, om bokslutet inte ges in

för registrering enligt 9 §.

Kopian skall ges inom två veckor från begäran. Den bokföringsskyldige har rätt att ta ut avgift för kopian hos andra än myndigheter. Avgiften får vara högst lika stor som den som registermyndigheten uppbär för en motsvarande kopia.

## 12 §

### *Uppgifter om revision*

Om den bokföringsskyldiges bokföring, bokslut och förvaltning granskas enligt revisionslagen (936/1994), skall den bokföringsskyldige foga en kopia av revisionsberättelsen till sitt bokslut som ges in för registrering samt till det bokslut som den bokföringsskyldige publicerar.

Utan hinder av 1 mom. behöver en kopia av revisionsberättelsen inte fogas till ett sådant sammandrag av bokslutet som avses i 10 § 3 mom. I detta fall skall i sammandraget anges om revisionsberättelsen innehåller sådana negativa utlåtanden, anmärkningar eller tilläggsuppgifter som avses i 19 § revisionslagen.

## 13 §

### *Specifikationer till balansräkningen och till noterna*

Bokslutet skall bekräftas med specifikationer till balansräkningen samt till noterna. Närmare bestämmelser om specifikationernas innehåll utfärdas genom förordning.

På specifikationer till balansräkningen och till noterna tillämpas 2 kap. 8 och 9 § samt 10 § 1 mom och 3 mom.

Specifikationer till balansräkningen och till noterna skall inte ges in för registrering. Om en stiftelses skyldighet att tillställa registermyndigheten specifikationerna till balansräkningen bestäms särskilt.

## 4 kap.

### **Definitioner i anslutning till bokslutsposter**

## 1 §

### *Omsättning*

I omsättningen ingår försäljningsintäkterna från den bokföringsskyldiges normala verk-

samhet med avdrag för beviljade rabatter samt mervärdesskatt och andra skatter som baserar sig direkt på beloppet av försäljningen.

## 2 §

### *Extraordinära intäkter och kostnader*

Som extraordinära betraktas sådana intäkter och kostnader som hänför sig till väsentliga transaktioner av engångskaraktär vilka avviker från den bokföringsskyldiges normala verksamhet.

## 3 §

### *Bestående och rörliga aktiva*

Posterna bland aktiva i balansräkningen delas upp i bestående och rörliga beroende på det ändamål för vilket de är avsedda. Bestående är sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder. De övriga posterna bland aktiva är rörliga.

## 4 §

### *Anläggnings-, omsättnings- och finansieringstillgångar*

Anläggningstillgångar är föremål samt rättigheter som kan överlåtas separat och andra nyttigheter vilka hör till bestående aktiva som avses i 3 §.

Omsättningstillgångar är nyttigheter som är avsedda att överlåtas som sådana eller i förädlad form eller att förbrukas.

Finansieringstillgångar är kontanta medel, fordringar samt finansieringsmedel som tillfälligt är i annan form.

## 5 §

### *Anskaffningsutgift*

Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en nyttighet.

Om beloppet av de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet är väsentligt jämfört med den anskaffningsutgift som avses i 1 mom., får också deras andel räknas in i anskaffningsutgiften.

Om beloppet av tillverkningstidens ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till tillverkningen av en nyttighet som hör till bestående aktiva, sammanräknat med de fasta utgifter som avses i 2 mom. är väsentligt jämfört med den anskaffningsutgift som avses i 1 mom., får utöver de fasta utgifterna också ränteutgifterna räknas in i anskaffningsutgiften.

Anskaffningsutgiften för nyttigheter av samma slag vilka ingår i omsättningstillgångarna skall beräknas enligt först — in — först — ut — principen, om den bokföringsskyldige inte visar att denna inte följs. Som anskaffningsutgift för sådana nyttigheter får även anges realiserade genomsnittliga anskaffningsutgifter vägda enligt volym.

Bestämmelserna i 4 mom. tillämpas även på de värdepapper av samma slag som tas upp i balansräkningens aktiva men inte utgör omsättningstillgångar.

## 6 §

### *Resultatregleringar*

Resultatregleringar (aktiva) är:

1) under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erlagda betalningar av utgifter som realiserar på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte skall tas upp bland förskottsbetalningar, samt

2) sådana inkomster realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod för vilka ingen betalning har erhållits, om dessa inte skall tas upp bland försäljningsfordringar.

Resultatregleringar (passiva) är:

1) under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erhållna betalningar av inkomster som realiserar på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte skall tas upp bland förskottsbetalningar,

2) sådana utgifter realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt för vilka ingen betalning har erlagts, om dessa inte skall tas upp bland leverantörsskulder, samt

3) framtida utgifter och förluster, om dessa inte skall tas upp bland avsättningar på det sätt som bestäms i 5 kap. 14 § 3 mom. eller dras av från det värde av ifrågavarande tillgångspost som tas upp i balansräkningen.

## 7 §

*Långfristiga fordringar och skulder*

Som långfristig betraktas en sådan fordran eller del av fordran som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. Övriga fordringar är kortfristiga.

Bestämmelserna i 1 mom. gäller även vid redovisning av skulder som långfristiga och kortfristiga.

## 5 kap.

**Värderings- och periodiseringsbestämmelser**

## 1 §

*Periodisering av intäkter, kostnader och förluster*

Räkenskapsperiodens inkomster skall tas upp som intäkter i resultaträkningen. Från intäkterna skall som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som bestäms nedan i detta kapitel.

## 2 §

*Fordringar, finansieringstillgångar och skulder*

I balansräkningen upptas

1) fordringar till nominellt belopp, likväl högst till det sannolika värdet,

2) värdepapper, som utgör finansieringstillgångar, och andra sådana finansieringsmedel till anskaffningsutgiften eller, om deras sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen är lägre, till detta värde, och

3) skulder till nominellt belopp eller, om skulden är bunden vid index eller någon annan jämförelsegrund, till det högre belopp som den stiger till på grund av den förändrade jämförelsegrund.

## 3 §

*Fordringar, skulder och andra förbindelser i utländsk valuta*

Fordringar i utländsk valuta samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta omräknas till finsk valuta enligt den kurs som

Finlands Bank noterar på bokslutsdagen. Är fordringar eller skulder eller andra förbindelser i utländsk valuta bundna vid en bestämd kurs genom avtal eller på något annat sätt, får de omräknas till finsk valuta enligt denna kurs.

Om en fordran eller skuld förfaller till betalning efter en längre tid än ett år efter bokslutsdagen, får de kursskillnader som förändras av detta tas upp som intäkter eller kostnader senast för den räkenskapsperiod under vilken fordran eller skulden betalas.

## 4 §

*Redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad*

Inkomsten av en prestation som kräver lång framställningstid får tas upp som intäkt på grundval av tillverkningsgraden. Det separata bidrag som hänför sig till prestationen skall härvid kunna bestämmas på ett tillförlitligt sätt. Den bokföringsskyldige skall iakttä samma grund för alla inkomster som avses här när de redovisas som intäkter.

## 5 §

*Periodisering av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar*

Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra materiella tillgångar som hör till bestående aktiva skall aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter som förärläts av anskaffning och tillverkning skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler.

Materiella nyttigheter av samma slag bland anläggningstillgångarna, vars anskaffningsutgift är av underordnad betydelse, får i balansräkningen tas upp till samma belopp från en räkenskapsperiod till en annan, om de av den bokföringsskyldige omsätts så att deras kvantitet och sammanlagda värde inte varierar väsentligt.

## 6 §

*Periodisering av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar*

Anskaffningsutgiften för de omsättnings-

tillgångar som återstår vid räkenskapsperiodens utgång skall aktiveras. Är den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepriset vid räkenskapsperiodens utgång lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden dock tas upp som kostnad.

När den aktiverade anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar klarläggs skall 5 § 2 mom. tillämpas.

Material och förnödenheter av samma slag vilka hör till omsättningstillgångarna och vars anskaffningsutgift är av underordnad betydelse, får i balansräkningen tas upp till samma belopp från en räkenskapsperiod till en annan, om de av den bokföringsskyldige omsätts så att deras kvantitet och sammanlagda värde inte varierar väsentligt.

### 7 §

#### *Periodisering av grundläggningsutgifter*

Utgifterna för bildande av företaget (*grundläggningsutgifter*) får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. De aktiverade grundläggningsutgifterna skall avskrivnas enligt plan inom fem år.

### 8 §

#### *Periodisering av utvecklingsutgifter*

Utvecklingsutgifter får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. De aktiverade utvecklingsutgifterna skall avskrivnas enligt plan inom fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskild anledning kan anses överensstämmande med god bokföringssed.

Handels- och industriministeriet beslutar närmare om förutsättningarna för aktivering av utvecklingsutgifter.

### 9 §

#### *Periodisering av anskaffningsutgiften för goodwill*

Anskaffningsutgiften för goodwill skall avskrivnas enligt plan inom fem år eller, om dess verkningstid är längre, under verkningstiden, dock högst 20 år.

### 10 §

#### *Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån*

Kapitalrabatt som hänför sig till upptagande av lån och därmed jämförbara utgifter samt utgifter för emission av lån får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. De aktiverade posterna skall kostnadsföras enligt en plan som baserar sig på lånetiden, dock minst i samma förhållande som lånet återbetalas.

### 11 §

#### *Periodisering av andra utgifter med lång verkningstid*

Har andra utgifter med lång verkningstid än de som avses i 7—10 § aktiverats, skall de avskrivnas enligt plan inom fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskild anledning kan anses överensstämmande med god bokföringssed.

### 12 §

#### *Andra än planenliga avskrivningar*

Den bokföringsskyldige får ta upp avskrivningar som överskrider planen, om det finns särskilda skäl.

Utan hinder av 5 § 1 mom. och 7—11 §, får yrkesutövare, sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastigheter, föreningar och andra motsvarande samfund samt stiftelser skriva av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid under deras verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan.

### 13 §

#### *Nedskrivning*

Om den sannolika framtida inkomsten från en nyttighet eller investering som hör till bestående aktiva varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, skall skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning.

## 14 §

*Framtida utgifter och förluster samt avsättningar*

Från intäkter skall dras av de utgifter och förluster som orsakas av framtida förplikter, om

1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,

2) de skall anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas,

3) den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik, och

4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående.

Från intäkterna får dras av även sådana av förpliktelser orsakade framtida utgifter eller förluster som kan specificeras och motsvarar bestämmelserna i 1 mom. 1—3 punkten.

Om det exakta beloppet av en utgift eller förlust som avses i 1 eller 2 mom. eller datum för dess realisering inte är känt, skall det tas upp bland balansräkningens avsättningar.

Förluster och utgifter som avses i 1—3 mom. får tas upp i resultaträkningen och balansräkningen till högst sitt sannolika belopp.

Värdenedgång i en post som tas upp bland balansräkningens aktiva får inte redovisas som avsättning.

## 15 §

*Reserver*

I bokslutet får överföring göras till investerings-, drifts- och andra sådana reserver.

## 16 §

*Rättelse av kostnadsföring*

Om en kostnadsföring som har gjorts beträffande finansieringstillgångar enligt 2 §, beträffande omsättningstillgångar enligt 6 § 1 mom. eller beträffande balansräkningens bestående aktiva enligt 13 § visar sig vara obefogad senast vid utgången av räkenskapsperioden, skall den tas upp som en rättelse av kostnadsföringen.

## 17 §

*Uppskrivning*

Om det sannolika överlåtelsepriset för ett jord- eller vattenområde eller ett värdepapper som hör till bestående aktiva på bokslutsdagen är varaktigt väsentligt högre än den ursprungliga anskaffningsutgiften, får i balansräkningen utöver den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften tas upp en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet skall tas upp i en uppskrivningsfond som ingår i det egna kapitalet. Om uppskrivningen visar sig vara obefogad skall den återföras.

## 18 §

*Latenta skatteskulder och skattefordringar som beror på periodiseringsskillnader*

Latenta skatteskulder och skattefordringar som beror på periodiseringsskillnader å ena sidan mellan intäkter och motsvarande skattepliktiga inkomster samt å andra sidan mellan kostnader och motsvarande, i beskattningen avdragbara utgifter får med iakttagande av särskild försiktighet tas upp som en särskild post i resultaträkningen och balansräkningen.

## 19 §

*Överföringar mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar*

En nyttighet överförs från omsättningstillgångarna till anläggningstillgångarna till sin anskaffningsutgift eller till ett lägre, sannolikt överlåtelsepris. Från anläggningstillgångarna överförs en nyttighet till omsättningstillgångarna till ett belopp som motsvarar den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften.

## 20 §

*Eget bruk*

En nyttighet som tas ut från en rörelse

eller ett yrke för den bokföringsskyldiges eget bruk skall tas upp till sin ännu oavskrivna anskaffningsutgift eller till ett lägre, sannolikt överlåtelsepris.

## 6 kap.

### Koncernbokslut

#### 1 §

##### *Skyldighet att upprätta koncernbokslut*

Ett moderföretag skall upprätta och i sitt bokslut ta in ett koncernbokslut, om det är

- 1) ett aktiebolag,
- 2) ett öppet bolag eller kommanditbolag som har ett aktiebolag som ansvarig bolagsman, eller
- 3) ett öppet bolag eller kommanditbolag som har ett öppet bolag eller kommanditbolag som avses i 2 punkten som ansvarig bolagsman.

Även andra moderföretag än sådana som avses i 1 mom. är skyldiga att upprätta och i sitt bokslut ta in ett koncernbokslut, om de driver rörelse. Detta gäller dock inte enskilda yrkesutövare.

Koncernbokslut behöver inte upprättas, om under såväl räkenskapsperioden som den omedelbart föregående räkenskapsperioden högst en av följande gränser har överskridits, räknade sammanlagt för både moderföretaget och dess dotterföretag:

- 1) omsättning eller motsvarande intäkter 100 miljoner mark,
- 2) balansomslutning 50 miljoner mark,
- 3) det genomsnittliga antalet anställda 250 personer.

Utöver vad som bestäms i 3 mom. behöver ett koncernbokslut inte upprättas, om

- 1) ett företag som lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet äger minst nio tiondelar av moderföretaget,
- 2) moderföretagets övriga ägare har gett sitt samtycke till att koncernbokslut inte upprättas, och
- 3) boksluten för moderföretaget och dess dotterföretag sammanställs med koncernbokslutet för ett företag som lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och koncernbokslutet ges in för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. 9 §.

#### 2 §

##### *Koncernbokslutets innehåll*

Koncernbokslutet skall upprättas som en sammanställning av koncernföretagens resultaträkningar och balansräkningar samt noterna till dessa. I moderföretagets verksamhetsberättelse skall dessutom lämnas de upplysningar om koncernen som avses i 3 kap. 1 § 1 mom. 4 punkten. Koncernbokslutet skall upprättas på ett överskådligt sätt och så att det bildar en helhet.

Genom förordning bestäms om de scheman som skall iaktas när koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen upprättas samt om noterna.

#### 3 §

##### *Undantag från skyldighet att ta med dotterföretag i koncernbokslutet*

Ett dotterföretags bokslut behöver inte tas med i koncernbokslutet, om

- 1) sammanställningen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning,
- 2) moderföretagets innehav i dotterföretaget är kortvarigt och avsett enbart att överlåtas vidare,
- 3) de uppgifter som är nödvändiga för att upprätta koncernbokslutet inte kan erhållas inom den tid som bestämts för upprättandet av bokslutet eller om anskaffandet av uppgifterna medför oskäliga utgifter, eller
- 4) betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva inflytande i dotterföretaget.

Dotterföretagets bokslut skall tas med i koncernbokslutet, om till koncernen hör flera sådana dotterföretag som avses i 1 mom. 1 punkten och koncernbokslutet inte ger en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning i det fall att dotterföretagets bokslut lämnas utanför koncernbokslutet.

#### 4 §

##### *Principer för upprättande av koncernbokslut*

Vid upprättande av koncernbokslut skall



fortlöpande tillämpas samma principer. Dessa får ändras endast om det finns särskilda skäl.

Koncernföretagens bokslut skall före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper enligt denna lag som följs antingen i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet. Undantag från detta får göras av särskilda skäl.

I koncernbokslut skall i tillämpliga delar iakttagas 3 kap. 2 och 3 § samt 4 och 5 kap.

## 5 §

### *Dotterföretagets mellanbokslut*

Om räkenskapsperioden för ett dotterföretag som skall omfattas av koncernbokslutet utgår mer än tre månader före utgången av moderföretagets räkenskapsperiod, skall sammanställningen ske utifrån ett för dotterföretaget upprättat mellanbokslut per den dag moderföretagets räkenskapsperiod utgår.

När mellanbokslutet upprättas skall 1 och 3—5 kap. iakttagas i tillämpliga delar.

## 6 §

### *Utländska dotterföretags bokslutsposter*

Ett utländskt dotterföretags balansposter skall för sammanställningen med koncernbokslutet omräknas till finsk valuta enligt den kurs som Finlands Bank noterar på bokslutsdagen och resultaträkningsposterna enligt medelkursen under räkenskapsperioden. Noterna omräknas på samma sätt som posterna i balans- och resultaträkningen. Även andra omräkningsmetoder enligt god bokföringssed får tillämpas.

## 7 §

### *Koncerninterna poster och minoritetsandelar*

I koncernbokslutet skall koncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernföretagen utgjorde en enda bokföringsskyldig. Effekten av koncerninterna poster som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretagen skall elimineras.

När koncernresultaträkningen upprättas skall koncernens interna intäkter och kostnader samt den interna vinstutdelningen elimineras. De andelar av dotterföretagens re-

sultat som motsvarar andra än koncernföretags innehav skall tas upp i koncernresultaträkningen som en särskild post (*minoritetsandel i koncernresultaträkningen*). Dessutom skall förändringarna under räkenskapsperioden elimineras i koncernens internvinst som har aktiverats i koncernföretagens balansräkningar.

När koncernbalansräkningen upprättas skall koncernföretagens inbördes fordringar och skulder samt koncernens internvinst som har aktiverats i koncernföretagens balansräkningar elimineras. De andelar som motsvarar andra än koncernföretags innehav i dotterföretagen skall tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post (*minoritetsandel i koncernbalansräkningen*).

Koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning, koncernföretagens inbördes fordringar och skulder samt koncernens internvinster och förändringar i dem behöver inte elimineras, om elimineringen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

Den ackumulerade differensen (*avskrivningsdifferens*) mellan bokförda och planerade avskrivningar samt reserver skall tas upp i koncernbalansräkningen uppdelade i eget kapital och latent skatteskuld samt deras förändring i koncernresultaträkningen uppdelad i förändring i latent skatteskuld och räkenskapsperiodens resultat.

## 8 §

### *Förvärvsmetoden*

Koncernens interna innehav av aktier eller andelar i ett dotterföretag skall elimineras genom att deras anskaffningsutgift dras av och genom att från dotterföretagets eget kapital vid anskaffningstidpunkten dras av ett belopp som motsvarar koncernens innehav. I dotterföretagets eget kapital skall även räknas in den ackumulerade avskrivningsdifferensen och reserver med avdrag av den latent skatteskulden.

Om aktier eller andelar i ett dotterföretag har förvärvats till koncernen innan företaget blev dotterföretag, skall deras anskaffningsutgift elimineras enligt det egna kapitalet vid den tidpunkt då företaget blev dotterföretag. Anskaffningsutgiften för aktier och andelar får elimineras även enligt det egna kapital som dotterföretagets balansräkning uppvisar

då den första gången sammanställs med koncernbokslutet, om detta förfarande inte har en väsentlig inverkan på den riktiga och tillräckliga bild som skall ges av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

Om anskaffningsutgiften för aktier eller andelar vid elimineringen enligt 1 mom. är större än motsvarande eget kapital, skall den resterande posten (*koncernaktiva*) fördelas enligt koncernens ägarandel på de tillgångs- och skuldposter hos dotterföretaget till vilka koncernaktiva kan hänföras.

Om anskaffningsutgiften av aktier eller andelar vid elimineringen enligt 1 mom. är mindre än motsvarande eget kapital, fördelas den resterande posten (*koncernpassiva*) enligt koncernens ägarandel på de tillgångs- och skuldposter hos dotterföretaget till vilka koncernpassiva kan hänföras.

Den del av koncernaktiva som inte kan fördelas enligt 3 mom. (*koncerngoodwill*) skall skrivas av enligt plan inom fem år eller, om dess verkningstid är längre, under sin verkningstid, dock inom 20 år. Den del av koncernpassiva som inte kan fördelas enligt 4 mom. (*koncernreserv*) skall tas upp i koncernresultaträkningen som intäkt när motsvarande utgift eller förlust har kostnadsförts i dotterföretagets resultaträkning eller när den motsvaras av realiserad intäkt.

#### 9 §

##### *Poolningsmetoden*

Utän hinder av 8 § ovan får koncernens interna innehav av aktier eller andelar i ett dotterbolag elimineras genom avdrag av anskaffningsutgiften för aktierna samt en sådan andel av dotterföretagets aktie- eller andelskapital eller motsvarande kapital som motsvarar koncernens innehav, om

1) koncernföretagen innehar minst nio tiondelar av alla aktier eller andelar i dotterföretaget, med undantag av dotterföretagets innehav av egna aktier och andelar,

2) aktierna eller andelarna i dotterföretaget har förvärvats så att koncernföretaget som vederlag för dem har emitterat egna nya aktier eller andelar,

3) beloppet av den motprestation som eventuellt har erlagts i pengar för dotterföretagets aktier eller andelar har uppgått till högst en tiondel av det nominella värdet av de aktier och andelar i moderföretaget som avses i 2 punkten, och

4) dotterföretaget och moderföretaget inte avviker väsentligt från varandra till sin storlek eller verksamhet.

Det förhållande som avses i 1 mom. 1 och 3 punkten beräknas utgående från bokföringsvärdet av det kapital som motsvarar aktierna och andelarna, om dessa aktier eller andelar inte har ett nominellt värde.

Om anskaffningsutgiften för aktier eller andelar vid eliminering enligt 1 mom. är större än motsvarande kapital, redovisas den resterande posten som en minskning av koncernens eget kapital. Om anskaffningsutgiften är mindre än motsvarande kapital, redovisas den resterande delen som en ökning av koncernens eget kapital.

#### 10 §

##### *Moderföretagets aktier eller andelar som innehas av dotterföretaget*

De aktier eller andelar i moderföretaget som har tagits upp i dotterbolagets balansräkning skall tas upp som en egen post också i koncernbokslutet.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas på motsvarande sätt på de egna aktier eller andelar som har tagits upp i moderbolagets balansräkning.

#### 11 §

##### *Latenta skattepåföljder av sammanställning*

Om koncernens resultat till följd av sammanställning är väsentligt större eller mindre än de sammanlagda resultaten av de bokslut som sammanställts med koncernbokslutet, skall de direkta skatterna för räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder korrigeras och kompletteras enligt koncernens resultat innan de tas upp i koncernbokslutet till den del framtida skattepåföljder för koncernföretagen kan anses uppenbara.

#### 12 §

##### *Skyldighet att sammanställa ett intresseföretags bokslutsuppgifter*

I koncernbokslutet skall i enlighet med 13 § tas upp mot ett koncernföretagens ägarandel svarade belopp av intresseföretagets vinst eller förlust samt av förändringen i eget kapital.

Ett intresseföretags bokslutsuppgifter behöver inte sammanställas med koncernbokslutet, om sammanställningen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

## 13 §

*Sammanställning av intresseföretags bokslutsuppgifter*

Intresseföretagens bokslut skall, om möjligt, ändras före sammanställningen på det sätt som avses i 4 § 2 mom. Vid omräkning av ett utländskt intresseföretags bokslutsposter till finsk valuta skall bestämmelserna i 6 § tillämpas.

När ett intresseföretags bokslutsuppgifter första gången sammanställs med koncernbokslutet, skall i koncernbalansräkningen tas upp anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i intresseföretaget. I en bilaga till koncernbalansräkningen skall uppges den skillnad som erhålls när den andel av eget kapital enligt intresseföretagets senaste bokslut som motsvarar innehavet dras av från anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i intresseföretaget.

Den skillnad som avses i 2 mom. får räknas ut även på grundval av det egna kapitalet vid tidpunkten när aktierna eller andelarna i intresseföretaget förvärvades, eller om de har förvärvats till koncernen innan den bokföringsskyldige blev intresseföretag, på grundval av det egna kapitalet vid tidpunkten när den bokföringsskyldige blev intresseföretag.

När intresseföretagets bokslutsuppgifter efter den första gången sammanställs med koncernbokslutet, skall i koncernbalansräkningen utöver anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i intresseföretaget tas upp en mot koncernens innehav svarande andel av intresseföretagets vinster eller förluster efter det företaget första gången omfattats av sammanställningen. Från anskaffningsutgiften skall dras av de dividender och andra motsvarande vinstandelar som koncernföretagen under denna period erhållit från intresseföretaget. Av intresseföretagets vinst för räkenskapsperioden skall ett belopp som motsvarar koncernföretagens ägarandel tas upp i koncernresultaträkningen som intäkt och motsvarande andel av förlusten som kostnad.

I intresseföretagets eget kapital som avses

i 2—4 mom. skall även räknas in det sammanlagda beloppet av den ackumulerade avskrivningsdifferensen och reserverna med avdrag av den latent skatteskulden. Vid beräkning av ett intresseföretags vinst eller förlust som avses i 4 mom. betraktas förändringen i avskrivningsdifferensen och reserverna med avdrag av förändringen i den latent skatteskulden.

Den enligt 2 och 3 mom. beräknade del av anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i intresseföretaget som överskrider andelen av eget kapital och som inte kan hänföras till intresseföretagets tillgångs- eller skuldposter skall avskrivas på det sätt som anges i 8 § 5 mom. första meningen. Den andel av anskaffningsutgiften som underskrider andelen av det egna kapitalet och som inte kan hänföras till tillgångs- eller skuldposterna på ovan nämnt sätt, skall antecknas som intäkt i koncernresultaträkningen på det sätt som anges i andra meningen i nämnda moment.

Vid sammanställning av ett intresseföretags bokslutsuppgifter skall den bokföringsskyldige på det sätt som avses i 7 § 2 och 3 mom. beakta ett mot koncernens ägarandel svarande belopp av internvinst som har aktiverats i balansräkningen och som uppkommit vid överlåtelse av nyttigheter mellan intresseföretaget och koncernföretagen och av förändringar i dessa vinster under räkenskapsperioden, om nödvändiga uppgifter finns att tillgå. Dessa internvinster och förändringar i dem behöver inte dras av, om avdraget inte är nödvändigt för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

## 14 §

*Intresseföretagets informationsskyldighet*

Intresseföretaget skall ur det senaste bokslutet ge den bokföringsskyldige som uppriktar koncernbokslutet de uppgifter som behövs för sammanställningen av bokslutsuppgifterna.

## 15 §

*Sammanställning av samföretags bokslutsinformation*

Om ett koncernföretag vars bokslut sammanställs med koncernbokslutet tillsammans

med en annan ägare vars bokslut inte sammanställs med samma koncernbokslut ansvarar för intresseföretagets ledning, får detta intresseföretags (*samföretag*) resultaträknings- och balansräkningsposter samt noterna sammanställas med koncernbokslutet enligt koncernföretagets ägarandel.

Om ett samföretags bokslutsuppgifter sammanställs enligt 1 mom., skall 4 och 6—8 § iaktas i tillämpliga delar.

## 16 §

*Intresseföretagets koncernbokslut*

Om ett intresseföretag upprättar och i sitt bokslut tar in ett koncernbokslut, skall bestämmelserna i 12—15 § tillämpas på uppgifterna i koncernbokslutet.

## 17 §

*Dotterföretag med olikartad verksamhet*

Ett dotterföretags bokslut skall på samma sätt som ett intresseföretags bokslut sammanställas med koncernbokslutet, om dotterföretagets verksamhet i så hög grad skiljer sig från den verksamhet som övriga företag som hör till samma koncern utövar att en sammanställning av bokslutet med koncernbokslutet på dotterföretags vis skulle förhindra att en rättvisande bild ges av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

Bestämmelserna i 1 mom. kan inte tillämpas enbart på den grund att koncernföretagen är verksamma i olika branscher eller att de producerar olika slags nyttigheter.

## 18 §

*Finansieringsleasingavtal*

Om den bokföringsskyldige har slutit ett hyresavtal enligt vilket riskerna och fördelarna i anslutning till den nyttighet som är föremålet för avtalet till väsentliga delar övergår på hyrestagaren i början av hyresperioden (*finansieringsleasingavtal*), får hyresgivaren ta upp nyttigheten i sitt koncernbokslut som om den vore såld, och hyrestagaren som om den vore köpt. Handels- och industriministeriet beslutar närmare om förutsättningarna för detta förfarande och behandlingen av finansieringsleasingavtal i koncernbokslutet.

Om den bokföringsskyldige tillämpar förfarandet enligt 1 mom. och genom finansieringsleasingavtal hyr en av honom såld nyttighet som ingår i anläggningstillgångarna, skall försäljningsvinsten eller försäljningsförlusten periodiseras i koncernbokslutet över den tid avtalet gäller.

## 19 §

*Arkivering av sammanställningsdokument*

Koncernbokslutets sammanställningsdokument skall förvaras så som bestäms i 2 kap. 10 § 1 mom.

## 7 kap.

**Yrkesutövers bokföring**

## 1 §

*Tillämpning av lagen på yrkesutövare*

Yrkesutövare är inte skyldiga att ha dubbel bokföring, men de skall i sin bokföring i tillämpliga delar iaktta övriga bestämmelser i denna lag, om inte annat sägs i detta kapitel.

## 2 §

*Bokföring av affärshändelser*

I en yrkesutövers bokföring skall som affärshändelser noteras betalda utgifter, räntor och skatter samt erhållna inkomster och uttag för eget bruk av varor och tjänster.

En yrkesutövers affärshändelser skall föras in i en bunden bok eller, om bokföringen sköts maskinellt eller annars så att bunden bok inte kan användas, i en bokföringsbok som skall bindas in omedelbart efter bokslutet. Bokens sidor eller uppslag skall numreras.

## 3 §

*Räkenskapsperiod och tiden för upprättande av bokslut*

Yrkesutövers räkenskapsperiod är ett kalenderår.

Bokslutet skall upprättas inom två månader efter räkenskapsperiodens utgång.

## 4 §

*Upprättande av resultaträkning och balansräkning*

I yrkesutövers bokslut skall i resultaträkningen som intäkter tas upp inkomster som erhållits under räkenskapsperioden samt uttag för eget bruk av varor och tjänster. Från intäkterna skall med tillräcklig specificering dras av betalda utgifter, räntor, avskrivningar och skatter. Vid periodisering av anskaffningsutgifterna för omsättningstillgångar och anläggningstillgångar samt av övriga utgifter med lång verkningstid skall dock beaktas bestämmelserna i 5 kap. För framtida utgifter eller förluster får göras reservering. Bestämmelser om det schema som skall användas vid upprättande av resultaträkning utfärdas genom förordning.

Yrkesutövare behöver inte upprätta balansräkning, men skall till sitt bokslut foga specificerade förteckningar som uppstår för yrkesutövningen anskaffade omsättnings- och anläggningstillgångar som finns vid räkenskapsperiodens utgång, oavskrivna övriga utgifter med lång verkningstid och fordringar och skulder som uppkommit genom yrkesutövning samt reservering.

## 5 §

*Arkivering av bokföringsböcker och verifikationer*

Yrkesutövers bokföringsböcker och verifikationer skall i ordnat skick bevaras här i landet minst sex år efter utgången av det år under vilket räkenskapsperioden gått till ända.

## 8 kap.

**Särskilda bestämmelser**

## 1 §

*Tillsyn över lagen*

Handels- och industriministeriet utövar tillsyn över efterlevnaden av denna lag, om inte något annat bestäms nedan. Ministeriet har rätt att av den bokföringsskyldige få de uppgifter som behövs för övervakningen.

Polisen är skyldig att ge ministeriet handräkning vid övervakningen av denna lags efterlevnad.

Patent- och registerstyrelsen övervakar att den anmälningsskyldighet som avses i 3 kap. 9 § iakttas. Om anmälningsskyldigheten åsidosätts, kan patent- och registerstyrelsen vid vite ålägga den som enligt 3 kap. 7 § är skyldig att skriva under bokslutet att ge in bokslutet inom utsatt tid. Beträffande vite gäller viteslagen (1113/1990). I beslut genom vilket vite har förelagts får ändring inte sökas genom besvär.

Finansinspektionen utövar tillsyn över efterlevnaden av denna lag i

1) kreditinstitut, som avses i kreditinstitutslagen (1607/1993) och i finansinstitut som hör till deras konsolideringsgrupp,

2) sammanslutningar av andelsbanker som avses i andelsbankslagen (1271/1990),

3) depositionsbankers säkerhetsfonder och insättningsgarantifonder som avses i kreditinstitutslagen,

4) värdepappersföretag som avses i lagen om värdepappersföretag (579/1996) och i finansinstitut som hör till deras konsolideringsgrupp,

5) fondbolag och placeringsfonder som avses i lagen av placeringsfonder samt i

6) optionsföretag som avses i lagen om handel med standardiserade optioner och terminer (772/1988).

## 2 §

*Bokföringsnämnd*

Vid handels- och industriministeriet finns en bokföringsnämnd, som på ansökan av myndigheter, organisationer för näringsidkare eller kommuner eller av bokföringsskyldiga kan ge anvisningar och utlåtanden angående tillämpningen av denna lag.

Bokföringsnämnden kan av särskilda skäl för viss tid i enskilda fall eller branschvis bevilja undantag från bestämmelserna i 3 kap. 1 § 2 mom. andra meningen och 6 §, 6 kap. 1 § 1 och 2 mom., 2 § 2 mom., 5 § 1 mom. och 7 kap. 3 och 4 §. En förutsättning för att undantag skall kunna beviljas är att det inte strider mot Europeiska gemenskapernas bestämmelser om bokslut och koncernbokslut.

Vad som i 1 och 2 mom. bestäms om bokföringsnämndens befogenhet och uppgifter

tillämpas inte på sammanslutningar som avses i 1 § 3 mom. och inte heller på försäkrings- eller pensionsanstalter eller andra sammanslutningar som idkar försäkringsverksamhet.

Bokföringsnämnden består av en ordförande, en vice ordförande samt minst sex och högst tio övriga ledamöter, vilka statsrådet förordnar för tre kalenderår i sänder. För varje ledamot förutom ordföranden förordnas en ersättare på samma sätt. Bokföringsnämndens ledamöter skall vara väl förtrogna med bokföring. Av en ledamot och dennes ersättare krävs dessutom juris kandidatexamen.

Bokföringsnämnden är beslutförför när ordföranden eller vice ordföranden samt minst hälften av de övriga ledamöterna är närvarande. Av de närvarande skall minst en inneha juris kandidatexamen.

Bokföringsnämnden har en kommunsektion. Även andra permanenta eller tidsbestämda sektioner kan inrättas vid bokföringsnämnden. Till sektionerna kan kallas personer som inte hör till bokföringsnämnden. Om uppgifterna för en sektion vid bokföringsnämnden samt om sammansättning, tillsättande och beslutförhet bestäms närmare genom förordning.

Vid handels- och industriministeriet kan inrättas en sekreterartjänst för bokföringsnämnden.

I bokföringsnämndens beslut får ändring inte sökas genom besvär.

### 3 §

#### *Tystnadsplikt*

Bokföringsnämndens ledamöter och de som utövar tillsyn över lagens efterlevnad är skyldiga att hemlighålla det som de vid fullgörande av sina uppdrag har fått veta om en bokföringsskyldigs eller någon annans affärs- och yrkeshemlighet eller om någon annans ekonomiska ställning eller personliga omständigheter, om inte den till vars förmån tystnadsplikten gäller ger sitt samtycke.

Information och handlingar som skall hållas hemliga får överlämnas till en förundersökningsmyndighet och åklagaren samt, om så särskilt bestäms i lag, till andra personer som är berättigade att erhålla information.

### 4 §

#### *Bokföringsföreseelse*

Den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet

1) försummar att göra noteringar i bokföringen inom den tid som anges i 2 kap. 4 § 2 mom.,

2) åsidosätter skyldigheten att arkivera bokföringsmaterial som avses i 2 kap. 10 §,

3) upprättar bokslutet eller koncernbokslutet i strid med 3 kap. 2 § eller

4) åsidosätter registreringskyldigheten enligt 3 kap. 9 §,

skall, om gärningen inte skall bestraffas som bokföringsbrott eller bokföringsbrott av oaktsamhet enligt 30 kap. 9 eller 10 § strafflagen och om strängare straff för gärningen inte heller föreskrivs på något annat ställe i lag, för *bokföringsföreseelse* dömas till böter.

Till straff döms inte om gärningen är ringa.

### 5 §

#### *Bestämmelser om bokföring i andra lagar*

Utän hinder av denna lag gäller i fråga om bokföringsskyldighet och bokföring samt bokslut och dess offentliggörande vad som särskilt bestäms om detta i någon annan lag eller vad den behöriga myndigheten har föreskrivit med stöd av annan lag.

### 6 §

#### *Närmare bestämmelser*

Närmare bestämmelser om verkställigheten och tillämpningen av denna lag utfärdas genom förordning.

Handels- och industriministeriet kan genom sitt beslut justera de gränser som avses i 3 kap. 9 § 2 mom. och 6 kap. 1 § 3 mom. så att de överensstämmer med förändringar i penningvärdet eller för att uppfylla internationella avtal som är förpliktande för Finland.

9 kap.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

1 §

### *Ikraftträdande*

Denna lag träder i kraft den 199 .

Genom denna lag upphävs bokföringslagen den 10 augusti 1973 (655/1973) jämte ändringar. Förordningen den 19 oktober 1973 om bokföringsnämnden (784/1973), med undantag för 8 § 3 mom., förblir dock i kraft. Också bokföringsförordningen (1575/1992) förblir i kraft.

Åtgärder som verkställigheten av lagen förutsätter får vidtas innan lagen träder i kraft.

2 §

### *Övergångsbestämmelser*

Lagen tillämpas första gången på bokföringen för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1998 eller därefter. Den bokföringsskyldige får tillämpa denna lag på bokföringen för den räkenskapsperiod som pågår då lagen träder i kraft. På bokföringen för en räkenskapsperiod som utgår den 31 december 1998 eller dessförinnan får tillämpas de bestämmelser som gällde vid lagens ikraftträdande.

Utan hinder av 5 kap. 17 § i denna lag får en bokföringsskyldig låta bli att särskilt ange de uppskrivningar som han gjort under räkenskapsperioder som utgått före 1974. Dessutom får den bokföringsskyldige på uppskrivningar som gjorts innan denna lag trätt i kraft tillämpa de bestämmelser som då gällde.

Forskningsutgifter och utvecklingsutgifter som har aktiverats i balansräkningen innan denna lag trätt i kraft får avskrivas enligt de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet.

Utan hinder av 6 kap. 18 § i denna lag får på finansieringsleasingavtal samt avtal om försäljning och återhyra som har slutits innan denna lag trätt i kraft tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet.

Utan hinder av 6 kap. 8 § 1 mom. och 13 § 5 mom. i denna lag får man vid fastställande av det egna kapitalet för dotterföretag och intresseföretag som förvärvats innan denna lag trätt i kraft tillämpa de bestämmelser som då gällde.

En bokföringsskyldigs utgifter för pensionsförpliktelser som innan denna lag trätt i kraft inte har behövt redovisas skall tas upp i bokslutet för den räkenskapsperiod som utgår senast den 31 december 2000. Om utgifter för pensionsförpliktelser inte tas upp i bokslutet, skall ansvaret till följd av pensionsförpliktelserna och det till pensionsstiftelserna obetalda beloppet för täckande av dess ansvarsunderskott uppges i en not.

## 2.

## Lag

## om ändring av lagen om aktiebolag

I enlighet med riksdagens beslut  
*upphävs* i lagen den 29 september 1978 om aktiebolag (734/1978) 11 kap. 1 § 1 mom. och 3 §, dessa lagrum sådana de lyder, 1 § 1 mom. i lag 1573/1992 och 3 § delvis ändrad i nämnda lag,  
*ändras* 11 kap. 7 § 3 punkten, 8 § 1 mom. 11 punkten och 11 § 2 mom. och 12 kap. 2 § 3 mom., sådana de lyder i lag 145/1997, samt  
*fogas* till 12 kap. 2 § 1 mom., sådant det lyder i nämnda lag 145/1997, en ny 1 a-punkt som följer:

## 11 kap.

## Bokslut och koncernbokslut

## 7 §

I balansräkningen eller i dess bilaga skall särskilt tas upp

3) ansvar och ansvarsförbindelser till förmån för en person som avses i 1 och 2 punkten samt ett samfund som hör till samma koncern.

## 8 §

I resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilagor till dem skall lämnas följande uppgifter:

11) i fråga om de personalkostnader som tagits upp i resultaträkningen det belopp som betalas till styrelsen, förvaltningsrådet och verkställande direktören samt dessutom tantiem som betalas till styrelsen och verkställande direktören.

## 11 §

I koncernbokslutet skall ingå en finansieringsanalys för koncernen, om moderbolaget är ett publikt aktiebolag eller sådant privat aktiebolag som enligt bokföringslagen ( / ) är skyldigt att upprätta koncernbokslut.

## 12 kap.

## Vinstutdelning och annan användning av bolagets tillgångar

## 2 §

Vinstutdelning får inte överstiga det sammanlagda beloppet av vinst enligt fastställd balansräkning för den senaste räkenskapsperioden och bolagets övriga fria egna kapital, med avdrag för den förlust som balansräkningen utvisar och andra icke utdelningsbara poster, vilka är

1 a) belopp som motsvarar de i balansräkningen aktiverade forskningsutgifterna och andra utvecklingsutgifter än sådana som avses i 5 kap. 8 § bokföringslagen,

Såsom vinst i moderbolag får inte utdelas ett belopp som överstiger det sammanlagda beloppet av vinst enligt fastställd koncernbalansräkning för den senaste räkenskapsperioden och koncernens övriga fria egna kapital, med avdrag för den förlust som koncernbalansräkningen utvisar, sådana andra icke utdelningsbara poster som avses i 1 mom., sådana poster som avses i 2 mom. samt det belopp till vilket i bokföringslagen avsedda reserver i boksluten för samfunden i koncernen samt skillnaden mellan de registrerade och planenliga avskrivningarna har upptagits som fritt eget kapital i koncernbokslutet.

Denna lag träder i kraft den

199 .



Lagen tillämpas första gången på bokslutet för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1998 eller därefter. Ett aktiebolag får tillämpa denna lag på bokslutet för den räkenskapsperiod som pågår när lagen träder

i kraft. De bestämmelser som gäller när denna lag träder i kraft får tillämpas på bokslutet för den räkenskapsperioden som går ut den 31 december eller dessförinnan.

---

**3.****Lag****om ändring av 79 c § lagen om andelslag**

I enlighet med riksdagens beslut bestäms

## 1 §

Genom denna lag upphävs i lagen av den 28 maj 1954 om andelslag (247/1954) 79 c 2 och 3 mom., sådana de lyder i lag av den 23 december 1992 (1574/1992).

## 2 §

Denna lag träder i kraft den 199 .

---

Helsingfors den 17 oktober 1997

**Republikens President**

**MARTTI AHTISAARI**

Handels- och industriminister *Antti Kalliomäki*

2.

## Lag

### om ändring av lagen om aktiebolag

I enlighet med riksdagens beslut  
*upphävs* i lagen den 29 september 1978 om aktiebolag (734/1978) 11 kap. 1 § 1 mom. och 3 §, dessa lagrum sådana de lyder, 1 § 1 mom. i lag 1573/1992 och 3 § delvis ändrad i nämnda lag,  
*ändras* 11 kap. 7 § 3 punkten, 8 § 1 mom. 11 punkten och 11 § 2 mom. och 12 kap. 2 § 3 mom., sådana de lyder i lag 145/1997, samt  
*fogas* till 12 kap. 2 § 1 mom., sådant det lyder i nämnda lag 145/1997, en ny 1 a-punkt som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

#### Bokslut och koncernbokslut

1 §

För varje räkenskapsperiod skall uppgöras ett bokslut, som omfattar bokslut och verksamhetsberättelse enligt bokföringslagen (655/73).

(upphävs)

1 §

3 §

Då utgifter med lång verkningstid upptages i bokslutet skall, utöver vad i bokföringslagen är stadgat, iakttagas följande:

1) anskaffningsutgiften för affärsvärde (goodwill) skall avskrivas inom fem år eller, om dess verkningstid är längre, under sin verkningstid, dock inom 20 år;

2) utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och annan därmed jämförbar verksamhet skall, om de aktiveras, årligen avskrivas med minst en femtedel, såframt icke av särskilda skäl mindre avskrivning kan anses överensstämmande med god bokföringssed;

3) kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter i samband med upptagande av långfristigt lån får, om ej beloppen omedelbart registreras som kostnader, avskrivas senast före den tidpunkt lånet förfaller till betalning.

(upphävs)

3 §

## Gällande lydelse

## 7 §

I balansräkningen eller i dess bilaga skall särskilt tas upp

3) i 21 § 10 punkten bokföringslagen avsedda ansvar och ansvarsförbindelser som givits till förmån för en person som avses i 1 och 2 punkten samt ett samfund som hör till samma koncern.

## 8 §

I resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilagor till dem skall lämnas följande uppgifter:

11) I fråga om de personalkostnader som skall uppges enligt 21 § 2 punkten bokföringslagen det belopp som betalas till styrelsen, förvaltningsrådet och verkställande direktören samt dessutom tantiem som betalas till styrelsen och verkställande direktören.

## 11 §

Om moderföretaget är ett publikt aktiebolag eller enligt 22 a § bokföringslagen skyldigt att uppgöra koncernbokslut, skall till detta även fogas koncernens finansieringsanalys.

## Föreslagen lydelse

## 7 §

I balansräkningen eller i dess bilaga skall särskilt tas upp

3) ansvar och ansvarsförbindelser till förmån för en person som avses i 1 och 2 punkten samt ett samfund som hör till samma koncern.

## 8 §

I resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilagor till dem skall lämnas följande uppgifter:

11) i fråga om de personalkostnader som tagits upp i resultaträkningen det belopp som betalas till styrelsen, förvaltningsrådet och verkställande direktören samt dessutom tantiem som betalas till styrelsen och verkställande direktören.

## 11 §

*I koncernbokslutet skall ingå en finansieringsanalys för koncernen, om moderbolaget är ett publikt aktiebolag eller sådant privat aktiebolag som enligt bokföringslagen ( / ) är skyldigt att upprätta koncernbokslut.*

## 12 kap.

**Vinstutdelning och annan användning av bolagets tillgångar**

## 2 §

Vinstutdelning får inte överstiga det sammanlagda beloppet av vinst enligt fastställd balansräkning för den senaste räkenskapsperioden och bolagets övriga fria egna kapital, med avdrag för den förlust som balansräkningen utvisar och andra icke utdelningsbara poster, vilka är

## 2 §

Vinstutdelning får inte överstiga det sammanlagda beloppet av vinst enligt fastställd balansräkning för den senaste räkenskapsperioden och bolagets övriga fria egna kapital, med avdrag för den förlust som balansräkningen utvisar och andra icke utdelningsbara poster, vilka är

1 a) *belopp som motsvarar de i balansräkningen aktiverade forskningsutgifterna och andra utvecklingsutgifter än sådana som avses i 5 kap. 8 § bokföringslagen,*

*Gällande lydelse*

Såsom vinst i moderbolag får inte utdelas ett belopp som överstiger det sammanlagda beloppet av vinst enligt fastställd koncernbalansräkning för den senaste räkenskapsperioden och koncernens övriga fria egna kapital, med avdrag för den förlust som koncernbalansräkningen utvisar, sådana andra icke utdelningsbara poster som avses i 1 mom., sådana poster som avses i 2 mom. samt det belopp till vilket i 17 § bokföringslagen avsedda *reserver* i boksluten för samfunden i koncernen samt skillnaden mellan de registrerade och planenliga avskrivningarna har upptagits som fritt eget kapital i koncernbokslutet.

*Föreslagen lydelse*

Såsom vinst i moderbolag får inte utdelas ett belopp som överstiger det sammanlagda beloppet av vinst enligt fastställd koncernbalansräkning för den senaste räkenskapsperioden och koncernens övriga fria egna kapital, med avdrag för den förlust som koncernbalansräkningen utvisar, sådana andra icke utdelningsbara poster som avses i 1 mom., sådana poster som avses i 2 mom. samt det belopp till vilket i bokföringslagen avsedda *reserver* i boksluten för samfunden i koncernen samt skillnaden mellan de registrerade och planenliga avskrivningarna har upptagits som fritt eget kapital i koncernbokslutet.

---

*Denna lag träder i kraft den 199 .  
Lagen tillämpas första gången på bokslutet för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1998 eller därefter. Ett aktiebolag får tillämpa denna lag på bokslutet för den räkenskapsperiod som pågår när lagen träder i kraft. De bestämmelser som gäller när denna lag träder i kraft får tillämpas på bokslutet för den räkenskapsperioden som går ut den 31 december eller dessförinnan.*

---

## Bokföringsförordning

På föredragning av handels- och industriministern bestäms med stöd av 8 kap. 6 § bokföringslagen av den 1997 ( /1997):

### 1 kap.

#### Resultaträknings- och balansräkningsscheman

#### 1 §

#### Resultaträkning enligt kostnadsslag

Resultaträkningen skall upprättas enligt följande schema, om inte annat bestäms nedan:

#### Resultaträkning

.. - ..

1. OMSÄTTNING
2. Förändring av lager av färdiga varor och varor under tillverkning
3. Tillverkning för eget bruk
4. Övriga rörelseintäkter
5. Material och tjänster
  - a) Material, förnödenheter och varor
    - aa) Inköp under räkenskapsperioden
    - ab) Förändring av lager
  - b) Tjänster av utomstående
6. Personalkostnader
  - a) Löner och arvoden
  - b) Lönebikostnader
    - ba) Pensionskostnader
    - bb) Övriga lönebikostnader
7. Avskrivningar och nedskrivningar
  - a) Avskrivningar av materiella och immateriella nyttigheter
    - aa) Avskrivningar enligt plan
    - ab) Nedskrivningar
  - b) Nedskrivningar i rörliga aktiva utöver normala nedskrivningar
8. Övriga rörelsekostnader
9. RÖRELSEVINST (-FÖRLUST)
10. Intäkter från andelar i form av eget kapital i företag tillhörande samma koncern
11. Intäkter från andelar i form av eget kapital i ägarintresseföretag
12. Intäkter från övriga investeringar i form av eget kapital och långfristiga investeringar i form av främmande kapital
  - a) Företag tillhörande samma koncern
  - b) Övriga
13. Övriga ränteintäkter och finansiella intäkter
  - a) Företag tillhörande samma koncern
  - b) Övriga
14. Nedskrivningar av investeringar
  - a) Nedskrivningar av investeringar tillhörande bestående aktiva
  - b) Nedskrivningar av finansieringsvärdepapper
15. Räntekostnader och övriga finansiella kostnader
16. VINST (FÖRLUST) FÖRE EXTRAORDINÄRA POSTER, BOKSLUTSDISPOSITIONER OCH SKATTER
17. Extraordinära intäkter
18. Extraordinära kostnader
19. VINST (FÖRLUST) FÖRE BOKSLUTSDISPOSITIONER OCH SKATTER
20. Bokslutsdispositioner
  - (a) Förändring av avskrivningsdifferens
  - (b) Förändring av reserver
21. Inkomstskatter
22. Övriga direkta skatter
23. RÄKENSKAPSPERIODENS VINST (FÖRLUST)

Dessutom skall i resultaträkningen anges skillnaden mellan punkterna 17 och 18 i 1 mom.

Från inkomstskatterna får de skatter som föranleds av extraordinära poster avskiljas och tas upp som en post efter punkt 18 i resultaträkningen. Då är rubriken för punkt 19 "VINST (FÖRLUST) EFTER EXTRAORDINÄRA POSTER".

## 2 §

*Resultaträkning enligt funktion*

Resultaträkningen får upprättas enligt följande schema i stället för det schema som ingår i 1 § 1 mom., om inte annat bestäms nedan:

## Resultaträkning

.. - ..

1. OMSÄTTNING
2. Kostnader för anskaffning och tillverkning
3. Bruttobidrag
4. Kostnader för försäljning och marknadsföring
5. Administrationskostnader
6. Övriga rörelseintäkter
7. Övriga rörelsekostnader
8. RÖRELSEVINST (-FÖRLUST)
9. Intäkter från investeringar i form av eget kapital i företag tillhörande samma koncern
10. Intäkter från investeringar i form av eget kapital från ägarintresseföretag
11. Intäkter från övriga investeringar i form av eget kapital och långfristiga investeringar i form av främmande kapital
  - a) Företag tillhörande samma koncern
  - b) Övriga
12. Övriga ränteintäkter och finansiella intäkter
  - a) Företag tillhörande samma koncern
  - b) Övriga
13. Nedskrivningar av investeringar
  - a) Nedskrivningar av investeringar tillhörande bestående aktiva
  - b) Nedskrivningar av finansieringsvärdepapper
14. Räntekostnader och övriga finansiella kostnader
  - a) Företag tillhörande samma koncern
  - b) Övriga
15. VINST (FÖRLUST) FÖRE EXTRAORDINÄRA POSTER, BOKSLUTSDISPOSITIONER OCH SKATTER
16. Extraordinära intäkter
17. Extraordinära kostnader
18. VINST (FÖRLUST) FÖRE BOKSLUTSDISPOSITIONER OCH SKATTER
19. Bokslutsdispositioner
  - a) Förändring av avskrivningsdifferens

- b) Förändring av reserver
20. Inkomstskatter
21. Övriga direkta skatter
22. RÄKENSKAPSPERIODENS VINST (FÖRLUST)

Dessutom skall i resultaträkningen anges skillnaden mellan punkterna 16 och 17 i 1 mom.

## 3 §

*Resultaträkning för ideella sammanslutningar och stiftelser*

Resultaträkningen för ideella sammanslutningar och stiftelser skall upprättas enligt följande schema:

## Resultaträkning

.. - ..

## Ordinarie verksamhet

1. Intäkter
2. Kostnader
  - a) Personalkostnader
  - b) Avskrivningar
  - c) Övriga kostnader
3. Verksamhetens överskott/underskott

## Placerade medel

4. Intäkter
5. Kostnader
6. Överskott/underskott

## Medelsanskaffning

7. Intäkter
8. Kostnader
9. Överskott/underskott

## Finansiella intäkter och kostnader

10. Intäkter
11. Kostnader
12. Överskott/underskott

## Extraordinära intäkter och kostnader

13. Intäkter
14. Kostnader
15. Överskott/underskott av egen verksamhet

## 16. Allmänna understöd

## 17. Räkenskapsperiodens resultat

## 18. Bokslutsdispositioner

- a) Förändring av avskrivningsdifferens
- b) Förändring av reserver

19. Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Med en ideell sammanslutnings eller stiftelses ordinarie verksamhet avses verksamhet för uppnående av det syfte som nämns i sammanslutningens eller stiftelsens stadgar eller bolagsordning.

Intäkterna och kostnaderna i varje grupp skall anges tillräckligt specificerade i resultaträkningen eller i en not till den. Intäkterna av och kostnaderna för den ordinarie verksamheten skall med beaktande av verksamhetens art och omfattning dessutom specificeras enligt verksamhetsområde i resultaträkningen eller i en not till den. I fråga om rörelsen kan uppges endast totalbeloppen av intäkter och kostnader, varvid till resultaträkningen skall fogas en särskild resultaträkning över rörelsen.

Består en ideell sammanslutnings eller stiftelses verksamhet huvudsakligen av besittning av fastighet, kan schemat i 4 § användas i tillämpliga delar.

4 §

*Resultaträkning för fastighet*

Resultaträkningen för verksamhet som baserar sig på besittning av fastighet skall upprättas enligt följande schema:

Resultaträkning

.. - ..

1. Intäkter av fastighet
  - a) Vederlag
  - b) Hyror
  - c) Serviceintäkter
  - d) Övriga intäkter av fastigheten
2. Kreditförluster och övriga korrektivposter
3. Kostnader för fastighetens skötsel
  - a) Personalkostnader
  - b) Förvaltningstjänster
  - c) Drifts- och underhållstjänster
  - d) Tjänster för skötsel av gårdsområden
  - e) Städtjänster
  - f) Värme
  - g) Vatten och avloppsvatten
  - h) El

- i) Avfallshantering
  - j) Skadeförsäkringar
  - k) Hyror och arrenden
  - l) Fastighetsskatt
  - m) Reparationer
  - n) Övriga skötselkostnader
4. FASTIGHETS BIDRAG
  5. Avskrivningar och nedskrivningar
    - a) Byggnader och konstruktioner
    - b) Maskiner och inventarier
    - c) Övriga utgifter med lång verkningstid
  6. Finansiella intäkter och kostnader
    - a) Dividendintäkter
    - b) Ränteintäkter
    - c) Övriga finansiella intäkter
    - d) Räntekostnader
    - e) Övriga finansiella kostnader
  7. VINST (FÖRLUST) FÖRE EXTRAORDINÄRA POSTER, BOKSLUTSDISPOSITIONER OCH SKATTER
  8. Extraordinära intäkter och kostnader
    - a) Extraordinära intäkter
    - b) Extraordinära kostnader
  9. VINST (FÖRLUST) FÖRE BOKSLUTSDISPOSITIONER OCH SKATTER
  10. Bokslutsdispositioner
    - a) Förändring av avskrivningsdifferens
    - b) Förändring av reserver
  21. Direkta skatter
  22. RÄKENSKAPSPERIODENS VINST (FÖRLUST)/ÖVERSKOTT (UNDERSKOTT)

Om de vederlag som uppbärs kan specificeras som vederlag för skötsel samt vederlag för amorteringar och räntor, skall de sistnämnda redovisas under punkten övriga finansiella intäkter.

5 §

*Yrkesutövers resultaträkning*

Yrkesutövers resultaträkning som avses i 7 kap. 4 § bokföringslagen får upprättas enligt följande schema i stället för det schema som ingår i 1 §:

Resultaträkning

.. - ..

1. Intäkter
  - a) Intäkter av yrkesutövning



- b) Övriga ordinära intäkter
- c) Extraordinära intäkter
- d) Uttag för eget bruk
- e) Minskning av reserver
- 2. Kostnader
  - a) Material, förnödenheter och varor
    - aa) Vid räkenskapsperiodens början
    - ab) Inköp under räkenskapsperioden
    - ac) Vid räkenskapsperiodens slut
  - b) Löner
  - c) Hyror
  - d) Övriga ordinära kostnader
  - e) Avskrivningar
  - f) Extraordinära kostnader
  - g) Räntor
  - h) Ökning av reserver
  - i) Direkta skatter
- 3. Räkenskapsperiodens vinst (förlust)

Om intäkterna och kostnaderna har redovisats i resultaträkningen enligt prestationsprincipen, skall detta anges i resultaträkningen eller i en bilaga till den.

6 §

*Balansräkning*

Balansräkningen uppgörs enligt följande schema:

Balansräkning ..  
A k t i v a

- A BESTÅENDE AKTIVA
  - I Immateriella nyttigheter
    - 1. Grundläggningsutgifter
    - 2. Utvecklingsutgifter
    - 3. Immateriella rättigheter
    - 4. Goodwill
    - 5. Övriga utgifter med lång verknings-  
ningstid
    - 6. Förskottsbetalningar
  - II Materiella nyttigheter
    - 1. Jord- och vattenområden
    - 2. Byggnader och konstruktioner
    - 3. Maskiner och inventarier
    - 4. Övriga materiella tillgångar
    - 5. Förskottsbetalningar och pågående  
anskaffningar
  - III Placeringar
    - 1. Aktier och andelar i företag till-  
hörande samma koncern
    - 2. Fordringar hos företag tillhörande

- samma koncern
- 3. Aktier och andelar i ägarintresse-  
företag
- 4. Fordringar hos ägarintresseföretag
- 5. Övriga aktier och andelar
- 6. Övriga fordringar
- 7. Egna aktier och andelar

B RÖRLIGA AKTIVA

- I Omsättningstillgångar
  - 1. Material och förnödenheter
  - 2. Varor under tillverkning
  - 3. Färdiga produkter/Varor
  - 4. Övriga omsättningstillgångar
  - 5. Förskottsbetalningar
- II Långfristiga fordringar
  - 1. Kundfordringar hos andra än  
företag tillhörande samma koncern  
eller hos andra än ägarintresse-  
företag
  - 2. Fordringar hos företag tillhörande  
samma koncern
    - a) Kundfordringar
    - b) Lånefordringar
    - c) Övriga fordringar
    - d) Resultatregleringar
  - 3. Fordringar hos ägarintresseföretag
    - a) Kundfordringar
    - b) Lånefordringar
    - c) Övriga fordringar
    - d) Resultatregleringar
  - 4. Lånefordringar hos andra än företag  
tillhörande samma koncern eller hos  
andra än ägarintresseföretag
  - 5. Övriga fordringar hos andra än före-  
tag tillhörande samma koncern eller  
hos andra än ägarintresseföretag
  - 6. Obetalt kapital för aktier eller an-  
delar emitterade av den bokförings-  
skyldige
  - 7. Resultatregleringsfordringar hos  
andra än företag tillhörande samma  
koncern eller hos andra än  
ägarintresseföretag
- III Kortfristiga fordringar
  - 1. Kundfordringar hos andra än företag  
tillhörande samma koncern eller hos  
andra än ägarintresseföretag
  - 2. Fordringar hos företag tillhörande  
samma koncern
    - a) Kundfordringar
    - b) Lånefordringar
    - c) Övriga fordringar
    - d) Resultatregleringar
  - 3. Fordringar hos ägarintresseföretag
    - a) Kundfordringar
    - b) Lånefordringar

- c) Övriga fordringar
  - d) Resultatregleringar
  - 4. Lånefordringar hos andra än företag tillhörande samma koncern eller hos andra än ägarintresseföretag
  - 5. Övriga fordringar hos andra än företag tillhörande samma koncern eller hos andra än ägarintresseföretag
  - 6. Obetalt kapital för aktier eller andelar emitterade av den bokföringskyldige
  - 7. Resultatregleringsfordringar hos andra än företag tillhörande samma koncern eller hos andra än ägarintresseföretag
  - IV Finansieringsvärdepapper
    - 1. Aktier och andelar i företag tillhörande samma koncern
    - 2. Egna aktier eller andelar
    - 3. Aktier och andelar i andra företag
    - 5. Övriga värdepapper
  - V Kassa och bank
- Balansräkning..  
P a s s i v a
- A EGET KAPITAL
    - I Aktie-, andels- och annat motsvarande kapital
    - II Överkursfond
    - III Uppskrivningsfond
    - IV Övriga fonder
      - 1. Fond för egna aktier eller andelar
      - 2. Fonder enligt bolagsordningen
      - 3. Reservfond
      - 4. Övriga fonder
    - V Balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder
    - VI Räkenskapsperiodens vinst (förlust)
  - B ACKUMULERADE BOKSLUTSDISPOSITIONER
    - 1. Avskrivningsdifferens
    - 2. Reserver
  - C AVSÄTTNINGAR
    - 1. Avsättningar för pensioner
    - 2. Skatteavsättningar
    - 3. Övriga avsättningar
  - D FRÄMMANDE KAPITAL
    - I Långfristigt främmande kapital
      - 1. Masskuldebrevslån
      - 2. Lån mot konvertibla skuldebrev
    - 3. Skulder till kreditinstitut
    - 4. Pensionslån
    - 5. Erhållna förskott från andra än företag tillhörande samma koncern och från andra än ägarintresseföretag
    - 6. Leverantörsskulder till andra än företag tillhörande samma koncern och till andra än ägarintresseföretag
    - 7. Finansieringsväxlar till andra än företag tillhörande samma koncern och till andra än ägarintresseföretag
    - 8. Skulder till företag tillhörande samma koncern
      - a) Erhållna förskott
      - b) Leverantörsskulder
      - c) Finansieringsväxlar
      - d) Övriga långfristiga skulder
      - e) Resultatregleringar
    - 9. Skulder till ägarintresseföretag
      - a) Erhållna förskott
      - b) Leverantörsskulder
      - c) Finansieringsväxlar
      - d) Övriga skulder
      - e) Resultatregleringar
    - 10. Övriga skulder till andra än företag tillhörande samma koncern och till andra än ägarintresseföretag
    - 11. Resultatregleringsskulder till andra än företag tillhörande samma koncern och till andra än ägarintresseföretag
    - II Kortfristigt främmande kapital
      - 1. Masskuldebrevslån
      - 2. Lån mot konvertibla skuldebrev
      - 3. Skulder till kreditinstitut
      - 4. Pensionslån
      - 5. Erhållna förskott från andra än företag tillhörande samma koncern och från andra än ägarintresseföretag
      - 6. Leverantörsskulder till andra än företag tillhörande samma koncern och till andra än ägarintresseföretag
      - 7. Finansieringsväxlar till andra än företag tillhörande samma koncern och till andra än ägarintresseföretag
      - 8. Skulder till företag tillhörande samma koncern
        - a) Erhållna förskott
        - b) Leverantörsskulder
        - c) Finansieringsväxlar
        - d) Övriga långfristiga skulder
        - e) Resultatregleringar
      - 9. Skulder till ägarintresseföretag

- a) Erhållna förskott
  - b) Leverantörsskulder
  - c) Finansieringsväxlar
  - d) Övriga skulder
  - e) Resultatregleringar
10. Övriga skulder till andra än företag tillhörande samma koncern och till andra än ägarintresseföretag
11. Resultatregleringsskulder till andra än företag tillhörande samma koncern och till andra än ägarintresseföretag

10 §

*Sammanslagning av poster*

I resultaträkningen skall intäcks- och kostnadsposterna redovisas var för sig utan att de dras av från varandra, om sammanslagningen av intäkten och kostnaden i en post inte är motiverad för att ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och den ekonomiska ställningen.

Om den bokföringsskyldige har en fordran hos den till vilken han själv står i skuld, skall fordran och skulden tas upp var för sig i balansräkningen. Också de övriga balansräkningsposterna skall tas upp utan att dra av dem från varandra, om avdraget inte är motiverat för att ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och den ekonomiska ställningen.

Posterna i de resultaträkningsscheman som ingår i 1—5 § får sammanslås, om deras upptagande separat har ringa betydelse med tanke på en rättvisande bild av hur den bokföringsskyldiges resultat för räkenskapsperioden har uppkommit och av den ekonomiska ställningen eller om sammanslagningen leder till ett tydligare framställningssätt. I en resultaträkning som upprättas enligt schemat i 1 eller 2 § skall dock anges omsättningen och räkenskapsperiodens vinst (förlust) samt de mellansummor som markerats med stora bokstäver i schemat.

De poster som redovisats med arabiska siffror i balansräkningsschemat enligt 6 §, med undantag av egna aktier samt aktier och andelar i koncernföretag, får slås samman, om deras upptagande separat har ringa betydelse med tanke på en rättvisande bild av hur den bokföringsskyldiges resultat för räkenskapsperioden har uppkommit och av den ekonomiska ställningen eller om sammanslagningen leder till ett tydligare framställningssätt.

En ideell sammanslutning eller stiftelse skall i sin balansräkning särskilt ta upp sådana medel eller sådant kapital vars användning har begränsats med specialbestämmelser.

Medel som skall förvaltas särskilt skall tas upp som egen grupp i balansräkningen.

7 §

*Förkortad balansräkning*

Balansräkningen får upprättas så att den visar endast de poster i balansräkningsschemat enligt 6 § som har framställts med stora bokstäver och romerska siffror, om bara en av de gränser som anges i 3 kap. 9 § bokföringslagen har överskridits både under ifrågavarande räkenskapsperiod och den omedelbart föregående perioden.

8 §

*Kontinuitet i uppställningarna*

Resultaträkningarnas och balansräkningarnas uppställningar får inte ändras, om det inte finns särskild anledning.

9 §

*Mer detaljerad uppställning*

Resultaträkningen och balansräkningen skall upprättas mer detaljerat än vad schemat utvisar, om detta är nödvändigt för att de faktorer som inverkar på räkenskapsperiodens resultatbildning eller balansposterna skall kunna klargöras.

11 §

*Tillämpning av andra beteckningar*

Om arten av den bokföringsskyldiges verksamhet kräver det, skall i resultaträkningen och balansräkningen med avvikelser från 1—2 och 6 § i fråga om de poster som markerats med arabiska siffror användas beteckningar som motsvarar verksamhetens art.

## 2 kap.

**Verksamhetsberättelse och noter**

## 1 §

*Uppgifter i verksamhetsberättelsen*

Utöver det som nämns i 3 kap. 1 § 1 mom. 4 punkten bokföringslagen skall verksamhetsberättelsen innehålla upplysning om

- 1) väsentliga händelser under räkenskapsperioden och efter dess utgång,
- 2) den förväntade framtida utvecklingen, och
- 3) omfattningen av forsknings- och utvecklingsverksamheten.

## 2 §

*Noter angående upprättandet av bokslutet*

Noterna skall innehålla

- 1) de värderingsprinciper och värderingsmetoder samt periodiseringsprinciper och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet,
- 2) motivering, om sättet att ställa upp resultaträkningen eller balansräkningen har ändrats, samt effekterna av ändringen,
- 3) rättelser som har gjorts i de uppgifter som ges om den föregående räkenskapsperioden,
- 4) redogörelse, om uppgifterna beträffande den föregående räkenskapsperioden inte är jämförbara med uppgifterna för den räkenskapsperiod som gått ut,
- 5) intäkter och kostnader samt rättelser av fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder, om dessa inte är av ringa betydelse,
- 6) sådana delar av en enskild balansräkningspost som gäller flera balansräkningsposter, om denna uppgift är väsentlig, samt
- 7) grunden för den kurs enligt vilken fordringar samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta omräknats till finsk valuta, om den kurs som Finlands Bank noterat på bokslutsdagen inte har tillämpats.

## 3 §

*Noter angående resultaträkningen*

Noterna skall innehålla

- 1) fördelningen av omsättningen per

bransch och geografiskt marknadsområde,  
2) poster tillhörande extraordinära intäkter och kostnader,

3) en redogörelse för grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringarna i dem,

4) avskrivningar enligt funktion, om kostnaderna har redovisats i resultaträkningen per funktion,

5) redogörelse för de ändringar i avsättningar som ingår i intäkterna och kostnaderna, om de inte är av ringa betydelse,

6) de sammanlagda beloppen av dividendintäkter, ränteutgifter och räntekostnader som har redovisats i resultaträkningen, samt

7) specifikation över poster som har sammanlagts på det sätt som avses i 1 kap. 10 § 3 mom.

## 4 §

*Noter angående balansräkningen*

Noterna angående balansräkningens aktiva skall innehålla

1) upplysningar om bestående aktiva, särskilt för anskaffningsutgiften och uppskrivningen, uppgifter per balanspost om beloppet i början av räkenskapsperioden, om ökning och minskningar under räkenskapsperioden samt om överföringar mellan poster, om ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar i början av räkenskapsperioden, om ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar som hänför sig till avdrag och överföringar, räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan samt nedskrivningar och deras återföringar,

2) redogörelse för oavskrivna aktiverade grundläggningsutgifter,

3) redogörelse för oavskrivna aktiverade forskningsutgifter,

4) redogörelse för oavskrivna aktiverade utvecklingsutgifter,

5) motiverad redogörelse, om avskrivningstiden för aktiverade utvecklingsutgifter eller goodwill är längre än fem år,

6) utgifter som inte har tagits upp som kostnad och kapitalsänkningar för emission av lån,

7) principerna för uppskrivningar och metoderna för definition av värden för deras föremål,

8) uppgift om den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för maskiner och inven-

tarier som hör till anläggningstillgångarna,

9) i det fall att ränteutgifter har räknats in i en nyttighets anskaffningsutgift, redogörelse för beloppet av ränteutgifter aktiverade under räkenskapsperioden samt uppgifter per balansräkningspost om oavskrivna aktiverade ränteutgifter,

10) uppgift per balansräkningspost om skillnaden mellan återanskaffningspriserna och de aktiverade anskaffningsutgifterna för nyttigheter som hör till omsättningstillgångarna, om den är väsentlig,

11) i punkt 10 avsedda uppgifter om värdepapper tillhörande andra balansräkningsposter än omsättningstillgångar,

12) väsentliga poster som ingår i resultatregleringarna, samt

13) specifikation av poster bland aktiva som har sammanslagits med stöd av 1 kap. 10 § 4 mom.

Noterna angående balansräkningens passiva skall innehålla

1) en specifikation per balansräkningspost om ökning och minskningar av posterna i det egna kapitalet under räkenskapsperioden,

2) uppgift specificerad enligt balansräkningspost om sådana till långfristigt främmande kapital hörande skulder som förfaller senare än efter fem år,

3) specifikation av emitterade masskuldebrevslån,

4) väsentliga posterna som ingår i resultatregleringar,

5) specifikation av poster bland passiva som har sammanslagits med stöd av 1 kap. 10 § 4 mom., samt

6) specifikation av väsentliga poster som tagits upp bland avsättningarna, om detta är nödvändigt för att göra balansräkningsposterna tydligare.

## 5 §

### *Noter angående inkomstskatten*

Noterna skall innehålla

1) uppgift om de latenta skatteskulder och skattefordringar som avses i 5 kap. 18 § bokföringslagen, om dessa är väsentliga och inte har tagits upp i balansräkningen,

2) information om uppdelningen av inkomstskatter i skatter på resultatet av den normala verksamheten och skatter med anledning av extraordinära poster, om denna uppdelning inte görs i resultaträkningen, och

3) redogörelse för uppskrivningarnas eventuella inverkan på inkomstbeskattningen.

## 6 §

### *Säkerheter och ansvarsförbindelser*

Noterna angående säkerheter skall innehålla

1) uppgift om skulder för vilka den bokföringsskyldige har pantsatt, in-tecknat eller på annat sätt som säkerhet givit egendom, specificerade per säkerhetsslag för varje post av främmande kapital som enligt 1 kap. 6 § redovisas bland balansräkningens passiva,

2) det sammanlagda värdet av de i 1 punkten avsedda säkerheterna, specificerat enligt nämnda punkt,

3) i fråga om säkerheter som den bokföringsskyldige ställt för egen del på annat sätt än som avses i 1 punkten, det sammanlagda värdet specificerat per säkerhetsslag,

4) i fråga om säkerheter som den bokföringsskyldige ställt för företag tillhörande samma koncern, det sammanlagda värdet specificerat per säkerhetsslag,

5) det sammanlagda värdet av andra säkerheter ställda av den bokföringsskyldige än sådana som avses i 1—4 punkten, specificerat per slag.

Noterna angående ansvarsförbindelser och ansvar skall innehålla

1) uppgift om pensionsansvar för den bokföringsskyldige,

2) de nominella beloppen av hyror enligt leasinghyresavtal uppdelade i sådana som betalas under innevarande och följande räkenskapsperioder, samt de väsentliga uppsägnings- och inlösningsvillkoren i dessa avtal,

3) ansvarsförbindelser givna av den bokföringsskyldige för företag tillhörande samma koncern,

4) övriga ansvarsförbindelser givna av den bokföringsskyldige, samt

5) övriga ekonomiska ansvar för den bokföringsskyldige som inte har tagits upp i balansräkningen.

Utöver vad som bestäms i 1 och 2 mom. skall i noterna tas upp säkerheter och ansvarsförbindelser som andra har givit för den bokföringsskyldige. Dessa skall specificeras per slag. Säkerheter och ansvarsförbindelser som givits av företag tillhörande samma koncern som den bokföringsskyldige skall

nämnas särskilt liksom även sådana som givits av ägarintresseföretag.

## 7 §

*Noter angående personalen och medlemmar av förvaltningsorgan*

Noterna skall innehålla

1) uppgift om det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsperioden, specificerat per grupp, och

2) räkenskapsperiodens löner, pensionskostnader och övriga lönebikostnader, om de inte har specificerats i resultaträkningen.

I fråga om verkställande direktören, medlemmarna och suppleanterna i styrelsen och förvaltningsrådet samt om personer tillhörande motsvarande förvaltningsorgan skall anges

1) de uppgifter som nämns i 1 mom. 2 punkten,

2) det sammanlagda beloppet av penninglån som beviljats dem samt de huvudsakliga räntevillkoren och övriga villkor,

3) det sammanlagda beloppet av i 6 § 1 mom. 5 punkten och 2 mom. 4 punkten avsedda säkerheter och ansvarsförbindelser som gäller dem samt det huvudsakliga innehållet, samt

4) i 6 § 2 mom. 1 punkten avsedda pensionansvar som gäller dem.

De uppgifter som avses i 2 mom. 2—4 punkten skall även ges beträffande personer som tidigare hört till nämnda förvaltningsorgan.

## 8 §

*Innehav i andra företag*

Noterna skall innehålla

1) i fråga om ett företag som är föremål för en ägarandel på en femtedel eller mera, namn, hemort och ägarandel samt det egna kapitalet och räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt det senast upprättade bokslutet, och

2) i fråga om ett företag för vilket den bokföringsskyldige har obegränsat ansvar, de uppgifter som avses i 1 punkten samt uppgift om företagsform.

I den ägarandel som avses i 1 mom. 1 punkten inräknas även en sådan persons innehav som handlar i eget namn men på den bokföringsskyldiges vägnar.

## 9 §

*Noter angående en bokföringsskyldig som hör till koncernen*

Utöver vad som bestäms ovan i detta kapitel, skall i noter till resultaträkningen eller balansräkningen för en bokföringsskyldig som hör till en inhemsk eller därmed jämförbar utländsk koncern anges

1) namn och hemort för det moderföretag till vars koncern hör mest företag och för vilket koncernbokslutet upprättas,

2) namn och hemort för det moderföretag till vars koncern hör minst företag och för vilket koncernbokslutet upprättas,

3) uppgift om var en kopia av de koncernbokslut som avses i 1 och 2 punkten kan erhållas.

Om man med stöd av 6 kap. 1 § 4 mom. bokföringslagen har låtit bli att upprätta koncernbokslut, skall detta samt namnet och hemorten för det företag i vars koncernbokslut moderföretagets och dotterföretagets bokslut tas in nämnas i en not till moderföretagets resultaträkning eller balansräkning.

## 10 §

*Undantag från skyldigheten att upprätta verksamhetsberättelse*

En verksamhetsberättelse behöver inte upprättas om högst en av de gränser om vilka bestäms 3 kap. 9 § 2 mom. bokföringslagen har överskridits både under ifrågavarande räkenskapsperiod och den omedelbart föregående perioden.

## 11 §

*Undantag från skyldigheten att lämna uppgifter i noter*

Upplysning som avses i 7 § 1 mom. 2 punkten, 2 mom. och 3 mom. behöver inte lämnas om den gäller en enskild person.

Upplysning som avses i 8 § 1 mom. behöver inte lämnas, om

1) upplysningen skulle orsaka betydande olägenhet för den bokföringsskyldige eller det företag som är föremål för innehavet, och grunderna till avvikelserna anges, eller

2) upplysningen är av ringa betydelse när det gäller att ge en rättvisande bild av resul-

tatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och den ekonomiska ställningen.

Utöver vad som bestäms i 2 mom. behöver i 8 § 1 mom. 1 punkten avsedd information om eget kapital och räkenskapsperiodens vinst eller förlust inte lämnas, om

1) företaget sammanställs som dotter- eller intresseföretag med den bokföringsskyldiges eller dess moderföretags koncernbokslut, eller

2) den bokföringsskyldige innehar mindre än hälften av aktierna eller andelarna i företaget och företaget inte är skyldigt att offentliggöra sin balansräkning.

Om högst en av de gränser om vilka bestäms i 3 kap. 9 § 2 mom. bokföringslagen har överskridits både under ifrågavarande räkenskapsperiod och under den omedelbart föregående perioden, behöver den bokföringsskyldige inte lägga fram följande uppgifter

1) av resultaträkningen de noter om vilka bestäms i 3 § 1 och 2 punkten,

2) av balansräkningen de noter om vilka bestäms i 4 § 1 mom. 8—10 punkten och 2 mom. 3 och 5 punkten,

3) av inkomstskatten de noter om vilka bestäms i 5 § 1—3 punkten, samt

4) av personalen och medlemmarna i förvaltningsorganen de noter om vilka bestäms i 7 § 1 mom. 2 punkten och 2 mom.

En bokföringsskyldig som avses i 4 mom. får lämna de i 4 § 2 mom. 2 punkten avsedda uppgifterna utan att specificera dem per balansräkningspost. Dessutom skall den bokföringsskyldige lämna de i 4 § 1 mom. 1 punkten avsedda uppgifterna enbart beträffande uppskrivningar.

### 3 kap.

#### Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning

##### 1 §

#### *Scheman för koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen*

Koncernresultaträkningen skall upprättas med iakttagande i tillämpliga delar av de scheman som presenteras i 1 kap. 1—5 § och koncernbalansräkningen med iakttagande i tillämpliga delar av det schema som presenteras i 1 kap. 6 §. Dessutom skall i

tillämpliga delar iakttagas vad som bestäms i 1 kap. 7—11 §.

Koncernbokslutet skall upprättas enligt scheman om vilka bestäms genom beslut av social- och hälsovårdsministeriet, om

1) koncernens moderföretag är en sammanslutning vars huvudsakliga avsikt är att äga aktier och andelar i andra sammanslutningar, och

2) bland koncernens dotterföretag finns enbart eller delvis försäkringsbolag så att koncernen huvudsakligen bedriver försäkringsverksamhet.

##### 2 §

#### *Redovisande av vissa poster i koncernresultaträkningen*

Avskrivningen av koncerngoodwill och minskningen av koncernreserven skall redovisas i koncernresultaträkningen, som upprättas enligt 1 kap. 1 §, under punkten avskrivningar och nedskrivningar. Minskningen av koncernreserven får även tas upp som särskild post.

Den andel av intresseföretagens vinst eller förlust under räkenskapsperioden som avses i 6 kap. 13 § 3 mom. bokföringslagen skall redovisas i koncernresultaträkningen som en särskild post i gruppen finansiella intäkter och kostnader. Om postens särkaraktär kräver det, skall den dock tas upp antingen bland de intäkter och kostnader som redovisas före rörelsevinsten eller bland extraordinära intäkter och kostnader.

Direkta skatter specificeras i koncernresultaträkningen eller i en not till den å ena sidan som skatter som har betalats eller kommer att betalas för räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder och å andra sidan som ändring av den latent skatteskulden eller skattefordringen.

Minoritetsandelarna skall redovisas i koncernresultaträkningen som särskild post före räkenskapsperiodens vinst eller förlust.

##### 3 §

#### *Upptagande av vissa poster i koncernbalansräkningen*

Den del av koncerngoodwill som inte ännu har avskrivits skall tas upp bland koncernbalansräkningens bestående aktiva som en sär-

skild post i immateriella tillgångar. Koncernreserven skall tas upp i koncernbalansräkningen som särskild post före främmande kapital. Den oavskrivna koncerngoodwill samt den koncernreserv som inte har intäktsförts får tas upp som en post i koncernbalansräkningen.

Anskaffningsutgiften enligt 6 kap. 13 § 2 mom. bokföringslagen för aktier eller andelar i ett intresseföretag och de ökings- eller minskningsposter av anskaffningsutgiften för aktier eller andelar i ett intresseföretag som har beräknats enligt 4 mom. i nämnda paragraf skall tas upp i koncernbalansräkningen sammanräknade i gruppen placeringar.

Den i 6 kap. 11 § bokföringslagen avsedda latent skatteskulden skall i koncernbalansräkningen tas upp som en särskild post i gruppen fordringar bland rörliga aktiva och den latent skatteskulden i gruppen främmande kapital, om dessa inte tas upp som en post tillsammans med de latent skatteskulder eller skattefordringar som avses i 5 kap. 18 § bokföringslagen och som ingår i koncernföretagens egna balansräkningar.

Minoritetsandelar skall tas upp i balansräkningen som en särskild post efter det egna kapitalet.

Den latent skatteskulden för ackumulerade bokslutsdispositioner skall tas upp som särskild post i gruppen främmande kapital, om den inte tas upp som en post tillsammans med den i 3 mom. avsedda skatteskulden.

#### 4 kap.

### Noter till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen

#### 1 §

*Uppgifter som motsvarar ett enskilt företags noter*

I noterna till koncernresultaträkningen eller koncernbalansräkningen skall i tillämpliga delar anges de i 2 kap. 1—9 § avsedda uppgifterna om koncernen.

#### 2 §

*Noter angående upprättande*

Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall innehålla

1) principerna för upprättandet av koncernbokslutet,

2) redogörelse för de ändringar som skett i principerna och metoderna vid upprättandet av koncernbokslutet samt för inverkan av ändringarna på koncernens resultat och ekonomiska ställning,

3) motiverad redogörelse, om det vid upprättandet av koncernbokslutet inte har följts samma värderings- och periodiseringsprinciper som i bokslutet för koncernens moderföretag,

4) motivering, om man i ett dotterföretags bokslut som sammanställts med koncernbokslutet av särskild anledning har avvikit från de redovisningsprinciper som avses i 6 kap. 4 § 2 mom. bokföringslagen,

5) motivering, om man i ett intresseföretags bokslut som har sammanställts med koncernbokslutet har tillämpat principer som avviker från koncernens värderings- och periodiseringsprinciper,

6) redogörelse för sådana förändringar i koncernstrukturen som på ett väsentligt sätt inverkar på koncernbokslutets jämförbarhet med det koncernbokslut som har upprättats för den föregående räkenskapsperioden,

7) motivering, om dotterföretagets bokslut har sammanställts med koncernbokslutet enligt 6 kap. 17 § bokföringslagen,

8) grunden för den kurs enligt vilken ett utländskt dotterföretags eller intresseföretags bokslutsposter har omräknats till finsk valuta, samt

9) motiverad redogörelse, om avskrivningstiden för koncerngoodwill är längre än fem år.

#### 3 §

*Noter angående dotter- och intresseföretag*

Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall innehålla

1) i fråga om ett dotterföretag som har sammanställts med koncernbokslutet, namn, hemort samt den sammanlagda ägarandel som koncernföretagen samt de personer som handlar i eget namn men på koncernföretagens vägnar har i detta dotterföretag,

2) de uppgifter som avses i 1 punkten i fråga om ett dotterföretag som inte har sammanställts med koncernbokslutet samt information om dess eget kapital och vinst eller förlust i det senast uppgjorda bokslutet,



3) de uppgifter som avses i 1 punkten i fråga om ett intresseföretag som har sammanställts med koncernbokslutet samt information om den sammanställningsmetod som har använts,

4) de uppgifter som avses i 1 punkten i fråga om ett intresseföretag som inte har sammanställts med koncernbokslutet samt information om detta intresseföretags eget kapital och vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet,

5) i fråga om ett dotterföretag som har sammanställts med koncernbokslutet enligt 6 kap. 9 § bokföringslagen, namn och hemort samt uppgift om hur sammanställningen inverkar på varje enskild post av eget kapital i koncernbalansräkningen,

6) redogörelse för vad det gemensamma inflytandet baserar sig på, om ett intresseföretags bokslut har sammanställts med koncernbokslutet enligt 6 kap. 15 § bokföringslagen, samt

7) i det fall att dotterföretaget har sammanställts med koncernbokslutet på basis av ett bokslut som har upprättats för en räkenskapsperiod som har utgått före moderföretagets räkenskapsperiod, redogörelse för väsentliga händelser som har påverkat dotterföretagets resultat och ekonomiska ställning och som har ägt rum under tiden mellan utgången av dotterföretagets och moderföretagets räkenskapsperioder.

I det egna kapital som avses i 1 mom. 2 och 4 punkten inräknas även de ackumulerade bokslutsdispositionerna. Av detta belopp skall dessutom dras av de latenta skatteskulderna.

#### 4 §

##### *Övriga noter*

Utöver vad som bestäms i 1—3 § skall noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen innehålla

1) specifikation av avskrivningen av koncerngoodwill och minskningen av koncernreserven, om dessa har slagits samman i koncernresultaträkningen,

2) specifikation av koncerngoodwill och koncernreserv som har dragits av från varandra då koncernbalansräkningen har upprättats,

3) specifikation av latenta skatteskulder och deras förändringar, med uppdelning i

sådana som baserar sig på bokslutsdispositioner, sådana som baserar sig på sammanställningsåtgärder och sådana som ingår i koncernföretagens egna balansräkningar, om dessa har tagits upp som sammanslagna i koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen,

4) koncernaktiva eller koncernreserv beroende på intresseföretag, samt

5) det genomsnittliga antalet anställda i samföretag som har sammanställts med koncernbokslutet på det sätt som bestäms i 6 kap. 15 § bokföringslagen.

#### 5 §

##### *Undantag från skyldigheteten att lämna uppgifter i noter*

Uppgifter som avses i 3 § 1 mom. 1—4 punkten behöver inte lämnas, om de är oväsentliga när det gäller att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning. Uppgifter om det egna kapitalet och vinsten eller förlusten behöver inte heller ges, om koncernföretagens ägarandel i företaget är mindre än hälften och företaget inte är skyldigt att offentliggöra sin balansräkning.

#### 5 kap.

##### **Balansspecifikationer och specifikationer av noter**

#### 1 §

##### *Balansspecifikationer*

I balansspecifikationen skall i detalj per grupp förtecknas i den bokföringsskyldiges balansräkning vid räkenskapsperiodens utgång upptagna

1) anläggningstillgångar och övriga långfristiga placeringar,

2) omsättningstillgångar,

3) finansieringstillgångar,

4) främmande kapital, samt

5) avsättningar.

De i 1 mom. 1 punkten avsedda balansspecifikationerna får alternativt upprättas så att de innehåller enbart ökningar eller minskningar under räkenskapsperioden.

## 2 §

*Specifikationer av noter*

De i 2 kap. 6 § avsedda noter som den bokföringsskyldige har fogat till sitt bokslut utan specifikation skall förtecknas i detalj per grupp. Över förändringar i dessa specifikationer skall föras en förteckning eller särskild bokföring under räkenskapsperioden, om uppgifterna inte framgår av huvudbokföringen.

## 3 §

*Maskinläsbart datamedium*

Balansspecifikationerna och specifikationerna av noter får upprättas i ett maskinläsbart datamedium ur vilket data vid behov kan tas fram i vanlig läsbar skriftlig form på det sätt som handels- och industriministeriet beslutar.

## 4 §

*Bekräftande*

De i 1 och 2 § avsedda specifikationerna skall dateras och skrivas under av de personer som har uppgjort dem. En specifikation i ett maskinläsbart datamedium bekräftas med en kod som anger den som uppgjort den samt tidpunkten för upprättandet.

## 6 kap.

**Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

## 1 §

*Ikraftträdande*

Denna förordning träder i kraft den 199 .

Genom denna förordning upphävs bokföringsförordningen av den 30 december 1992 (1575/1992) jämte ändringar.

Denna förordning tillämpas första gången på den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1998 eller därefter.

Den bokföringsskyldige får tillämpa denna förordning på bokföringen under den räkenskapsperiod som pågår när bokföringslagen träder i kraft.

## 2 §

*Övergångsbestämmelse*

Om en bokföringsskyldig på sin bokföring tillämpar de bestämmelser i bokföringslagen (655/1973) som gällde före 1 januari 1998 efter detta datum, får den bokföringsskyldige till den del tillämpningen av dessa bestämmelser förutsätter detta på motsvarande sätt tillämpa bestämmelser i den 1 § 2 mom. nämnda, upphävda förordningen på bokföringen för en räkenskapsperiod som utgår den 31 december 1998 eller före det.