

**Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lagar om ändring av bokföringslagen, 11 och 12 kap. lagen om aktiebolag samt lagen om andelslag**

**PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I denna proposition föreslås ändringar i de stadganden om bokslut och koncernbokslut som ingår i bokföringslagen, lagen om aktiebolag och lagen om andelslag. Avsikten är att förenhetliga stadgandena om bokslut med lagstiftningen inom Europeiska gemenskaperna.

Förslaget innebär inga ändringar i den teori som utgör bakgrund för vår gällande lagstiftning, dvs. den s.k. utgift-mot-inkomstteorin, utan man har hållit sig till den teoretiska grunden för vår gällande lagstiftning.

Principen om "true and fair view" i Europeiska gemenskapernas direktiv föreslås bli intagen i vår bokföringslag såsom ett allmänt krav på boksluten. Enligt denna princip skall bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter (i det svenska direktivet en rättvisande bild) av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och hans ekonomiska ställning. Möjligheten att inkludera de fasta tillverkningsutgifterna i anskaffningsutgifterna föreslås bli utvidgad. Likaså föreslås att inkomsten av leveranser med lång tillverkningstid får upptas på grundval av tillverkningsgraden. Vid omräkningen av fordringar och skulder i utländsk valuta föreslås förbättrande av jämförbarheten att bokslutsdagens kurs iakttas. Vid periodiseringen av utgifter för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verknings-tid skall föreligga skyldighet att aktivera anskaffningsutgifterna och uppta dem som kostnader enligt en på förhand uppgjord plan. I lagen föreslås ett stadgande enligt vilket från intäkterna dessutom avdras de framtida utgifter som den bokföringsskyldige har förbundet sig att erlägga och som sannolikt inte medför motsvarande inkomst. Likaså avdras de framtida förluster som kan anses uppenbara.

De allmänna föreskrifterna om koncernbokslut föreslås bli överförda från lagen om aktiebolag till bokföringslagen. Samtidigt ut-

vidgas skyldigheten att uppgöra koncernbokslut till att gälla andra samfundsformer vid sidan av aktiebolag. Till bokföringslagen fogas stadganden om skyldighet att uppgöra koncernbokslut, principer för sammanslagning av bokslutsuppgifter, dvs. konsolidering, medtagande av intresseföretag i koncernbokslut och krav på vilka uppgifter som skall ingå i bilagorna. Det skall vara möjligt att eliminera de skattebundna bokningarna i koncernsammansfunds bokslut på koncernbokslutsnivån genom att reserveringarna och avskrivningsdifferensen fördelas på latent skatteskuld och eget kapital. Reglerna för begränsning av vinstutdelning i lagen om aktiebolag preciseras beträffande moderföretagets vinstutdelning.

I förslaget utökas de alternativa sätt att presentera resultaträkningen som den bokföringsskyldige förfogar över. Resultaträkningen kan uppgöras antingen som för närvarande baserad på utgiftslag eller alternativt enligt funktion. Balansräkningsschemat föreslås bli ändrat så att utformningen motsvarar det obligatoriska schemat enligt direktiven.

I specialföreskrifterna om bankernas och försäkringsbolagens bokslutsinformation medtas de nuvarande övervakningsmyndigheternas befogenhet att meddela nödvändiga detaljanvisningar.

Många viktiga delar i förslaget ansluter sig till avtalet om europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

De föreslagna lagarna avses träda i kraft den 1 januari 1993. En bokföringsskyldig skall emellertid kunna tillämpa de stadganden som gällt då lagen trätt i kraft på bokföringen för en räkenskapsperiod som utgår den 30 juni 1994 eller dessförinnan. I förslaget ingår dessutom särskilda övergångsstadganden beträffande enskilda stadganden.

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida		Sida
ALLMÄN MOTIVERING .....	3	1.2. Lagen om aktiebolag .....	38
<b>1. Inledning</b> .....	3	1.3. Lagen om andelslag .....	40
<b>2. Propositionens samhälleliga betydelse</b> .....	3	<b>2. Närmare stadganden och bestämmelser</b> ...	41
<b>3. Nuläget och de föreslagna ändringarna</b> ...	5	<b>3. Ikraftträdande</b> .....	41
3.1. Lagstiftning om bokslut .....	5	LAGTEXTER .....	42
3.2. Förenhetligande av bokslutsnormerna in- om Europeiska gemenskaperna .....	7	<b>1. Lag om ändring av bokföringslagen</b> .....	42
3.3. De viktigaste punkterna i förslaget .....	9	<b>2. Lag om ändring av 11 och 12 kap. lagen om aktiebolag</b> .....	46
<b>4. Beredningskeden</b> .....	11	<b>3. Lag om ändring av lagen om andelslag</b> ...	48
<b>5. Propositionens organisatoriska och ekono- miska verkningar</b> .....	13	BILAGOR .....	50
<b>6. Andra omständigheter som inverkat på pro- positionen</b> .....	13	<b>Bilaga 1. Parallelltexter</b> .....	50
6.1. Tillsynsmyndigheternas närmare föreskrif- ter .....	13	1. Lag om ändring av bokföringslagen .....	50
6.2. Beroende av internationella konventioner	14	2. Lag om ändring av 11 och 12 kap. lagen om aktiebolag .....	59
DETALJMOTIVERING .....	14	3. Lag om ändring av lagen om andelslag .....	64
<b>1. Motivering till lagförslagen</b> .....	14	<b>Bilaga 2.</b> .....	67
1.1. Bokföringslagen .....	14	Bokföringsförordningen .....	67

## ALLMÄN MOTIVERING

### 1. Inledning

Bokföringslagen (655/73) har varit i kraft nästan två årtionden. Under denna tid har det inträffat betydande förändringar både i de bokföringsskyldiga företagens verksamhetsmiljö och i deras verksamhet. I företagens inhemska verksamhetsmiljö har i synnerhet finansmarknaden ändrats så att betydelsen av aktiemarknaden och värdepappersmarknaden i allmänhet har ökat mycket för företagens skötsel av finansieringen. Å andra sidan har den finländska företagsverksamheten internationaliserats allt mera, vilket för flera företag har inneburit att de även skaffar finansiering på den utländska kapitalmarknaden samt för vissa storföretag att de söker sig till den utländska utvecklade aktiemarknaden. Ett utmärkande utvecklingsdrag för hela vårt lands företagsverksamhet har varit näringslivets strukturomvandling, som har tagit sig uttryck bl.a. i servicesektorns tillväxt samt inom industrin och handeln i en betydande ökning av investeringarna i know-how.

Som grund för den nuvarande bokföringslagen valde man en åskådlig teori, utgift-motinkomstteorin, eftersom man ansåg det viktigt att en utomstående som betraktar bokslutet känner till de allmänna principer som följs i bokföringen och då bokslutet görs upp. Genom att bokföringslagen vad begreppen och innehållet beträffar baserades på en för ändamålet lämplig teori ville man också försäkra sig om en entydig information och en följdriktig uppbyggnad av lagen. Under de senaste åren har man i synnerhet i de länder som omfattar den anglosaxiska bokföringskulturen, t.ex. Förenta staterna och Canada, utvecklat helhetsförklaringar för bokföringen. På lång sikt är avsikten att ur dem härleda lösningar på enstaka bokförings- och bokslutsproblem. IASC (International Accounting Standards Committee) har publicerat sitt ståndpunktstagande i fråga om en dylik tankekonstruktion med tanke på uppdraget av bokslut.

Företagsverksamhetens internationalisering har i allt högre grad avspeglats i de finländska storföretagens bokslutsinformation. Företagen har anpassat sig till att ge information som motsvarar förväntningarna och kraven från de utlänningar som utnyttjar boksluten. Flera företag publicerar utöver det inhemska bokslu-

tet parallellbokslut som är uppgjorda enligt utländska normer eller internationellt godkända bokslutsstandarder. Utvecklingen har också styrts i denna riktning av fondbörsens specialbestämmelser om bokslutsinformation för bolag som noteras offentligt.

Vid omvandlingen av bokslut som uppgjorts inom ramen för de finländska reglerna så att de skall överensstämma med utländska normer och utländsk praxis har det konstaterats att lösningarna på omfångs-, värderings- och periodiseringsproblemen i boksluten klart skiljer sig beträffande vissa detaljer. Dylika är bl.a. fastställandet av anskaffningsutgifterna för omsättnings- och anläggningstillgångar, periodiseringen av projektinkomster, beräkningen av planenliga avskrivningar, uppdelningen av reserveringar i specifika och allmänna reserveringar samt bokningen av latent skatteskuld. Dessutom har det framträtt lösningar i utländska koncernbokslutsnormer som avviker från stadgandena om uppgörande av koncernbokslut i lagen om aktiebolag, bl.a. i fråga om behandlingen av intressebolag.

En viktig faktor som inverkar på den nationella regleringen är det arbete med att förenhetliga lagstiftningen som pågår inom Europeiska gemenskaperna (EG). Den harmonisering av samfundslagstiftningen som sker inom EG är av central betydelse för de principer som omfattas i bokföringslagstiftningen. Den finska bokföringslagstiftningen kan inte i framtiden avvika från principerna i EG:s bokslutsdirektiv. De mest betydande direktiv som gäller bokslutsinformation är det fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEG), som gäller bolagens årsbokslut, och det sjunde bolagsrättsliga direktivet (83/349/EEG), som gäller koncernbokslut. I dem stadgas rätt detaljerat om principerna för den information som skall presenteras i bokslut och koncernbokslut.

### 2. Propositionens samhälleliga betydelse

Bokslutsinformationens betydelse för de bokföringsskyldigas intressegrupper har väsentligt ökat jämfört med den tid då den nuvarande bokföringslagen trädde i kraft. Utvecklingen på penning- och aktiemarknaden har gjort att nya grupper av människor har börjat utnyttja

bokslutsinformationen. Deras informationsbehov varierar i fråga om såväl innehåll som mängd. Man kan anta att ett gemensamt mål för alla som använder sig av informationen är att få så tillförlitlig information som möjligt. Ett uttryck för detta genomgående mål är principen om true and fair view, som härletts ur de europeiska normerna och som uppställer ett sådant krav för den som gör upp bokslutet att det skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om företagets resultat och ekonomiska ställning.

Avsikten med de föreslagna ändringarna är att de finska normerna för bokslutsinformationen skall börja motsvara de förändrade behoven. Det har ansetts eftersträvansvärt att den information som de bokföringsskyldiga erbjuder har så enhetliga grunder som möjligt och att de subjektiva elementens effekt på informationens slutresultat förs fram så öppet som möjligt. I synnerhet för aktieplaceringarna är det viktigt att boksluten och den övriga informationen är så jämförbara sinsemellan som möjligt.

Företagsverksamhetens och kapitalmarknadens internationalisering är den största enskilda faktorn bakom de nu föreslagna ändringarna. Finländska företags bokslutsinformation skall svara även på den internationella användarkårens informationsbehov. För de enskilda företagen är det av största vikt att den information de erbjuder både beträffande utformningen och tillförlitligheten uppfyller den utländska läsarkårens krav. I synnerhet de finländska företag som i sin kapitalanskaffning har vänt sig även till den utländska kapitalmarknaden, har gjort upp parallellbokslut som oftast är gjorda enligt ständer som vanligen följs internationellt. De krav som uppstått på den utvecklade kapitalmarknaden håller för sin del på och styr de finska normerna i riktning mot de krav som allmänt iakttas internationellt.

De nödvändiga ändringarna i den gällande lagstiftningen beror på att de europeiska normerna håller på att utvecklas. Det projekt i syfte att åstadkomma ett avtal om europeiska ekonomiska samarbetsområdet som är aktuellt samtidigt som revideringen av bokföringslagen har innehållit bl.a. en förpliktelse för Finland att som ett land tillhörande Europeiska frihandelsammanslutning (EFTA) anpassa sin lagstiftning så att den motsvarar de bolagsrättsliga direktiv som är godkända inom EG. Till de delar som direktiven innehåller tvingande be-

stämmelser har de ansetts förpliktande och anpassningen till dem ofrånkomlig. Till regleringspropositionen ansluter sig sålunda ett införande av EES-avtalet i Finland till de delar som de föreslagna ändringarna baserar sig på tvingande bestämmelser i direktiven. Eftersom EG:s bokslutsdirektiv innehåller en rätt långt gåendes reglering av bokslutsnormerna, har deras inverkan på de föreslagna nya stadgandena varit central.

Genom de föreslagna ändringarna har man eftersträvat tillförlitligare koncernbokslutsinformation än tidigare. Koncernbokslutsinformationen har ökat i betydelse i proportion till att det blivit allmännare med koncerner. I synnerhet för aktieplaceringarna och kreditgivarna är koncerninformationen av stor betydelse. Förslagen innebär att de viktigaste stadgandena om koncernbokslut överförs från den bolagsrättsliga lagstiftningen till den allmänna bokföringslagstiftningen. Genom detta har man velat förhindra att stadgandena om koncernbokslut kringås genom utnyttjande av olika bolagsformer. Det har ansetts lika viktigt att få tillförlitlig koncerninformation beträffande alla olika samfundsformer.

Beträffande resultaträkningsschemat ökar de föreslagna ändringarna de alternativ som den bokföringsskyldige förfogar över. Detta kan inte anses strida mot kravet på jämförbarhet, utan de tillbudsstående alternativen beror på den bokföringsskyldiges möjlighet att iakttä antingen bidragskalkylering eller alternativt s.k. självkostnadsberäkning i enlighet med vad som kan anses ändamålsenligt med beaktande av den bokföringsskyldiges förutsättningar och behov.

De föreslagna ändringarna riktar sig till bokföringslagens stadganden om bokslut. Lagens stadganden om den löpande bokföringen föreslås inte bli ändrade. De föreslagna ändringarna gäller regleringen av bokslut som uppgörs av alla bokföringsskyldiga. Enligt 1 § bokföringslagen är envar som driver rörelse eller utövar yrke skyldig att föra bok över denna verksamhet. Aktiebolag, andelslag, kommanditbolag, öppna bolag, föreningar och andra sådana samfund samt stiftelser är alltid bokföringsskyldiga.

Förslagen innebär ändringar förutom i bokföringslagen även i stadgandena om bokslut, koncernbokslut och vinstfördelning i lagen om aktiebolag (734/78). En viktig ändring är att stadgandena om koncernbokslut överförs från

lagen om aktiebolag till bokföringslagen, varvid deras tillämpningsområde i motsvarande mån utvidgas till att omfatta alla bolagsformer. I stadgandena om vinstfördelning i lagen om aktiebolag skall beaktas den bokföringsskyldiges möjlighet till eliminering av skattebundna bokningar i koncernbokslutet.

Stadgandena om bokslut i lagen om andelslag (247/54) föreslås bli ändrade och kompletterade till vissa delar. De föreslagna stadgandena gäller återförande av uppskrivningar av värdet och offentliggörande av bokslutsuppgifterna. Inga ändringar föreslås av stadgandena om användning av andelslags överskott. Också i fortsättningen bestäms användningen av överskottet i ett andelslag som är moderbolag för en koncern på grundval av moderbolagets eget bokslut och inte på grundval av koncernbokslutet. I förslaget ingår inga ändringar i lagen om öppna bolag och kommanditbolag (389/88). Inte heller i lagstiftningen om andra samfund, t.ex. föreningar och stiftelser, föreslås några ändringar.

Förslagen innehåller inga ändringar i specialregleringen för enskilda branscher, t.ex. bank- och försäkringssektorn. De föreslagna lagändringarna kan dock tänkas inverka på de anvisningar och föreskrifter som olika tillsynsmyndigheter meddelar med stöd av sin befogenhet.

### 3. Nuläget och de föreslagna ändringarna

#### 3.1. Lagstiftning om bokslut

Den grundläggande författning som innehåller de finska bokföringsnormerna är bokföringslagen. Den är en allmän lag som gäller bokningen av affärstransaktioner, uppgörandet av bokslut m.fl. bokföringsskyldigheter och som alla bokföringsskyldiga skall iaktta om inte något annat stadgas eller bestäms. Alla bokföringsskyldiga oberoende av samfundsform och storlek skall iaktta bokföringslagen liksom de stadganden som getts med stöd av den bl.a. i bokföringsförordningen. Enligt 1 § bokföringslagen är envar som driver rörelse eller utövar yrke skyldig att föra bok över denna verksamhet. Befriade från bokföringsskyldigheten är enligt samma stadgande endast offentliga samfund, idkare av gårdsbruk samt Nordiska Investeringsbanken och Nordiska projektexportfonden. Aktiebolag, andelslag,

kommanditbolag, öppna bolag, föreningar och andra sådana samfund samt stiftelser är likväl alltid bokföringsskyldiga och skall i tillämpliga delar iaktta stadgandena i bokföringslagen.

I 39 § bokföringslagen stadgas att utan hinder av lagens stadganden skall angående bokföringsskyldighet och bokföring samt offentliggörande av bokslut gälla, vad därom är särskilt stadgat annorstädes i lag eller vad vederbörande myndighet med stöd av annan lag föreskrivit. Föreskrifter om i synnerhet bokslut ingår i bolagslagstiftningen, t.ex. i lagen om aktiebolag samt i speciallagstiftningen för olika branscher, t.ex. bank- och försäkringsbolagslagstiftningen.

Föreskrifterna i den gällande lagen om aktiebolag bygger på att bokföringslagen tillämpas på aktiebolagets löpande bokföring. Beträffande uppgörandet av bokslutet tillämpas bokföringslagen, om det inte i lagen om aktiebolag finns avvikande föreskrifter beträffande uppgörandet av bokslut. I lagen om aktiebolag ingår sådana stadganden som har ansetts nödvändiga i aktiebolag på grund av deras speciella natur.

Bankernas och försäkringsbolagens bokföring och bokslut har inte uteslutits ur den allmänna bokföringslagen. Trots det kan anvisningarna för dem anses vara rätt autonoma och oberoende av bokföringslagens föreskrifter. Enligt den rådande tolkningen kan bankinspektionen och social- och hälsovårdsministeriet ge föreskrifter som avviker från bokföringslagen.

*Föreskrifter i lagen om aktiebolag om uppgörandet av bokslut och koncernbokslut för enskilda företag och föreskrifternas förhållande till bokföringslagen*

Då lagen om aktiebolag reviderades var ett av de viktigaste målen att öka informationen från företagen i aktiebolagsform. Enligt motiveringen till den regeringsproposition (RP 27/1977 rd) som gällde lagrevideringen behöves samhället och utomstående referensgrupper i allt större utsträckning uppgifter om aktiebolagens verksamhet och ägoförhållanden. I motiveringen konstateras dessutom att bokföringslagen inte ställer och inte heller haft för avsikt att ställa tillräckligt höga krav på aktiebolagens bokslutsinformation.

En effektivare information konstaterades förbättra aktieägarnas och borgenärernas möj-

ligheter att bevaka sina rättigheter och tjäna såväl personalens intressen som offentlig och allmän fördel. Dessutom kan det speciellt för mindre företags ledning vara betydelsefullt att lagen ställer krav på ökad information, eftersom företagets ledning måhända annars inte skulle skaffa sig tillräckligt ingående uppgifter om sitt bolag. Den enskilda aktieägaren och minoritetsgrupperna konstaterades i motiveringen behöva ett mera omfattande, på lag grundat skydd mot majoritetsväldet. Tillräcklig tillgång till information och ett utvecklat minoritetsskydd är av betydelse också då man önskar främja aktiesparandet och den vägen stöda finansieringen av företagets verksamhet.

Enligt 39 § bokföringslagen skall utan hinder av stadgandena i bokföringslagen angående bokföringsskyldighet och bokföring samt offentlighöjande av bokslut gälla, vad därom är särskilt stadgat annorstädes i lag eller vad vederbörande myndighet med stöd av annan lag föreskrivit. I lagen om aktiebolag ingår sådana stadganden som har ansetts nödvändiga i aktiebolag på grund av deras speciella natur. Strävan att öka den information som aktiebolagen ger om sig själva framgår av flera stadganden i 11 kap. lagen om aktiebolag. En del av dem gäller resultaträkningen och balansräkningen samt de bilagor som skall komplettera dem och en del den obligatoriska verksamhetsberättelsen. I kapitlet ingår dessutom alla föreskrifter på lagnivå om koncernbokslut.

Stadgandena i bokföringslagen och lagen om aktiebolag tillämpas på alla aktiebolag. I fråga om bokslutsstadgandena är lagen om aktiebolag en speciallag i förhållande till bokföringslagstiftningen. Även de aktiebolag som omfattas av speciallagstiftningen skall iaktta bokföringslagstiftningen och stadgandena om bokslut i lagen om aktiebolag. Bank- och försäkringsbolagslagstiftningen ställer bank- och försäkringssektorn delvis utanför tillämpningen av de allmänna bokslutsnormerna. De övriga speciallagarna kan emellertid innehålla undantagsstadganden eller kompletterande stadganden.

Ett koncernbokslut omfattar koncernresultaträkning och koncernbalansräkning samt bilagor till dem liksom verksamhetsberättelse. På grund av koncernbolagens inbördes kapital samband och funktioner är koncernen som ekonomisk helhet inte summan av de enskilda bolagen. Koncernens resultat under en räkenskapsperiod är inte detsamma som summan av

koncernbolagens resultat och koncernens ställning är inte lika med summan av koncernbolagens ekonomiska ställning. Man har ansett att det behövs en särskild utredning för att beskriva koncernen som ekonomisk helhet, koncernbokslutet. Avsikten med koncernbokslutet är uttryckligen att förhindra att den organisationsform som en koncern erbjuder missbrukas till skada för enskilda koncernbolags borgenärer eller andra referensgrupper. Begreppsmässigt är koncernbokslutet en del av moderbolagets bokslut.

### *Övrig samfundslagstiftning*

Föreskrifter om andelslagens bokslut ingår i 9 kap. lagen om andelslag. Andelslagens bokslut skall uppgöras enligt stadgandena i bokföringslagen och lagen om andelslag. De viktigaste specialföreskrifterna i lagen om andelslag gäller uppdelning av det egna kapitalet på fritt eget kapital och bundet eget kapital samt det bundna kapitalets sammansättning, uppskrivning, lagerreserv samt offentlighöjande av bokslutsuppgifterna. Lagen om andelslag innehåller inga stadganden om koncernbokslut.

Kapitel 9 i lagen om öppna bolag och kommanditbolag innehåller föreskrifter om skyldighet att uppgöra bokslut, uppgörande av bokslutet, bokslutets innehåll, offentlighöjande av bokslutsuppgifterna samt bokföringsnämndens anvisningar och utlåtanden. Enligt stadgandet om skyldighet att uppgöra bokslut skall för varje räkenskapsperiod uppgöras bokslut om omfattar resultaträkning och balansräkning. Bokslutet skall uppgöras i enlighet med stadgandena i bokföringslagen och 9 kap. lagen om öppna bolag och kommanditbolag.

### *Övrig speciallagstiftning*

I den övriga lagstiftningen finns föreskrifter om bokslut i lagen om stiftelser (109/30) och lagen om pensionsstiftelser (469/55). Om bokföringsskyldigheten gäller enligt lagen om stiftelser vad som stadgas i bokföringslagen. Enligt lagen om pensionsstiftelser skall en pensionsstiftelse i tillämpliga delar iaktta stadgandena i bokföringslagen. Social- och hälsovårdsministeriet fastställer emellertid anvisningarna för uppgörande av bokslut. Beträffande de materiella föreskrifterna innehåller lagen endast en

hänvisning om att pensionsansvarigheten skall upptas i balansräkningen.

Förutom i bokföringslagen ingår stadganden gällande bankernas bokföring och bokslut i bolagslagarna och banklagarna. Stadganden om affärsbankerna, hypoteksbankerna och kreditaktiebolagen ingår i lagen om aktiebolag, i lagen om affärsbanker (540/69), lagen om hypoteksbanker (545/69) samt i lagen om finansieringssamhet (1544/91). För andelsbankernas och sparbankernas del ingår stadganden i lagen om andelslag och andelsbanklagen (1271/90) samt i sparbankslagen (1270/90).

Lagen om försäkringsbolag (1062/79) innehåller flera stadganden om försäkringsbolags bokslut. I försäkringsbolags bokföring skall utan hinder av vad som stadgas på annat ställe i lag iaktas stadgandena i 10 kap. och av social- och hälsovårdsministeriet utfärdade anvisningar, vilka föranleds av försäkringsverksamhetens speciella karaktär. I lagen om försäkringsbolag ingår särskilda stadganden om räkenskapsperiodens längd, koncern, värdering av förslitning icke underkastade investeringstillgångar i bokslutet, uppdelning av eget kapital, uppgifter som skall ingå i bilagor, upptagande av ansvar och panter i bokslutet samt om uppevaring av vissa handlingar. Social- och hälsovårdsministeriet har distribuerat flera cirkulär till försäkringsbolagen vilka gäller bl.a. bokföring och bokslut och vilka innehåller ändringar och kompletteringar till bokföringslagen och bokföringsförordningen.

### 3.2. Förenhetligande av bokslutsnormerna inom Europeiska gemenskaperna

#### *Allmänt om Europeiska gemenskaperna bokslutsdirektiv*

Av Europeiska gemenskapernas (EG) bolagsrättsliga direktiv gäller det fjärde och det sjunde direktivet bolagens bokslutsinformation. Det fjärde direktivet gäller uppgörandet av, innehållet i och publiceringen av enskilda bolags årsbokslut samt revision. Det sjunde direktivet reglerar motsvarande frågor för koncernbokslutens del.

Det fjärde direktivet (78/660/EEG) om årsbokslut i vissa bolagsformer antogs redan 1978 och medlemsstaterna skulle samordna sin lagstiftning enligt direktivet genom vissa över-

gångsstadganden inom två år efter att det utkommit, dvs. före augusti 1980.

Koncernbokslutsdirektivet, det sjunde direktivet (83/349/EEG) om konsoliderade bokslut, publicerades 1983. Medlemsstaterna skulle anpassa sin lagstiftning i enlighet med det före den 1 januari 1988. Moderbolagen borde ha uppgjort koncernbokslut enligt den sjunde direktivet från och med de räkenskapsperioder som började den 1 januari 1990 och därefter.

Direktiven ändrades i november 1990 så att gränserna för tillämpningen på små och medelstora företag höjdes samtidigt som lättnaderna för små och medelstora företag bl.a. beträffande principerna för offentliggörande av bokslut blev förpliktande för alla medlemsstater (90/604/EEG). Direktiven ändrades samtidigt så att de personbolag som definieras särskilt för varje medlemsstat började omfattas av direktiven (90/605/EEG).

För förenhetligande av finansinstitutens bokslutspraxis har getts direktivet (86/635/EEG), som publicerades i december 1986. Gemenskapens medlemsländer skulle anpassa den nationella lagstiftningen i enlighet med direktivet före utgången av 1990 och praxis som överensstämmer med anvisningarna skall börja tillämpas senast 1993. Ett direktiv som reglerar försäkringsbolagens bokslut träder i kraft vid utgången av 1994.

#### *Fjärde direktivet*

Det huvudsakliga målet för det fjärde bolagsrättsliga direktivet är att förenhetliga värderings- och periodiseringsstadgandena, principerna för uppgörandet av bokslut och utformningen av den bokslutsinformation som publiceras så att jämförelsebarheten mellan bolag som verkar i olika medlemsstater förbättras. Det fjärde direktivet gäller i regel alla företag av aktiebolags- och kommanditbolagstyp oberoende av storlek.

Enligt det fjärde direktivet skall årsbokslutet ge en rättvisande bild (true and fair view) av bolagets tillgångar och skulder, ekonomiska ställning och resultat. Direktivets värderingsprinciper framgår av artikel 31:

- bolaget förutsätts fortsätta sin verksamhet (going concern)
- oförändrade värderingsprinciper skall konsekvent tillämpas (consistency)



- försiktighet (prudence), som innebär särskilt att
  - endast konstaterade intäkter (profits made) får tas med
  - hänsyn måste tas till alla förutsebara risker och möjliga förluster och
  - avskrivningar måste göras oberoende av resultatet
- alla upplupna intäker och kostnader skall tas upp i bokslutet (accrual)
- tillgångar och skulder skall värderas var för sig och
- den ingående balansen måste stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans.

Huvudprincipen är att utgifterna värderas till de ursprungliga anskaffningsutgifterna. En medlemsstat kan tillåta eller kräva att förslitning underkastade anläggningstillgångar och värdepapper som hör till anläggningstillgångarna värderas till återanskaffningspriset eller till ett inflationsjusterat pris. Ifall omvärderingen även upptas i resultaträkningen eller annars överförs till det egna kapitalet, får den inte räknas till den utdelningsbara vinsten. För omvärderingen och de ändringar som inträffat däri skall redogöras i bilagorna till bokslutet. Omsättningstillgångar värderas i regel till de direkta utgifterna. Direktivet erbjuder dock medlemsstaterna utrymme att tillåta att bland anskaffningsutgifterna upptas även en del av de fasta utgifterna för tillverkningen utöver de rörliga (direkta) utgifterna. I praktiken iaktas självkostnadsprincipen nästan utan undantag i EG-staterna. Beträffande anläggningstillgångar av egen tillverkning tillämpas samma självkostnadsprincip som vid värderingen av omsättningstillgångar.

Ifall värdet av anläggningstillgångarna har sjunkit permanent, skall balansvärdet sänkas i motsvarande mån. Å andra sidan kräver direktivet även att en tidigare kostnadsföring skall återföras om kostnadsföringen visar sig ogrundad. Skyldigheten att återföra en kostnadsföring gäller både anläggningstillgångar och långvariga placeringar. Omsättningstillgångar värderas i enlighet med principen om lägsta värde.

Då man gör upp balansräkning enligt det fjärde direktivet kan man välja antingen horisontellt eller vertikalt schema. Det egna kapitalet uppdelas inte i bundet och fritt kapital på samma sätt som i den finska aktiebolagslagstiftningen. Det finns fyra olika alternativa scheman för resultaträkningen. Resultaträk-

ningen kan uppgöras enligt en uppdelning antingen i kostnadsdrag eller i funktioner.

Räkenskapsperiodens resultat indelas enligt direktivet i tre grupper: resultatet av den normala verksamheten, finansiella intäkter och kostnader samt resultat från övrig verksamhet än den ordinära verksamheten.

Enligt det fjärde direktivet skall bokslutshandlingarna utformas på samma sätt från den ena räkenskapsperioden till den andra. I undantagsfall kan framställningssättet ändras.

I det fjärde direktivet ingår bestämmelser om de fakta som skall ingå i bilagorna. Det förutsätts att det skall ingå mer information i bilagorna än enligt de finska normerna. Bolagen skall t.ex. ge uppgifter om hur omsättningen fördelar sig på rörelsegrenar och områden. I direktivet förutsätts att bilagorna skall innehålla uppgifter om skillnaderna mellan anskaffningsutgiften och marknadsvärdet för vissa balansposter. Direktivet innehåller även föreskrifter om offentliggörande av bokslutet och revision.

Direktivet förutsätter att anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar avskrivs systematiskt under en nyttighets beräknade ekonomiska livslängd. Avskrivningarna görs således enligt en plan som uppgjorts på förhand. I Finland är det tillåtet att visa planenliga avskrivningar i resultaträkningen, men skillnaden mellan de planenliga avskrivningarna och de avskrivningar som gjorts i bokföringen inom de gränser som skattelagstiftningen tillåter upptas som en korrigeringspost i form av en förändring av reserveringarna i resultaträkningen. Det är likaså frivilligt att uppta den ackumulerade avskrivningsdifferensen i balansräkningen. I bokföringen visas anläggningstillgångarnas utgiftsrest efter gjorda avskrivningar. Den finska lagstiftningen innehåller ingen förpliktelse att återföra gjorda kostnadsföringar t.ex. då en gjord avskrivning av anskaffningsutgiften för värdepapper under en senare räkenskapsperiod visar sig ogrundad. Det fjärde direktivet å sin sida förutsätter att en sådan ogrundad kostnadsföring återförs.

#### *Sjunde direktivet*

Det sjunde direktivet innehåller föreskrifter om koncernbokslut. Av koncernbokslutet skall enligt direktivet framgå tillgångar, skulder, ekonomisk ställning och resultat för de företag,



som hör till koncernen, alldeles som om koncernen vore ett företag. Koncernbokslutet skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat.

Till en koncern hör enligt direktivet alla de företag där moderbolaget har bestämmanderätt. Bestämmanderätten baserar sig i främsta hand på en majoritet av rösträtt som dotterbolagsaktierna eller medlemskapet medför. Moderbolagets bestämmanderätt kan ta sig uttryck, trots att moderbolaget inte heller skulle ha majoriteten av den rösträtt som baserar sig på innehav, i rätt att som delägare eller medlem i dotterbolaget utse majoriteten i dotterbolagets förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan. Moderbolagets bestämmanderätt kan också, om den nationella lagstiftningen så tillåter, bestå i ett bestämmande inflytande i ett sådant dotterbolag som moderbolaget inte alls är delägare i. Det bestämmande inflytandet baserar sig då antingen på ett avtal som ingåtts med dotterbolaget eller på dess stadgar eller på en bestämmelse i bolagsordningen eller på att moderbolaget och dotterbolaget har en enhetlig ledning. Ett företag som med stöd av ett avtal som ingåtts med de andra aktieägarna eller medlemmarna bevakar röstmajoriteten i ett annat företag kan anses som moderbolag, varvid det är skyldigt att ta med det företag som det bevakar i koncernbokslutet.

Koncernbokslutet omfattar koncernbalansräkning, koncernresultaträkning och bilagor. Föreskrifterna i det fjärde direktivet om balansräkningens och resultaträkningens utformning och innehåll samt om den information som skall ges i bilagorna skall tillämpas även på koncernbokslut. I koncernbokslutet skall enligt artikel 29 i det sjunde direktivet iaktas värderingsprinciperna enligt det fjärde direktivet. Då bokslutet för ett enskilt bolag som konsolideras har uppgjorts enligt andra värderingsprinciper, skall tillgångarna och skulderna i bokslutet omvärderas i enlighet med de värderingsprinciper som iakttagits vid konsolideringen. De tekniska principer som skall iaktas vid uppgörandet av koncernbokslut är i stora drag desamma i finländsk praxis och praxis enligt det sjunde direktivet. En väsentlig skillnad ligger emellertid däri att i den finländska praxisen sammandras bolagens bokslut till koncernbokslutet som sådana. De företag som

hör till en koncern skall tillämpa enhetliga redovisningsprinciper enligt det fjärde direktivet.

I den koncernverksamhetsberättelse som direktivet förutsätter skall ges en heltäckande översikt över affärsverksamhetens utveckling och den ekonomiska ställningen för de företag som ingår i koncernbokslutet, betraktade som en helhet. Där skall nämnas de viktigaste händelser som inträffat efter bokslutsdagen, den förutspådda utvecklingen, alla forsknings- och utvecklingsåtgärder hos de företag som omfattas av koncernbokslutet och uppgifter om moder- och dotterbolagens innehav av aktier i moderbolaget.

Det sjunde direktivet inverkar också på rapporteringsskyldigheterna för koncerner, vilkas moderbolag ligger utanför Europeiska gemenskaperna. Bolag som har underkoncerner i EG-länderna har enligt det sjunde direktivet från 1990 varit tvungna att ge information enligt direktivet om sin verksamhet i den ekonomiska gemenskapens länder, ifall koncernbokslutet för hela koncernen inte anses vara uppgjort enligt grunder som överensstämmer tillräckligt med redovisningsprinciperna i det sjunde direktivet.

Trots att målet med det fjärde och det sjunde EG-direktivet är att ge enhetlig information, har detta mål inte nåtts i det första skedet av EG-harmoniseringen. Trots att bokslutshandlingarnas utformning i någon mån har förenhetligats, finns det fortfarande skillnader i de detaljerade redovisningsmetoder som använts i beräkningen av resultatet och tillgångarna.

Principerna i direktiven har behandlats närmare i samband med detaljmotiveringen.

### 3.3. De viktigaste punkterna i förslaget

#### *Allmänt*

Utgångspunkten för bokföringsnormerna och normerna för uppgörandet av bokslut anses i enlighet med den gällande lagstiftningen vara beräkningen av den utdelningsbara vinsten. Den gällande utgift-mot-inkomstteorin skall enligt propositionen även i framtiden utgöra grund för normerna. En konsekvent och verklighetstrogen, till sin grundstruktur enkel och teoretisk modell som grund för lagstiftningen gör det lättare att söka svar på problem

som uppkommer i praktiken. En teori som grund för lagstiftningen möjliggör en entydig begreppsdefinition i de situationer då lagen skall tillämpas, förbättrar dess egenskaper som en klar och konsekvent resultatmätare och erbjuder i nya situationer en lösning som kan härledas konsekvent.

I propositionen har även beaktats internationellt allmänt accepterade grundhypoteser som gäller bokföringen och bokslutet: kontinuitetsprincipen, realisationsprincipen, utgift-mot-inkomst-principen, tillförlitlighet, fullständighet, försiktighet, väsentlighet, ekonomiskt tänkande, sak före form, en riktig och tillräcklig bild, jämförbarhet och snabbhet.

Principen om "true and fair view" i EG:s bokslutsdirektiv föreslås bli intagen i vår lagstiftning. Ett stadgande om detta föreslås i 9 § 2 mom. bokföringslagen. Enligt det föreslagna stadgandet skall bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och hans ekonomiska ställning.

De bokföringsskyldiga föreslås få möjlighet att i större utsträckning än nu inkludera de fasta tillverkningsutgifterna i anskaffningsutgifterna då de fasta utgifterna är väsentliga i förhållande till anskaffningsutgifterna och då det med beaktande av omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet är befogat.

Vid omräkningen av fordringar och skulder i utländsk valuta föreslås för förbättrande av jämförbarheten att kursen på den dag då räkningsperioden utgår skall tillämpas, så att fordringar, skulder och andra förbindelser omräknas till finsk valuta enligt den kurs som Finlands Bank noterar på bokslutsdagen, om de inte genom ett avtal eller på något annat sätt är bundna till en viss kurs, varvid den överenskomna kursen skall tillämpas. Omräkningsprinciperna tillämpas enligt propositionen även vid omräkningen till finsk valuta av poster som följer av options- och terminskontrakt och andra motsvarande derivativavtal och som upptas bland finansieringstillgångarna samt av låne- m.fl. fordringar som hör till kortfristiga och långfristiga placeringar.

Beträffande långfristiga leveranser föreslås för de bokföringsskyldiga möjlighet att bokföra inkomsten så att inkomsten av långfristiga leveranser med lång tillverkningsstad får bokföras på grundval av tillverkningsgraden.

Beträffande värdeförhållningar föreslås skyl-

dighet att återföra en uppskrivning om den visar sig ogrundad.

Upptagandet av förluster som kostnader föreslås bli preciserat, så att i 16 § 1 mom. bokföringslagen intas vid sidan av utgifter även förluster. Förlusterna bokförs såsom kostnader på samma sätt som utgifterna.

Beträffande periodiseringen av utgifter för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid föreslås de bokföringsskyldiga som utgångspunkt bli ålagda skyldighet att aktivera anskaffningsutgifterna och genom avskrivningar uppta dem såsom kostnader enligt en plan som görs upp på förhand. Stadgandet som nu tillåter detta föreslås alltså bli tvingande. Utgångspunkten är att avskrivningstvävet enligt plan utsträcks till alla företag. Dock föreslås yrkesutövare, bokföringsskyldiga vars verksamhet baseras sig på förvaltning av fastigheter, föreningar och andra motsvarande samfund samt stiftelser bli lämnade utanför förpliktelsen.

Beträffande bokningen av framtida utgifter och förluster föreslås ett stadgande enligt vilket från intäkterna dessutom avdras de framtida utgifter som den bokföringsskyldige har förbundit sig att prestera och som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst, liksom de framtida förluster som kan anses uppenbara. Någon motsvarande princip har inte uttryckligen ingått i den gällande lagen.

#### *Förslag till ändringar som gäller koncernbokslutsstadgandena*

Normerna för koncernbokslut föreslås ingå i bokföringslagen. Lagen får ett nytt 3 a kap. med rubriken Koncernbokslut. För närvarande ingår stadgandena i lagen om aktiebolag. I bokföringslagen skall utfärdas stadganden om skyldighet att uppgöra koncernbokslut, konsolideringsprinciper, inbegripande av intresseföretag i koncernbokslutet och bilagor. Skillnaden jämfört med de gällande stadgandena utgör först och främst de föreslagna stadganden som innebär att andra former av sammanslutningar behandlas som dotterföretag och moderföretag på samma sätt som aktiebolag enligt gällande lag samt att begreppet intresseföretag tas med i lagen. Om ett företag har ett betydande inflytande och en betydande ägoandel i ett annat företag skall det förstnämnda enligt förslaget i sitt koncernbokslut inta en del av det

sistnämnda företags resultat och egna kapital. Med en betydande ägoandel avses en ägoandel om minst 20 % i det andra företaget. Med ett betydande inflytande avses en andel om minst 20 % av rösträtten i det andra företaget.

*Förslag till ändringar som gäller resultat- och balansräkningscheman*

De alternativa sätt att presentera resultaträkningen som står till buds för de bokföringskyldiga föreslås bli utökade. De bokföringskyldiga kan enligt propositionen göra upp sin resultaträkning på samma sätt som för närvarande, baserad på kostnadsslag eller alternativt enligt funktion. Det nuvarande resultaträknings-schemat baserat på kostnadsslag vore närmast avsett för sådana bokföringskyldigas behov som i anskaffningsutgifterna för omsättningstillgångar och anläggningstillgångar inkluderar endast de utgifter som föranleds av anskaffningen eller tillverkningen av en nyttighet, dvs. använder s.k. bidragskalkylering. En resultaträkning som visar affärsverksamhetens kostnader enligt funktion är avsedd för bokföringskyldiga som i anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar och anläggningstillgångar av egen tillverkning inkluderar de rörliga och fasta utgifter som föranletts av anskaffningen eller tillverkningen av en nyttighet, dvs. använder s.k. självkostnadsberäkning.

Det föreslås inga särskilda scheman för koncernbokslut utan scheman för enskilda företag används i tillämpliga delar i koncernbokslutet. Kraven på uppgifter i bilagorna föreslås bli ändrade och utökade.

*Uträkning av ett resultat som är oberoende av beskattningen*

De skattebundna bokningarna i koncernbolagens bokslut får de bokföringskyldiga enligt propositionen eliminera vid sammanslagningen av koncernföretagens skattebundna bokslut för åstadkommande av affärsekonomiskt motiverade, enhetliga bokslutsprinciper. Stadgandet föreslås bli intaget i det nya 3 a kap. som gäller koncernbokslut. Eliminering av bokningarna är möjlig genom att reserveringarna och avskrivningsdifferensen indelas i latent skatteskuld och eget kapital. Den kalkylmässiga skatteskulden räknas enligt gällande skattesats.

#### 4. Beredningskeden

Statsrådet tillsatte den 13 april 1989 en kommitté som fick i uppdrag att bereda en reform av bokföringslagstiftningen. Kommittén skulle:

1) utreda i synnerhet behoven av strukturella ändringar i bokföringslagen och -förordningen till följd av den internationella utvecklingen av bokföringsteorierna och ge förslag till ändringar av dem så att föreskrifterna om omfattning, värdering och periodisering för de finländska boksluten fås jämförelsebara med internationell bokslutspraxis samt till dessa delar ge förslag även om behandlingen av koncerner i bokföringshänseende och om deras bokslut;

2) utreda hur skyldigheten att ge information för de bolag som skall noteras offentligt kan beaktas i stadgandena om bokföring och bokslut, hur bokslutspraxisen inom olika branscher fås så enhetlig som möjligt beträffande norm- och informationsbasen och hur de administrativa normerna och tolkningen till dessa delar kan förenhetligas;

3) i betänkandet inkludera en granskning av de krav som skall ställas på företagens bokföring och bokslut som följd av den europeiska integrationen och i sina förslag enligt möjlighet beakta dessa ändringsbehov;

4) granska bokföringens och beskattningens inbördes bindningar och ge förslag om hur de kan ändras;

5) beakta sambanden mellan de stadganden som gäller bokföring och aktiebolags- och den övriga samfundslagstiftningen och ge förslag till ändringar som eventuellt krävs också här.

Kommittén överlämnade sitt betänkandet den 29 november 1990 (kommittébetänkande 1990:45). Kommittén föreslog ändringar i stadgandena om bokslut i bokföringslagen men föreslog ändå att bokföringslagens grunder förblir desamma som tidigare. Kommittén ansåg det motiverat att utgångspunkten för normerna om bokföring och uppgörande av bokslut fortfarande skall vara beräkningen av den utdelningsbara vinsten. Detta skall enligt kommitténs åsikt dock inte ses snävt och enbart ur företagets synvinkel. Ändamålet med bokslutet är dock att ge förutom riktiga även tillräckliga uppgifter om företaget för de instanser som i sitt beslutsfattande behöver information om företaget. I de standarder och föreskrifter som uppstått som resultat av den internationella

harmoniseringen definieras i detalj vilka mål som ställs för bokslutsinformationen. I europeiska gemenskapernas fjärde bolagsrättsliga direktiv sågs allmänt att ändamålet med bokslutet är att ge riktiga och tillräckliga uppgifter ("true and fair view") om bolagets tillgångar, skyldigheter, finansiella ställning och vinst eller förlust. Enligt kommitténs åsikt kan detta anses motsvara även det syftemål som uppställs för finländska bokslut.

Den nuvarande finska bokföringslagstiftningen, som i stor utsträckning baserar sig på utgift-mot-inkomstteorin, utgjorde enligt kommitténs åsikt en god grund för utvecklande av bokförings- och bokslutsnormerna. Utgift-mot-inkomstteorin kan fortfarande anses utgöra grunden för utvecklande av normerna. En konsekvent teoretisk modell som motsvarar verkligheten som grund för lagstiftningen gör det lättare att söka svar på de problem som uppstår i praktiken.

Kommittén ansåg att utgifts-inkomstteorins grundstruktur är enkel och konsekvent. Vid utvecklandet av praktiska lösningar för bokföringen är den en objektivare och tillförlitligare utvecklingsgrund än teorier som bygger på marknadsbaserade värderingar eller förutsägelser om framtida värden.

Kommittén tog vid sidan av utgift-mot-inkomstteorin som utgångspunkt för sina förslag även internationellt allmänt accepterade grundhypoteser som gäller bokföringen och bokslutet. Kommittén ansåg att följande internationellt allmänt godkända konventioner också utgör grunden för finländsk god bokföringsd:

- kontinuitetsprincipen
- realisationsprincipen
- utgift-mot-inkomst-principen
- tillförlitlighet
- fullständighet
- försiktighet
- väsentlighet
- ekonomiskt tänkande
- betoning på innehållet (sak före form)
- rättvisande bild
- jämförbarhet
- snabbhet

Kommittén utgick i sina förslag ifrån att EG:s s.k. bokslutsdirektiv, det fjärde och det sjunde bolagsrättsliga direktivet, utgör de centrala normer som bör beaktas då de finska bokförings- och i synnerhet bokslutsnormerna revideras. Rekommendationerna från IASC,

som utgör internationella bokslutsstandarder, kan däremot enligt kommitténs åsikt inte utgöra grund för en totalrevidering av de finska bokslutsnormerna, men de kan ändå ge svar på enskilda frågor. Utgångspunkten vid reformen av bokslutsnormerna ansågs vara den att beskattningen även i framtiden baserar sig på ett bokslut som utgörs utgående från bokföringen. En ytterligare utgångspunkt var att koncerners skattestatus inte skall ändras, vilket innebär att beskattningen inte baserar sig på koncernbokslutet.

Kommittén föreslog att det i bokföringslagen ges centrala stadganden på lagnivå om skyldigheten att uppgöra koncernbokslut, koncernbokslutets innehåll och omfattning samt om de centrala principer som skall iakttagas vid sammanläggningen av koncernbolags bokslut. Enligt kommitténs uppfattning vore det motiverat att ge stadgandena om koncernbokslut i den allmänna bokföringslagen i stället för i bolagslagstiftningen, eftersom bokföringslagen skall anses som den centrala författningen i fråga om regleringen av bokföringen och därför borde stadgandena på lagnivå om bokföring och bokslut på ett så heltäckande sätt som möjligt ges i den allmänna bokföringslagen.

Beträffande befogenhetsfrågorna och lagstiftningens uppbyggnad ansåg kommittén att bankinspektionen och social- och hälsovårdsministeriet också i framtiden borde kunna meddela de nödvändiga detaljanvisningarna. Kommittén motiverade detta med att man i lagstiftningen inte med nödvändig noggrannhet kan beakta alla särdrag i bank- och försäkringsverksamheten och således inte heller särdragen i tillsynen över dem. Enligt kommitténs åsikt kan endast detaljerade stadganden om uppgörande av bokslut vilka tas in i speciallagstiftningen, dvs. banklagarna och försäkringsbolagslagarna samt lagen om tillsyn över bank, begränsa specialmyndigheternas befogenheter att ge föreskrifter om bankernas och försäkringsbolagens bokföring och utlämnande av bokslutsinformation vilka avviker från den allmänna bokföringslagstiftningen. Kommittén ansåg det inte ändamålsenligt att ge förslag beträffande de normer som särskilt reglerar bankernas och försäkringsbolagens bokslutsinformation.

Handels- och industriministeriet sände kommittébetänkande för utlåtande våren 1991. Utlåtande om betänkandet gavs av följande instanser: justitieministeriet, inrikesministeriet,

social- och hälsovårdsministeriet, arbetsministeriet, utrikesministeriet, finansministeriet, Finlands Bank, statskontoret, statens revisionsverk, skattestyrelsen, bankinspektionen, bokföringsnämnden, statistikcentralen, Kera Ab, Helsingfors handelshögskola, Svenska handelshögskolan, Åbo handelshögskola, Tammerfors universitet, Vasa universitet, Helsingfors Fondbörs, Andelsbankernas Centralförbund, Bankföreningen i Finland, Sparbankernas Central-Aktie-Bank, Sparbanksförbundet r.f., Osake-säästäjän Keskusliitto ry, Centralförbundet för hantverk och småindustri r.f., Finlands Fastighetsförbund r.f., Finska Försäkringsbolagens Centralförbund, Företagarnas Centralförbund i Finland, Industrins Centralförbund, Partihandelns Centralförbund, Kaupan Keskusvaliokunta, Centralhandelskammaren, Bygginformationsstiftelsen, KHT-yhdistys — Föreningen CGR r.y, Bokföringsbyråernas Förbund r.f., Revisorsföreningen GRM r.f. och Pensionsstiftelseföreningen r.f.

Nästan utan undantag förenade sig remissinstanserna med kommitténs åsikt om behoven att ändra bokslutsnormerna. Riktlinjerna för kommitténs förslag fick brett understöd.

Det ansågs motiverat att de finska bokslutsnormerna förenhetligas med principerna för EG:s bokslutsdirektiv. Beträffande kommitténs enskilda förslag framfördes ändringar eller preciseringar.

Regeringens proposition baserar sig på kommitténs förslag med beaktande av de utlåtanden som getts om kommittébetänkandet. Utkastet till regeringsproposition har inte särskilt sänts för utlåtande.

## 5. Propositionens organisatoriska och ekonomiska verkningar

Propositionen inverkar inte på befogenhetsförhållandena mellan myndigheterna och den har inga organisatoriska verkningar.

Propositionen har inga direkta statsekonomiska verkningar. Förslaget till reform av lagstiftningen innehåller inga ändringar i skattelagstiftningen. Reformen förutsätter dock justeringar av skattelagstiftningen. Avsikten är att ändringarna gällande dem skall träda i kraft samtidigt som ändringarna av bokföringslagen.

Då lagen träder i kraft innebär det att uppgifterna för bokföringsnämnden, som ver-

kar i samband med handels- och industriministeriet, ökar i betydande mån under de år som närmast följer efter ikraftträdandet. Bokföringsnämnden skall ge ut flera allmänna anvisningar och det antas att de utlåtanden och anvisningar som inbegärs av den ökar då preciserande principer behövs vid tillämpningen av den nya lagen. Bokföringsnämnden verkar nu så att en sekreterare med uppgiften som bisysla bereder ärendena. För att nämnden skall klara av de ökade uppgifterna inom den tidtabell som ikraftträdandet förutsätter krävs att tilläggsresurser anvisas för nämndens behov. Propositionen innebär inga ändringar i bokföringsnämndens befogenhet.

För de bokföringsskyldiga innebär propositionen framför allt att det blir onödigt för stora internationella företag att uppgöra särskilda s.k. IAS-parallellbokslut för utländska referensgrupper. Detta är ägnat att sänka storföretagens rapporteringskostnader. Ikraftträdandet av de föreslagna stadgandena kan för små och medelstora företag innebära att arbetsbördan i anslutning till uppgörandet av bokslut ökar t.ex. på grund av övergången till praxis med planenliga avskrivningar. De merkostnader som åsamkas företagen kan dock inte anses oskäliga i förhållande till den nytta en mera detaljerad rapportering medför.

## 6. Andra omständigheter som inverkat på propositionen

### 6.1. Tillsynsmyndigheternas närmare föreskrifter

Propositionen innebär inga ändringar i de befogenheter för specialmyndigheterna som följer av den gällande lagen. Bankinspektionen och social- och hälsovårdsministeriet kan ge de nödvändiga detaljanvisningarna. Den gällande bokföringslagens 39 § utesluter inte heller den möjligheten att myndighetsanvisningar skulle strida mot den gällande allmänna bokföringslagen. Denna undantagsmöjlighet motiveras främst av övervakningsmässiga synpunkter: det är inte möjligt att på lagnivå så detaljerat som det vore nödvändigt beakta alla särdrag hos bank- och försäkringsverksamheten och således inte heller särdragen i övervakningen av dem.

## 6.2. Beroende av internationella konventioner

Propositionen ansluter sig till införande av avtalet om europeiska ekonomiska samarbetsrådet. Regeringen har förbundit sig att beträffande vissa bolagsformer anpassa normerna för uppgörande av bokslut som en del av avtalet

om det ekonomiska samarbetsrådet i anslutning till harmoniseringen av bolagsrätten. Till den del som ovan beskrivna EG-bokslutsdirektiv innehåller tvingande bestämmelser anses avtalet förutsätta anpassning till dem. Propositionen innehåller också ändringsförslag som beror på enbart inhemska eller andra internationella ändringsbehov.

## DETALJMOTIVERING

### 1. Motivering till lagförslagen

#### 1.1. Bokföringslagen

9 §. Enligt den nuvarande paragrafen skall för varje räkenskapsperiod uppgöras bokslut, som består av resultaträkning och balansräkning. Till bokslutet skall fogas de specifikationer som avses i 14 §. I 21 § bokföringslagen uppräknas ytterligare omständigheter som den bokföringsskyldige skall uppta i resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilagor till dem. Bilagorna enligt bokföringslagen utgör en väsentlig del av bokslutet; de är med avseende på de givna scheman för resultaträkningen och balansräkningen dels tilläggsuppgifter, dels en ytterligare specifikation av de uppgifter som presenteras i dem.

Paragrafens 1 mom. föreslås bli preciserat i enlighet med EG:s fjärde samfundsrettsliga direktiv så att i definitionen av bokslutet nämns särskilt att även bilagorna skall ingå i bokslutet. Specifikationerna till balansräkningen är därmed inte en del av bokslutet som behöver offentliggöras. Målet med ändringen av formuleringen gällande dem är att klarlägga deras avvikande ställning som bokslutshandlingar i förhållande till bilagorna.

Enligt 3 § bokföringslagen skall bokföringsskyldig iaktta god bokföringssed. Det gällande stadgandet säger inte varifrån god bokföringssed skall härledas. God bokföringssed har ansetts få sitt innehåll från teorin och de konventioner som bokföringspraxisen utformat. Normerna utvecklas hela tiden och de kompletterar de stadganden i bokföringslagstiftningen som inte binder bokföringen vid några noggrant bestämda former samtidigt som

de utgör en grund för avgörandet av de praktiska problem som över huvud inte regleras i lagen.

En av de grundläggande utgångspunkterna för EG:s fjärde direktiv är enligt artikel 2.3 att bokslutet skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter ("true and fair view") om den bokföringsskyldiges tillgångar, skulder, ekonomiska ställning samt vinst eller förlust. Bestämmelsen kompletteras av punkt 4 i samma artikel, där det sägs att när tillämpningen av bestämmelserna i direktivet inte räcker till för att ge riktiga och tillräckliga uppgifter, skall ytterligare upplysningar lämnas. För att målet med direktivet skall bli helt klart, ingår i punkt 5 ytterligare en bestämmelse enligt vilken avsteg skall göras från en enskild bestämmelse, om tillämpningen av den undantagsvis skulle leda till att den som läser bokslutet inte får en "true and fair view". På motsvarande sätt skall enligt artikel 16.3 i det sjunde direktivet, som reglerar concernbokslut, det konsoliderade bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om tillgångar, skulder, ekonomiska ställning samt vinst eller förlust för de företag som omfattas av bokslutet. I enlighet med principerna för direktiven har det ansetts nödvändigt att i 9 § 2 mom. beträffande bokslutsinformationen inta ett krav som preciserar det nuvarande allmänna stadgandet i 3 §. Stadgandet i nuvarande 9 § 2 mom. om tidpunkten för uppgörande av bokslut blir 3 mom.

Direktivets bestämmelse har intagits i olika länders lagstiftning på sätt som i någon mån avviker från varandra. Likaså avviker olika länders tolkningar av den från varandra. I kommentarverk har en kontrollerat flexibel tolkning av begreppet behandlats. I den europeiska litteraturen har det sagts att bestämmel-



sen betonar en princip enligt vilken de bestämmelser som styr utarbetandet av bokslut är ett sätt att uppnå rätt slutresultat, men de är inte i sig det slutresultatet.

Den handelslag som trätt i kraft i Förbundsrepubliken Tyskland efter direktiven verkar förutsätta att i en situation där resultaträkningen och balansräkningen undantagsvis inte ger riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet och den ekonomiska ställningen skall bilagorna ge tilläggsinformation som korrigerar läget. Tvärtemot vad som är fallet i Storbritannien har kravet på riktiga och tillräckliga uppgifter i Tyskland inte ansetts möjliggöra undantag från bokslutsnormernas tvingande bestämmelser. Liksom i Tyskland verkar också den franska handelslagen förutsätta tilläggsinformation i bilagorna då resultaträkningen och balansräkningen som sådana inte ger riktiga och tillräckliga uppgifter. Den franska handelslagen innehåller dessutom ett stadgande som säger att ifall iakttagandet av bokslutsnormen undantagsvis leder till en situation där resultaträkningen och balansräkningen ger en felaktig bild av resultatet och den ekonomiska ställningen, kan man avhålla sig från att iaktta normen, med andra ord ändra resultaträkningen och balansräkningsschemat så att de motsvarar den faktiska situationen. I bilagorna bör då ingå uppgifter om denna avvikelse, orsaken därtill omsorgsfull motiveras och effekterna därav beskrivas. I den danska lagen om årsbokslut stadgas att årsbokslutet skall ge en riktig bild och om detta inte uppnås ens med tilläggsinformation i bilagorna kan man undantagsvis avvika från stadgandena i lagen.

Det föreslagna stadgandet betonar bokslutsinformationens växande betydelse för den stora allmänheten och samtidigt att boksluten alltid uppgörs i en viss kulturmiljö med varierande förväntningar på bokslutsinformationen. Det föreslagna stadgandet skall ses om ett stadgade som kompletterar lagens övriga stadganden. För dem som använder boksluten är det av stor betydelse att kunna jämföra dem. Om kravet på riktiga och tillräckliga uppgifter skulle tolkas så att man under vissa omständigheter kan avvika från lagens tvingande stadganden, skulle det innebära en risk att den subjektiva prövningen skulle betonas för mycket vid uppgörandet av bokslut. Avsikten med reformen är tvärtom att styra praxisen mot större enhetlighet och jämförbarhet.

Begreppen riktiga och tillräckliga skall tolkas

med tanke på de möjligheter bokföringen erbjuder. Trots att bokslutet uppgörs för användarna, t.ex. placerare, kreditgivare och skattetagare, kan riktiga och tillräckliga bokslutsuppgifter dock inte betyda att det under alla omständigheter skall svara på alla olika användargrupperns subjektiva informationsbehov.

I bokföringslagen intogs 1985 begreppet riktig och tillräcklig bild av det ekonomiska resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller av hans ekonomiska ställning i samband med sanktionsstadgandet gällande bokföringsbrott. Enligt stadgandet straffas den som genom vissa åtgärder eller underlåtelser gör det svårare att få en riktig och tillräcklig bild av det ekonomiska resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller av hans ekonomiska ställning. Även lagen om stiftelser hon ändrats 1987 och innehåller en hänvisning till denna princip. Enligt 12 § skall revisionsberättelsen innehålla bl.a. ett särskilt yttrande om huruvida stiftelsens bokslut och verksamhetsberättelse ger riktiga och tillräckliga uppgifter om stiftelsens ekonomi och verksamhet.

Nämnda sanktionsstadgande i bokföringslagen gällande bokföringsbrott överfördes sedermera till strafflagen och är fortfarande i kraft. Förebilden för stadgandet är samma princip om true and fair view som i direktiven, men tolkningen av den är bunden till de gällande stadgandena om bokföring och till god bokföringssed. Följs dessa anses det garantera att bokföringen och bokslutet ger en riktig och tillräcklig bild. I motiveringen till den regeringsproposition (RP 23/1985 rd) som gäller ändringen av stadgandena om straff för brott mot bokföringslagen sägs att riktigheten och tillräckligheten i den bild som bokföringen ger skall bedömas enligt bokföringslagen och bokföringsförordningen samt god bokföringssed. Av bokföringsbrottet skall förutsättas att bokföringen inte ger den som är bekant med god bokföringssed en riktig och tillräcklig bild av den bokföringsskyldiges ekonomi. Begreppet riktig och rättvisande bild har i bokföringslagen föreslagits få ordalydelsen riktiga och tillräckliga uppgifter. Strafflagens stadgande (SL 30:9 och 10) föreslås inte bli ändrat i detta sammanhang. Trots den terminologiska skillnaden skall ingen innehållsmässig olikhet beträffande bokslutsuppgifterna anses föreligga i stadgandena. Med det föreslagna nya stadgandet försöker man betona att uppgifterna skall



vara riktiga och tillräckliga oberoende av vem som läser dem. Det är ändamålsenligt att terminologin förenhetligas i lämpligt sammanhang.

God bokföringssed skall ses som den högsta ledande princip som binder den bokföringsskyldige. Följer han den leder det till att bokföringen och i synnerhet bokslutet ger riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet och den ekonomiska ställningen. Den föreslagna preciseringen kan anses betona den bokföringsskyldiges ansvar. På motsvarande sätt skall ett moderföretag som uppgör ett koncernbokslut i ännu större omfattning beakta de särdrag som ansluter sig till den ekonomiska helhet som koncernen utgör för att säkra att bokslutsinformationen är riktig och tillräcklig. Kravet på riktiga och tillräckliga uppgifter måste även i framtiden anses styra utvecklingen av god bokföringssed.

13 § Enligt den gällande paragrafens 1 mom. avses med anskaffningsutgift de rörliga utgifterna för en nyttighets anskaffning eller tillverkning. Med rörliga utgifter avses då de utgifter beträffande vilka de motsvarande prestationssenliga kostnaderna är beroende av produktionsmängden under den tidsperiod som utgör en räkenskapsperiod. Den bokföringsskyldige åsamkas rörliga utgifter både av nyttighetens anskaffning och nyttighetens tillverkning då det är fråga om en produkt. Ordalydelsen i stadgandet föreslås bli förtydligad genom att ordet eller, som uttrycker alternativ, ersätts med det jämställande och, i enlighet med den ursprungliga avsikten med stadgandet.

Stadgandet i paragrafens 2 mom. gäller definition av anskaffningsutgiften för en nyttighet föreslås bli kompletterat med ett undantagsstadgande, som gör det möjligt att i större omfattningen än för närvarande inkludera den bokföringsskyldiges fasta utgifter för produktionen i anskaffningsutgifterna. Enligt gällande 16 § 5 mom. bokföringslagen är det i särskilda fall möjligt att utöver anskaffningsutgiften aktivera fasta utgifter. I stadgandet sägs att har på grund av verksamhetens art eller av annan särskild anledning utöver anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar och anläggningstillgångar andra utgifter aktiverats, skall vad i 2 mom. angående omsättningstillgångar och i 3 mom. angående anläggningstillgångar är stadgat, äga motsvarande tillämpning på dessa uppgifter.

Det nuvarande stadgandet om att man i

undantagsfall kan aktivera de fasta utgifterna på grund av verksamhetens art eller av annan särskild anledning är av tillåtande karaktär. Enligt 16 § 5 mom. bokföringslagen skall det anses möjligt att utöver anskaffningsavgiften aktivera de fasta utgifterna för produktionsverksamheten i synnerhet då den inkomst som motsvarar dessa utgifter på grund av lång tillverkningstid realiserar först efter en längre tid. Som exempel på en verksamhetsart som avses i stadgandet kan nämnas byggandet av ett fartyg eller en stor maskinenhet, vilket pågår under flera räkenskapsperioder.

Enligt artikel 35.2 i EG:s fjärde direktiv beräknas anskaffningsutgiften för en nyttighet som skaffats utifrån genom att till inköpspriset läggs övriga med förvärvet direkt sammanhängande utgifter. Anskaffningsutgiften för en nyttighet som företaget självt producerat beräknas genom att till anskaffningspriset för råvaror och förnödenheter läggs de utgifter som direkt kan hänföras till produkten. Enligt direktivet får en skälig andel av de utgifter som endast indirekt kan hänföras till produkten tillföras de direkta produktionsutgifterna i den mån de hänför sig till produktionsperioden.

Enligt punkt 3 beräknas anskaffningsutgiften för en nyttighet som företaget självt producerat genom till anskaffningspriset för råvaror och förnödenheter läggs de utgifter som direkt kan hänföras till åstadkommandet av produkten i fråga. Enligt artikel 39.2 i direktivet gäller ovanstående definitioner av anskaffningsutgift även omsättningstillgångar.

I praktiken antingen förutsätts eller tillämpas det allmänt i EG-staterna att de fasta tillverkningsutgifterna ingår i bl.a. anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar. Av denna anledning kan förbättrandet av den internationella jämförbarheten av det resultat som företagets bokslut utvisar anses förutsätta möjligt att i enlighet med EG:s fjärde direktiv även inkludera de fasta tillverkningsutgifterna i anskaffningsutgiften i större omfattning än nu, i synnerhet då de fasta utgifternas andel av anskaffningsutgiften kan anses väsentlig och då det med avseende på omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet kan anses motiverat. I det föreslagna stadgandet sägs att då de fasta utgifter som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet är väsentliga i förhållande till anskaffningsutgiften och då det med avseende på omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet är motiv-

erat, får ett sådant undantag göras från definitionen av anskaffningsutgiften såsom baserad på de rörliga utgifterna, att med avskaffningsutgift avses dessutom den del av de till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet anslutna fasta utgiften som hänför sig till anskaffningsutgiften

Trots att bokföringslagen och -förordningen inte innehåller några normer för de bokföringsskyldigas interna redovisning, blir man vid fastställandet av anskaffningsutgiften tvungen att använda de uppgifter som kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler ger. Enligt 14 § i den gällande bokföringsförordningen skall i aktiverad anskaffningsutgift inräknade varierande utgifter som föranletts av tillverkningen av nyttighet kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller -kalkyler. Ett mål med kostnadsberäkningen är att beräkna de prestationsenliga kostnaderna. Den allmänna anvisningen för beräkningen är att den s.k. uppkomstprincipen skall följas: till varje prestationsenhet hänförs de kostnader som åstadkommandet av den har föranlett.

Inom självkostnadsberäkningen anses att räkenskapsperiodens alla kostnader har uppstått av prestationer som åstadkommit under den. Utöver de rörliga kostnaderna inkluderas i de prestationsenliga kostnaderna de fasta kostnader som åsamkas av upprätthållandet av produktionsberedskapen. I praktiken behöver kostnaderna då inte grupperas i rörliga och fasta kostnader. Att de sistnämnda då hänförs till enskilda prestationer leder dock till mer eller mindre godtyckliga indelningar av kostnaderna.

På grund av de problem som ansluter sig till uppkomstprincipen föreslås tillämpningen av självkostnadsberäkning vid fastställandet av anskaffningsutgiften för en nyttighet bli begränsad till de företag i vilkas anskaffnings- och tillverkningsverksamhet en väsentlig mängd fasta utgifter uppstår i förhållande till de rörliga utgifterna. Möjligheten att inkludera en del av de fasta kostnader som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet i anskaffningsutgiften skall gälla sådan verksamhet där prestationsenlig kostnadskalkylering är ändamålsenlig.

Den verksamhet som avses i stadgandet kan vara produktion av antingen materiella eller immateriella nyttigheter genom sådan förädlingsverksamhet där produktionstiden är så lång att kostnadsberäkning i allmänhet behövs.

Anskaffningsutgifterna för produkter som tillverkats i industriföretag kan normalt utredas endast med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. Även i serviceföretag behövs kostnadsberäkning för att anskaffningsutgifterna för åstadkomna tjänster skall kunna klarläggas. Grunden utgörs av lönerna och lönebikostnaderna enligt arbetsåtgången för tjänster eller projekt liksom av de utgifter som kan hänföras till enskilda tjänster och projekt. Till exempel inom handeln vore det däremot möjligt att inkludera de fasta utgifterna i anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar endast i sådana undantagsfall där det är fråga om att produkter som skaffats för försäljning tillverkas eller förädlas under lagringstiden, bl.a. att de mognar för att kunna säljas.

Med fasta utgifter som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet och som det med stöd av undantagsstadgandet skall vara tillåtet att inkludera i anskaffningsutgiften avses i regel fasta utgifter för lagring och andra materialfunktioner, löneutgifter och sociala utgifter för produktionsledningen, förvaltningsutgifter för produktionsanläggningen samt avskrivningar av de anläggningstillgångar som används i tillverkningen. Med fasta anskaffnings- och tillverkningsutgifter för produktionen avses däremot inte t.ex. utgifter för företagets centralförvaltning, försäljningsverksamhet eller forsknings- och produktutvecklingsverksamhet.

Enligt EG:s fjärde direktiv kan medlemsstaterna vid bestämningen av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar även tillämpa artikel 35.4 enligt vilken ränteutgifter för finansiering av produktionen får inkluderas i anskaffningskostnaderna för en produkt i den mån de hänför sig till produktionsperioden. Om dylika ränteutgifter tas upp bland aktiva i balansräkningen, skall detta anges i bilagorna. Det föreslagna stadgandet gör det inte möjligt att inkludera ränteutgifterna i anskaffningsutgiften för en nyttighet. I enlighet med god bokförings- sed kan dock räntorna för storinvesteringar som kräver lång tillverkningstid aktiveras under samma förutsättningar som inom ramen för bokföringslagens nuvarande stadganden. De aktiverade räntorna skall uppges i balansräkningen eller i en bilaga till den.

Möjligheten att inkludera fasta utgifter som hänför sig till anskaffningen och tillverkningen i anskaffningsutgiften för en nyttighet är en viktig förutsättning är att mätningen av många

företags resultat, det till verksamheten bundna kapitalet och dess produktivitet skall vara internationellt jämförbar. Denna synpunkt är dock inte av någon väsentlig betydelse för de flesta bokföringsskyldiga. I förslaget till stadgande begränsas möjligheten att inkludera fasta utgifter i anskaffningsutgiften till att gälla de företag för vilka det är motiverat med tanke på verksamhetens omfattning. Möjligheten att inkludera fasta utgifter i anskaffningsutgiften är avsedd främst för stora och medelstora företag. Även bland de företag som bedriver tillverkningsverksamhet kan stadgandet alltså tillämpas endast av företag som är tillräckligt stora. I en koncern granskas kriteriet gällande verksamhetens omfattning dock på koncernnivå.

För små företag är det kalkyleringstekniskt besvärligt att inkludera de fasta utgifterna för anskaffning och tillverkning i anskaffningsutgiften och nästan betydelselöst för ett riktigt resultat. I motsats till stora företag, anser troligen de flesta små företag att det inte är ändamålsenligt att övergå till detta sätt att bestämma anskaffningsutgiften. Av denna anledning anses det fortfarande nödvändigt att som utgångspunkt ha att endast de rörliga utgifterna inkluderas i anskaffningsutgiften för en nyttighet i de fall där bevarandet av den nuvarande värderingsprincipen som sådan kraftigt försvaras av den princip om ekonomisk tillämplighet för informationen som ingår i god bokföringssed.

För de bokföringsskyldiga som det föreslagna undantagsstadgandet erbjuder möjlighet att välja mellan om anskaffningsutgiften för en nyttighet skall bestämmas antingen enligt bidragskalkylering eller självkostnadsberäkning, förutsätter principen om kontinuitet i de tillvägagångssätt som tillämpas, vilken ingår i god bokföringssed, att det tillvägagångssätt som en gång valts hela tiden iakttas. Bestämningen av anskaffningsutgiften skall således hela tiden och för alla nyttigheter ha samma innebörd.

Den bokföringsskyldige skall i bilagorna till bokslutet utreda de kalkyleringsprinciper som han iakttagit vid bestämningen av anskaffningsutgiften för en nyttighet, om han därvid har avvikit från huvudregeln.

Da självkostnadsberäkning tillämpas i enlighet med det föreslagna stadgandet är bestämningen av anskaffningsutgiften för en omsättningstillgång förknippad med ett otal praktiska specialfrågor om vilkas lösning bokförings-

nämnden måste ge kompletterande anvisningar.

15 §. Enligt gällande 15 § 2 mom. omräknas fordringar lydande å utländskt mynt till finskt mynt högst enligt Finlands Banks köpkurs på bokslutsdagen. Stadgandet överensstämmer med försiktighetsprincipen i det avseendet att det styr den bokföringsskyldige att i resultaträkningen uppta alla kursförluster som på bokslutsdagen konstaterats till följd av nedgångar i valutakurserna. På motsvarande sätt kan en bokföringsskyldig fortfarande i enlighet med försiktighetsprincipen låta bli att inkomstföra en kursvinst i bokslutet om kursen på transaktionsdagen för fordringen har varit lägre än kursen på bokslutsdagen.

EG:s fjärde direktiv innehåller inga uttryckliga stadganden om omräkning av poster i utländsk valuta. De värderingsprinciper och principer för bokningen av kursdifferenser som tillämpas i EG:s medlemsstater avviker från varandra på grund av de olika tolkningarna av försiktighetsprincipen i det fjärde direktivet och av å andra sidan utgift-mot-inkomst-principen. Som registreringsgrund för valutafordringar och -skulder används antingen kurserna vid den tidpunkt då posten uppkommit eller kurserna på bokslutsdagen. Orealiserade kursförluster behandlas i allmänhet med stöd av försiktighetsprincipen som direkt resultatpåverkande, medan man i fråga om realiserade kursvinster igen använder följande alternativa tillvägagångssätt:

- realiserade kursvinster eller nettovärdet av kursvinsterna och -förlusterna uppmärksammas inte alls i resultaträkningen

- realiserade kursvinster eller nettovärdet av kursvinsterna och -förlusterna upptas som en värderingspost i balansräkningen

- realiserade kursvinster nettovärdet av kursvinsterna och -förlusterna upptas i resultaträkningen

Enligt IAS-standarden skall valutaposterna omräknas enligt bokslutsdagens kurs, varvid de uppkomna differenserna i regel bokas i resultaträkningen

För att enhetliga principer skall tillämpas och jämförbarheten förbättras övergår man enligt förslaget vid omräkningen av fordringar och andra finansieringstillgångar i utländsk valuta till finsk valuta till att tillämpa kursen på räkenskapsperiodens sista dag. Kursdifferensen skall i regel bokas i resultaträkningen. Samma principer bör tillämpas även då poster

som följer av optionskontrakt, terminskontrakt och andra sådana derivativavtal och som upptas bland finansieringstillgångarna samt låne-m.fl. fordringar som hör till kortfristiga och långfristiga placeringar omräknas till finsk valuta.

Enligt det gällande stadgandet omräknas skulder i utländskt mynt till finskt mynt enligt Finlands Banks säljkurs på antingen dagen för skuldens uppkomst eller på bokslutsdagen. En skuld kan således enligt den gällande lagstiftningen ändras enligt bokslutsdagens kurs även då denna är lägre än kursen på dagen för skuldens uppkomst, dvs. en kursvinst som inte slutgiltigt realiserats kan intäktsföras. På motsvarande sätt kan man uppta en skuld enligt kursen på dagen för dess uppkomst, trots att bokslutsdagens kurs vore högre, varvid kursförlusten inte bokförs. Stadgandet kan inte anses harmonisera med försiktighetsprincipen och inte heller med jämförbarhetsprincipen, eftersom det ger den bokföringsskyldige möjlighet att välja om han intäktsför eller låter bli att intäktsföra kursvinster eller att boka eller låta bli att boka kursförluster. God bokföringssed har dock ansetts förutsätta att i bokslutet tillämpas samma kursvalsprinciper på alla skulder.

Omräkningen av skulder till finsk valuta enligt det gällande stadgandet är förknippad med kravet att i bilagorna presentera grunden för den kurs som använts, om inte Finlands Banks säljkurs på bokslutsdagen har använts. Stadgandet tyder på att man trots valmöjligheterna i regel har velat att skulderna skall värderas enligt kursen på bokslutsdagen. Börsbolagens praxis överensstämmer med detta. Praxisen för kostnadsföring av orealiserade kursförluster för skulder har varit oenhetlig i Finland. Kursförluster har också aktiverats bland de aktiva värderingsposterna och bokförts som kostnad först under senare räkenskapsperioder. Enligt IAS-standarden upptas valutakursdifferenserna såsom resultatpåverkande även i fråga om långfristiga skulder. Enligt IAS-standarden skall både kursförluster som realiserats i samband med betalningen och kursförluster som ännu inte realiserats på bokslutsdagen upptas genom förluster såsom kostnader.

Vid omräkningen av fordringar och skulder i utländsk valuta till finsk valuta är det motiverat att tillämpa en symmetrisk värderingsprincip. I syfte att förenhetliga den tillämpade

praxisen och öka jämförbarheten är det motiverat att ändra stadgandet om omräkningen av skulder i utländsk valuta till finsk valuta så att på dem tillämpas i regel kursen på bokslutsdagen. Skulderna upptas således korrigerade till ett markvärde som utvisar det värde i finsk valuta som skall betalas tillbaka för dem vid räkenskapsperiodens utgång. Detta leder till att ännu orealiserade kursvinster- och förluster bokförs som inkomster och kostnader.

Vid sidan av skulder skall värderingsprincipen gälla även förbindelser, dvs. åligganden som skall uppges i bokslutets bilagor.

Övergår man till att använda kursen på bokslutsdagen som värderingsgrund, förenklas granskningen av bokföringen och det är även för små företag i praktiken en enkel princip. Omständigheten är även av betydelse därför att allt flera små och medelstora företag i sin kreditupptagning har övergått till valutakrediter.

Det är nödvändigt att ändra ordalydelsen i det gällande stadgandet så att man avstår från hänvisningen till Finlands Banks köp- och säljkurs. Vilken kurs som det är ändamålsenligt att använda i vilken situation beror på förhållandet mellan valutafordringarna och -skulderna. Till exempel då ett företag har endast skulder i utländsk valuta och inga valutainkomster, är det med stöd av försiktighetsprincipen motiverat att i bokslutet tillämpa säljkursen i stället för köpkursen eller medelkursen.

Att använda medelkursen är motiverat framför allt i de fall då den bokföringsskyldiga kontinuerligt handskas med valutaströmmar, eftersom det förenklar kalkyleringsförfarandet. Förfarandet är motiverat också därför att allt flera bokföringsskyldiga styr och övervakar sin valutaposition så att köp och försäljning av valutor sköts på grundval av nettopositioner.

I det gällande stadgandet sägs att är fordringar eller skulder, lydande å utländskt mynt, genom avtal eller annorlunda bundna vid bestämd kurs, får de omräknas till finskt mynt enligt sagda kurs. Stadgandet föreslås till denna del förbli som tidigare. Om en fordring, en skuld eller en förbindelse är skyddad mot risker med s.k. derivativavtal, omräknas posterna i utländsk valuta även härvid enligt den kurs som Finlands Bank noterar på bokslutsdagen. Som intäkter av ett skyddande derivativavtal upptas i bokslutet ett belopp som motsvarar den kostnad som upptagits för den balans- eller andra post som skyddas. En förlust av ett

derivativavtal upptas i bokslutet alltid som kostnad i sin helhet.

Terminskontraktens avtalsbelopp tas inte upp i bokföringen men däremot kan skillnaden mellan inlösningspriset (terminskursen) på ett ickestandardiserat terminskontrakt (valutatermin) och priset enligt avistakursen dagen för ingående av avtalet upptas som skuld eller fordran (både som utgift och inkomst) den dag kontraktet ingås.

Med terminskontrakt avses i detta sammanhang valutabundna standardiserade eller ickestandardiserade terminskontrakt som ingås antingen i garderingssyfte eller annat syfte. Ifall ett terminskontrakt har ingåtts för att skydda fordringar, skulder eller förbindelser mot ändringar i valutakurserna, periodiseras skillnaden på samma sätt som räntor som intäkter eller kostnader under den tid terminskontraktet löper.

Beträffande ett terminskontrakt som inte ingåtts i garderingssyfte bokas en utgift som upptagits på ovan nämnt sätt som kostnad i bokslutet. I fråga om standardiserade terminer bokförs som kostnad i bokslut som uppgörs före stängningsdagen en eventuell förlust av avtalet vilken konstateras på grundval av marknadspriset vid tidpunkten för bokslutet. Vinsten av terminskontrakt som ingåtts i annat syfte än garderingssyfte upptas i resultaträkningen som intäkt först då den realiserats. I mycket korta terminsavtal, där betydelsen av ränteskillnaderna är liten, kan fordringar och skulder i utländsk valuta upptas enligt terminskontraktets kurs.

Det är nödvändigt att bokföringsnämnden ger kompletterande anvisningar om den bokföringsmässiga behandlingen av balansgarderingssituationer.

16 § Utgifterna delas på grundval av 16 § 1 mom. i två delar i bokslutet. De utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst avdras från intäkterna såsom kostnader. Övriga utgifter aktiveras.

Utgifternas inkomstmedförande effekt är i allmänhet på förhand förknippad med osäkerhet. Den bokföringsskyldiges egna uppfattningar, planer och förväntningar har i praktiken en stor betydelse då utgifterna periodiseras. Av den försiktighetsprincip som skall iakttas i bokföringen följer att många utgifter, t.ex. utgifter för försäljningen, allmänna förvaltningsutgifter o. dyl. med stöd av prestationsgrunden upptas direkt som kostnader. Detsamma gäller i

allmänhet utgifter som ansluter sig till grundforskning. Uttrycket motsvarande inkomst i stadgandet skall tolkas så att en utgift skall upptas som kostnad åtminstone i den mån som den inte förväntas medföra en inkomst som är minst lika stor som utgiften. Så skall t.ex. även den återstående anskaffningsutgiften för ett värdepapper, ett markområde eller en annan anläggningstillgångsnyttighet som permanent förlorat sitt värde upptas som kostnad till den del som motsvarande inkomst inte förväntas av den. Återstående anskaffningsutgifter för anläggningstillgångar som tagits ur produktiv användning avskrivs senast det år då anläggningsstillgångarna har sålts eller överlåtit.

Enligt artikel 31.1 c bb i EG:s fjärde direktiv skall alla förutsebara ansvar och eventuella förluster som har uppkommit under denna eller föregående räkenskapsperiod beaktas i bokslutet även om dessa ansvar och förluster blir kända först efter bokslutsdagen men före uppgörandet av bokslutet.

För att förenhetliga begreppen med EG:s fjärde direktiv föreslås att resultatberäkningsstadgandena kompletteras så att förluster jämsätts med utgifter. Enligt ett uttryckligt stadgande upptas alltid räkenskapsperiodens förluster som kostnader i bokslutet. Med dem avses t.ex. förluster som föranletts av placeringar i andra ekonomiska enheter. Sålunda upptas t.ex. anskaffningsutgiften för ett värdepapper som blivit värdelöst på grund av en konkurs som kostnad. Likaså behandlas prestationer till följd av borgens- m.m. ansvar (förlust i borgen) på samma sätt som utgifter. De utgör slutlig penninganvändning som skiljer sig från de flesta utgifter däri, att som vederlag fås inte produktionsfaktorer. Förluster är dessutom penningförluster, t.ex. förlust av kontanter på grund av eldsvåda, stöld eller förskingring.

Det allmänna stadgandet om redovisning av förluster tillämpas även på bokföringen av kursförluster och förluster som vid bokslutstidpunkten konstateras för derivativavtal. Med derivativavtal avses bl.a. standardiserade optionskontrakt och futurkontrakt, ickestandardiserade terminskontrakt samt ränteswapkontrakt och valutaswapkontrakt. Standardiserade optioner och futurer (standardiserade terminer) är avtal där den underliggande nyttigheten, nyttighetens pris samt avtalets löptid är standardiserade och avtalet ingås på en organiserad och övervakad marknad med marknadsgaranter som säkerställer likviditeten.

Derivatavtal kan ingås antingen i garderingssyfte eller i något annat syfte. Med derivativavtal som ingås i garderingssyfte avses en situation där ett företag skyddar en viss balanspost eller ett visst kassaflöde mot framtida värdeförändringar. Det framtida värdet av en post som är skyddad med ett bindande avtal är med säkerhet känt på förhand, medan man igen då man använder köpta optioner vid garderingen känner endast det sämsta möjliga alternativet. Med avtal som ingåtts i annat avseende avses en situation där ett företag ingår avtal i avsikt att göra en affär, dvs. försöker skaffa sig själv vinster genom att handla med derivativavtal då marknadsläget varierar.

En premie som fåtts eller betalats för ett optionskontrakt redovisas i bokföringen som förskottsbetalning. Premien upptas som intäkt eller kostnad den räkenskapsperiod under vilken kontraktet stängs, förfaller eller realiseras. Om ett optionskontrakt realiseras genom att man skaffar den nyttighet som är utgör underliggande egendom för kontraktet, upptas den betalda eller erhållna premien som tillägg till eller avdrag från nyttighetens anskaffningspris. Eftersom ingåendet av andra derivativavtal än optionskontrakt i allmänhet inte medför någon kassatransaktion, görs ingen bokning i den egentliga bokföringen vid den tidpunkt då avtalet ingås. Skillnaden mellan värdet av avtalet vid den tidpunkt då det ingås och värdet av det vid den tidpunkt då det stängs eller realiseras upptas som intäkt eller kostnad den räkenskapsperiod under vilken avtalet stängs eller realiseras. Om ett derivativavtal realiseras genom att man skaffar den nyttighet som utgör underliggande egendom för avtalet, upptas avtalets värdeförändring som tillägg till eller avdrag från anskaffningsutgiften för nyttigheten. Enligt försiktighetsprincipen värderas varje avtal som gäller på bokslutsdagen särskilt i enlighet med situationen på bokslutsdagen och beroende på syftet med avtalet redovisas förändringarna i avtalens värde i resultaträkningen och balansräkningen. Som värdeförändring av ett derivativavtal som ingåtts i annat än garderingssyfte och som är öppet på bokslutsdagen beaktas den negativa skillnaden mellan värdet av avtalet vid ingångstidpunkten och värdet på bokslutsdagen, vilken upptas såsom räkenskapsperiodens kostnad. Då den position som åstadkommits genom ingående av ett derivativavtal har säkrats med ett motsvarande avtal, men som går i motsatt riktning, kan den

förlust som uppkommer av ett dylikt avtalspar upptas till nettobelopp. Man kan förfara på detta sätt därför att positionen är stängd och resultatet är med säkerhet känt redan vid bokslutstidpunkten.

Värdestegringar som inte realiserats vid bokslutstidpunkten beaktas inte, utan den eventuella vinsten av ett avtal som ingåtts i annat än garderingssyfte intäktsförs först när avtalet stängs, förfaller eller realiseras. Skillnaden mellan bokföringsvärdet på en premie som betalats för ett köpt optionskontrakt och ett lägre stängningspris på bokslutsdagen samt skillnaden mellan stängningspriset på en utfärdad option på bokslutsdagen och ett lägre bokföringsvärde på en erhållen premie upptas som kostnad under räkenskapsperioden.

Av värdeförändringen av ett avtal som ingåtts i garderingssyfte beaktas dock som en korrektivpost ett belopp som motsvarar den förändring med motsatt förtecken som upptagits för den balans- eller andra post som skyddas. På detta sätt kompenseras värdeförändringarna av den balans- eller andra post som skyddas och ingen inkomsteffekt uppstår. Förlusten av ett avtal som ingåtts i garderingssyfte beaktas dock till fullt belopp.

Om ett optionskontrakt har köpts för att skydda medel, skulder eller förbindelser från ändringar i ränte- eller kursnivån, upptas skillnaden mellan premiens bokföringsvärde och stängningspriset på bokslutsdagen i bokslutet som intäkt eller kostnad för räkenskapsperioden, dock inte mer än vad som av de skyddade medlen, skulderna eller förbindelserna har upptagits som räkenskapsperiodens kostnad.

Skillnaden mellan valutakursen och terminskursen vid tidpunkten för ingående av en valutatermin beror på ränteskillnaden mellan valutorna. Då man använder valutaterminer i garderingssyfte skyddas en balans- eller annan post mot ändringar i valutakursen. Den ränteskillnad som ansluter sig till kontraktet är som en av prissättningsmekanismen betingad komponent känt redan vid tidpunkten för ingående kontraktet, och den varierar inte under kontraktets giltighetstid. Skillnaden mellan valutakursen och terminskursen vid tidpunkten för ingående av en valutatermin som gjorts i garderingssyfte upptas som intäkt eller kostnad under kontraktets giltighetstid. Om en valutatermin har ingåtts som en affär mellan två sådana valutor som ingendera är företagets bokföringsvaluta, skall vardera valutans värde-



ras särskilt enligt kursen på bokslutsdagen, och nettobeloppet av värdeförändringarna upptas i resultaträkningen som intäkt eller kostnad för räkenskapsperioden. Räntor som ansluter sig till en räntetermin och ett ränteswapkontrakt som ingåtts i garderingssyfte periodiseras på den ränteperiod som de avser. En valutatermin som eventuellt ansluter sig till ett ränteswapkontrakt värderas och upptas i bokföringen på ovan förklarad sätt.

Den allmänna grunden då en inkomst bokförs är överlåtelsen av en prestation, dvs. den s.k. prestationsgrunden. I samband med att prestationen överläts uppstår inkomst som enligt 16 § bokföringslagen upptas som intäkt i bokslutet. Principen tillämpas även på långfristiga avtal. Inom ramen för dessa bygger och och uppför tillverkaren på entreprenad en byggnad eller en konstruktion och eventuellt installerar och provkör en maskin, en industrianläggning el.dyl. Det kan bli fråga om ett planeringsarbete som kräver lång tid. Leveranstiden kan t.o.m. uppgå till flera år. I de bokslut som uppgörs under byggnadstiden upptas utgifterna för projektet som omsättningstillgångar och de betalningar som fåtts av beställaren som erhållna förskottsbetalningar bland passiva. Resultatet kan variera kraftigt beroende på när överlåtelsen sker. Under tiden projektet pågår belastar de fasta utgifterna resultatet. För den som läser bokslutet framstår den ekonomiska ställningen inte nödvändigtvis i sitt rätta ljus. Den föreslagna ändringen av 13 §, enligt vilken även fasta utgifter som ansluter sig till produktionen kan inkluderas i anskaffning-utgiften, dämpar visserligen delvis resultatets fluktuation, men gör inte att den försvinner.

Principen att inkomsten av leveranser med lång tillverkningstid får bokas på grundval av tillverkningsgraden har godkänts som bokningsgrund i IASC:s rekommendationer. Enligt IAS-standarderna kan projektresultatet bokas i enlighet med att projektet framskrider. Tillverkningsgraden fastställs vid utgången av varje räkenskapsperiod. Tillverkningsgraden kan fastställas på olika sätt t.ex. på grundval av de samlade utgifterna jämfört med det totala kostnadsförslaget för projektet samt genom bedömning av det utförda arbetet och hur långt projektet framskridit fysiskt. De förskottsbetalningar eller finansieringsposter som kunden eller beställaren betalat utvisar däremot inte nödvändigtvis tillverkningsgraden.

Enligt artikel 31.1 c aa i EG:s fjärde direktiv

får endast per balansdagen konstaterade intäkter tas med i bokslutet. Enligt artikel 1 d skall de intäkter och kostnader som avser räkenskapsperioden tas upp utan hänsyn till om räkenskapsperiodens resultat uppvisar vinst eller förlust. EG:s fjärde direktiv innehåller inga uttryckliga bestämmelser om betydelsen av dessa allmänna bestämmelser inom resultatberäkningen för projekt som sträcker sig över flera räkenskapsperioder. Med stöd av utgångspunkten true and fair view tillämpar dock vissa av EG:s medlemsstater beträffande långvariga projekt en delintäktsföringsmetod enligt tillverkningsgraden. Till exempel i Storbritannien och Irland förutsätter bokslutsstandarderna att ett delintäktsföringssätt används.

Möjligheterna att uppta en inkomst som intäkt föreslås bli utvidgade så att inkomsten av leveranser med lång tillverkningstid får upptas på grund av tillverkningsgraden. Då tillverkningsgraden bedöms på grundval av realiserade utgifter är det nödvändigt att beakta bl.a. inköpta råvaror som ännu inte installerats eller använts i projektet och betalningar till underentreprenörer vilka inte som sådana avspeglar det arbete som underentreprenören utfört. Intäktsföring enligt tillverkningsgrad är förknippad med värderingsrisker. Därför får en vinst inte upptas i resultaträkningen, om slutresultatet av projektet inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt. I ett projekt med fasta priser förutsätter värderingens tillförlitlighet att helhetsintäkterna kan värderas på ett tillförlitligt sätt, att de totala utgifterna för projektet och dess tillverkningsgrad på bokslutsdagen kan påvisas på ett tillförlitligt sätt och att de kostnader som projektet medför klart kan identifieras och att de realiserade kostnaderna kan jämföras med förhandsberäkningarna. Den bokföringsskyldige skall iakttä samma grund beträffande alla inkomster som upptas som intäkter på grundval av tillverkningsgraden.

Det bidrag som ilflyter av prestationen skall kunna förutsägas på ett tillförlitligt sätt. Inom ramen för avtal där beställaren betalar de realiserade kostnaderna ökade med ett allmänt kostnadspålägg förutsätter värderingens tillförlitlighet att kostnaderna för projektet klart kan identifieras och att de kostnader för projektet som beställaren uttryckligen inte betalar kan värderas på ett tillförlitligt sätt. En bokföringsskyldig som intäktsför ett långvarigt projekt på grundval av tillverkningsgraden bör ha en tillförlitlig kostnadsberäkning särskilt för pro-



jektet. Med lång tillverkningstid avses projekt som pågår minst ett år. I förhållande till företagets omfattning bör projektet vara sådant att intäktsföring på basis av tillverkningsgraden kan motiveras med att riktiga och tillräckliga uppgifter bör ges i samband med bokslutet. Det är klart att en utgift som motsvarar denna inkomst med stöd av 16 § 1 mom. bokföringslagen skall upptas som kostnad. Vid värderingen av de utgifter som offrats för anskaffningen av en inkomst som bestäms utgående från tillverkningsgraden skall särskild försiktighet iakttas.

Bokföringsnämnden måste ge detaljerade anvisningar om det praktiska genomförandet av delintäktsföringen.

Enligt det gällande stadgandet i paragrafens 3 mom. om periodisering av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar får högst hälften av anskaffningsutgiften eller den sannolika anskaffningsutgiften, om den är mindre än anskaffningsutgiften, eller det sannolika överlåtelsepriset, om det är mindre än anskaffningsutgiften, för de vid räkenskapsperiodens utgång återstående omsättningstillgångarna upptas som kostnad. I praktiken har dock samordningsstadgandet i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/68) och bokföringslagen lett till att företagens förskotts bokföring av kostnader för anskaffningsutgifter för omsättningstillgångar bestäms enligt maximistadgandena i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. I det nuvarande stadgandet hänvisas även till möjligheten i lagen om skyddsupplag (970/82) att uppta 75 % av anskaffningsutgiften för skyddsupplag som kostnad.

Enligt artikel 20.3 i EG:s fjärde direktiv får reserveringar inte bokas direkt som värdeminskning av de poster som bokats bland aktiva. Stadgandet förutsätter att information om reserveringar ges öppet i bokslutet.

Stadgandet om periodisering av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar föreslås bli ändrat så att det allmänna stadgandet om lagerreserver överförs till 17 § bokföringslagen, som innehåller en allmän hänvisning till att i bokslutet får göras reserveringar som avses på annat ställe i lagstiftningen, bl.a. lagerreserveringar. Ändringen innebär att en undervärdering av omsättningstillgångarna presenteras öppet, vilket EG:s fjärde direktiv kan anses förutsätta.

Enligt gällande 3 mom. i paragrafen aktive-

ras anskaffningsutgiften för anläggningstillgång och upptages under sin verkningstid genom avskrivningar såsom kostnader. Stadgandet erbjuder den bokföringsskyldige stor frihet då han gör upp bokslutet. Enligt de allmänna bokföringsprinciperna skall avskrivningarna förstås så att anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid periodiseras för att avdras från intäkterna under deras livslängd. Storleken av avskrivningarna skall påverkas av den ekonomiska livslängd under vilken en anläggningstillgångsnyttighet används och under vilken inkomster förväntas. Den främsta grunden för avskrivningarna är inte att se till att balansvärdena för de enskilda anläggningstillgångsnyttigheter som används i företagets inkomstbildning inte överstiger deras gängse värden eller sannolika överlåtelsepriser på bokslutsdagen. Försiktighetsprincipen förutsätter dock att kostnaderna upptas tillräckligt snabbt och dessutom förutsätter kontinuitetsprincipen och jämförbarhetskravet att avskrivningarna görs systematiskt för varje räkenskapsperiod.

Bokföringsförordningen ändrades 1985 så att i 7 § 2 mom. bokföringsförordningen intogs ett stadgande om avskrivningar enligt plan. Dessa stadganden gäller emellertid endast presentationen av avskrivningar enligt plan i resultaträkningen och balansräkningen. Inga stadganden om principerna för beräkning av avskrivningarna eller om avskrivningarnas materiella innehåll ingår. God bokföringssed i Finland godkänner avskrivningar enligt plan men kräver inte sådana och godkänner även andra principer för beräkningen av avskrivningar, t.ex. avskrivning enligt resultat.

Enligt artikel 35 i EG:s fjärde direktiv skall anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar med begränsad livslängd avskrivas som kostnader systematiskt så att anskaffningsutgiften helt avskrivas under anläggningstillgångens ekonomiska livslängd. Ett stadgande med samma innehåll finns i IAS 4. Internationellt är alltså ett avskrivningssystem som motsvarar planenliga avskrivningar obligatoriskt.

Enligt det reglemente som Helsingfors Fondbörs gett och som finansministeriet den 20 december 1989 fastställt skall avskrivningarna av ett börsbolags anläggningstillgångar beräknas enligt en på förhand uppgjord plan och presenteras i enlighet med denna i bokslutet. I praktiken hade de flesta börsbolagen periodi-

serat anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar på det sätt som avses i reglementet redan innan det trädde i kraft.

Enligt förslaget skall det bli obligatorisk att aktivera anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och att under den ekonomiska verkningstiden uppta den genom avskrivningar såsom kostnader enligt en på förhand uppgjord plan med undantag för vissa bokföringsskyldiga. Planenligheten kan anses uppfylla kravet på systematik beträffande avskrivningar i EG:s fjärde direktiv. Stadgandet förutsätter att de bokföringsskyldiga uppgör och upprätthåller en avskrivningsplan för anläggningstillgångarna. I avskrivningsplanen skall bestämmas anläggningstillgångsnyttigheternas eller -nyttighetsgruppernas beräknade ekonomiska livslängd samt avskrivningsmetod (konstant avskrivning, degressiv avskrivning, substansavskrivning osv.). Den ekonomiska livslängden bestäms oftast särskilt för varje nyttighetsgrupp och endast vid sällsynta tillfällen särskilt för varje nyttighet. Livslängderna och avskrivningsmetoderna bestäms med beaktande av försiktighetsprincipen som skall iakttas i synnerhet i bokföringen. I den ekonomiska livslängd som förutspåtts i avskrivningsplanen kan ändringar inträffa bl.a. till följd av grundliga förbättringar eller försäljningar. Övergången till planliga avskrivningar förutsätter att anläggningstillgångarna följs särskilt och att ett beräkningssystem för avskrivningarna skapas och upprätthålls kontinuerligt. I de flesta fall är en specifikation enligt nyttighetsgrupp och beräknad livslängd som görs för varje anskaffningsår tillräcklig när det gäller maskiner och inventarier. Anskaffningsutgifts- och avskrivningsspecifikationerna för byggnader och konstruktioner m.m. görs redan nu enligt nyttighet.

Då en bokföringsskyldig övergår till planliga avskrivningar skall han ur sina tidigare bokslut ta de uppgifter som behövs för att beräkna avskrivningarna. Med hjälp av de tidigare boksluten kan man beräkna den ackumulerade avskrivningsdifferensen vid övergångstidpunkten. Innan lagen träder i kraft är det nödvändigt att bokföringsnämnden ger en anvisning om hur övergångsperioden skall behandlas i bokföringen.

Övergången till planliga avskrivningar ställer extra krav på små och medelstora företag med avseende på redovisningssystemen. Den bokföringsskyldiges möjlighet till kalkylering enligt nyttighet eller nyttighetsgrupp för-

utsätter utom nödvändig utrustning även know-how. Principen om planenliga avskrivningar måste dock anses som en viktig princip som syftar till beräkning av ett bokföringsmässigt riktigt resultat och dessutom hjälper den i betydande mån till att förbättra bokslutsuppgifternas jämförbarhet. Därför har det ansetts ändamålsenligt att utsträcka principen om planenliga avskrivningar till alla bokföringsskyldiga som idkar affärsverksamhet oberoende av verksamhetens omfattning. Inte heller EG:s fjärde direktiv gör i detta stycke någon skillnad mellan små och stora företag och därför kan principens tvingande natur också anses vara en följd av anpassningen till direktivets principer.

Med tanke på i synnerhet små och medelstora företags möjligheter att anpassa sig till den avskrivningsplan som förslaget förutsätter föreslås i övergångsstadgandena om lagens ikraftträdande en övergångstid för ibruktagandet av avskrivningsplan. De bokföringsskyldiga skall övergå till att använda avskrivningsplan senast den räkenskapsperiod som utgår före den 1 januari 1996.

I paragrafens 1 mom. ingår huvudregeln för periodisering av utgifter enligt vilken de kostnader som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst avdras såsom kostnader. Det allmänna stadgandet gör att alla utgifter varje räkenskapsperiod tudelas i kostnader och utgifter som skall aktiveras. Utöver anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar kan den bokföringsskyldige också ha andra utgifter med lång verkningstid. Ifall sådana har aktiverats skall de enligt paragrafens 4 mom. genom avskrivningar upptas såsom kostnader under sin verkningstid. Skillnaden jämfört med stadgandet om anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar ligger däri, att för anläggningstillgångarna stadgas aktiveringsskyldighet, medan det beträffande andra utgifter med lång verkningstid har getts aktiveringsmöjlighet. För båda gäller att de genom avskrivningar skall upptas såsom kostnader under sin verkningstid.

I paragrafens 5 mom. nämns inte särskilt vilka utgifter som kan anses ha lång verkningstid, utan det har överlämnats åt god bokföringssed. Någon närmare anvisning om avskrivningstiden ingår inte heller i stadgandet, men den absoluta gränsen är då utgifternas verkningstid upphör. Enligt 11 kap. 3 § lagen om aktiebolag skall vid aktiveringen av utgifter

med lång verkningstid iaktas de specialstadganden som nämns där utöver vad som stadgas i bokföringslagen.

EG:s fjärde direktiv förhåller sig återhållsamt till möjligheten att aktivera utgifter med lång verkningstid, men förbjuder den ändå inte. Enligt artiklarna 34 och 37 i direktivet kan emellertid, förutsatt att den nationella lagstiftningen tillåter det, utgifter för bolagsbildning, utgifter för forskning och utveckling samt anskaffningsutgiften för goodwill aktiveras. Beträffande de två förstnämnda stadgas att de skall upptas som kostnader senast inom fem år, medan det igen beträffande goodwill bestäms att utgiften genom avskrivningar systematiskt kan upptas som kostnader under en längre tid än fem år, dock inte längre än utgiftens ekonomiska verkningstid. Beträffande alla dessa skall i bilagorna till bokslutet ges en noggrannare utredning om skälen till aktiveringarna.

Det är ändamålsenligt att även i framtiden tillåta att andra utgifter med lång verkningstid aktiveras. Enligt förslaget skall aktiverade utgifter med lång verkningstid avskrivas systematiskt såsom kostnader under sin verkningstid enligt en på förhand uppgjord plan. I 11 kap. 3 § lagen om aktiebolag skall i framtiden detaljerat stadgas om vissa maximiavskrivningstider.

Skyldighet att uppta anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid som kostnader enligt en på förhand uppgjord plan kan inte anses ändamålsenlig för alla bokföringsskyldiga. Av ändamålsenlighetsskäl eller på grundval av verksamhetens natur skall enligt paragrafens 6 mom. yrkesutövare, sådana bokföringsskyldiga, vars verksamhet baserar sig på förvaltning av fastigheter, föreningar och andra sådana samfund samt stiftelser vara befriade från tvånget att använda avskrivningsplan. Det kan inte anses nödvändigt att ålägga dessa att på förhand göra upp en avskrivningsplan. Denna möjlighet att avvika från skyldigheten att på förhand göra upp en avskrivningsplan skall gälla såväl andra utgifter med lång verkningstid som anläggningstillgångsnyttigheter.

16 a §. I 16 § i den gällande lagen stadgas att från intäkterna avdrages såsom kostnader de utgifter, vilka sannolikt icke längre medför motsvarande inkomst. Såsom kostnader upptas på grundval av stadgandet de utgifter som är prestationsbetingade. Det föreslagna stadgand-

et är oförändrat på denna punkt men innehåller dessutom ett krav på att uppta förluster som realiserats under räkenskapsperioden såsom kostnader. I sin föreslagna form gäller 16 § endast utgifter och förluster som enligt lagens 6 § har realiserats före bokslutsdagen.

Enligt artikel 31.1 bb i EG:s fjärde direktiv skall i bokslutet upptas alla förutsebara utgifter och förluster som har uppkommit under räkenskapsperioden eller föregående räkenskapsperioder, även i den mån dessa utgifter och förluster blir kända först efter bokslutsdagen då bokslutet uppgörs. Enligt IAS-standarderna skall sannolika förluster (contingent losses) upptas som kostnader i bokslutet om det är sannolikt att de kommer att realiseras och beloppet av dem kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

Artikel 20 i det fjärde EG-direktivet preciserar dessutom att i bokslutet skall såsom skuld (och kostnad) upptas alla de förluster och utgifter som hör till räkenskapsperioden eller till tidigare räkenskapsperioder och som till sin karaktär är klart bestämda samt då bokslutet uppgörs kan anses sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

Då utgifter upptas som kostnader skall man i enlighet med försiktighetsprincipen beakta att utgifter och inkomster infaller vid olika tidpunkter. Till intäkterna under en räkenskapsperiod kan hänföra sig utgifter som uppkommer först under följande räkenskapsperioder. Dylika kan vara t.ex. utgifter som följer av garantireparationer på prestationer som överlåtits under räkenskapsperioden och som kan uppskattas på grundval av erfarenhet, sannolika reklamationer och skadestånd och motsvarande förluster. Utgifter som hänför sig till räkenskapsperiodens intäkter är också utgifter för sanering av och upphörande med en viss affärsverksamhet eller produktionslinje eller -anläggning vilka realiseras först under följande år och vilka den bokföringsskyldige redan under räkenskapsperioden eller då han gör upp bokslutet har förbundit sig att erlagga. Enligt förslaget skall dylika utgifter och förluster som på bokslutsdagen fortfarande är prestationsenligtorealiserade avdras från intäkterna och de reserveringar som uppkommer på detta sätt skall upptas som obligatoriska reserveringar i balansräkningen, ifall det är uppenbart att de kommer att realiseras på basis av en förbindelse eller ett fattat beslut och beloppet av dem

kan uppskattas med skälig noggrannhet. En förändring i dem behöver dock inte presenteras under någon egen benämning i resultaträkningen utan de ingår i kostnaderna i fråga i resultaträkningen. Reserveringar som görs med stöd av 17 § benämns åter frivilliga reserveringar.

Ett speciellt periodiseringsproblem utgörs av utgifter till följd av pensionsförpliktelser och -ansvar. I enlighet med prestationsgrunden skall pensionsutgifter upptas som kostnader i enlighet med att pensionsrätten intjänas, dvs. i takt med de förtjänade lönerna. Bokföringspraxisen är dock oenhetlig i fråga om dessa, eftersom pensionsarrangemangen är invecklade och varierande samt dessutom föränderliga på tidsaxeln. Enligt den gällande lagen kan vissa pensionsansvar upptas endast bland ansvarsförbindelserna, dvs. de behöver inte upptas som skuld (och kostnad). Dylika är t.ex. ett arbetsgivarföretags ansvarsskuld för redan påbörjade och framtida pensioner på grundval av en egen pensionsstadga, liksom pensionsansvar som inte täcks av den egna pensionsstiftelsen.

De pensionsförpliktelser och -ansvar som den bokföringsskyldige faktiskt har förbundit sig till skall upptas i bokföringen och bokslutet på grundval av den föreslagna 16 a § till den del som de inte upptas enligt 16 § bokföringslagen. Ansvarsbeloppen på bokslutsdagen bestäms med iakttagande av de normala principer som används vid beräkningen av pensionsansvar med beaktande av balansvärdet på bokslutsdagen av de medel som anvisats för täckande av ansvaren. Arbetsgivarföretagets egna pensionsstiftelses faktiska ansvarsunderskott kan emellertid vara betydligt mindre än det bokföringsmässiga ansvarsunderskottet. Detta beror ofta på att balansvärdena av pensionsstiftelsens egendom är lägre än de gängse värdena. Det kan dock inte anses ändamålsenligt att ett bokföringsskyldigt arbetsgivarföretag som kostnader måste uppta hela det ansvarsunderskott som de bokföringsmässiga värdena utvisar. Vid beräkningen av det faktiska ansvarsunderskottet kan då beaktas de gängse värdena av pensionsstiftelsens egendom med beaktande av försiktighetsprincipen. God bokföringssed kan då anses förutsätta att ett bokföringsskyldigt arbetsgivarföretag i bilagorna utreder vilka principer som iakttagits vid värderingen av pensionsstiftelsens egendom. Enligt det föreslagna ikraftträdelsestadgandet skall utgifter föranledda av en bokföringsskyldig

diges pensionsförpliktelser som före denna lags ikraftträdande inte har behövts upptas som kostnader avdras från intäkterna och upptas som en obligatorisk reservering i balansräkningen senast den räkenskapsperiod som utgår före den 1 januari 2001. Det föreslagna stadgandet överlåter åt den bokföringsskyldige att avgöra huruvida han bland kostnaderna medtar pensionsansvar utan täckning i jämnstora poster under övergångsperioden eller i någon annan ordning.

Lagens 16 § 2 mom. ålägger den bokföringsskyldige att uppta skillnaden mellan överlåtelsepriset och anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar såsom kostnad, om överlåtelsepriset är lägre än anskaffningsutgiften. Stadgandet är i sig klart och gör så att inkuransen i omsättningstillgångarna på bokslutsdagen upptas som kostnad men endast till det utgiftsbelopp som fram till bokslutsdagen uppkommit enligt prestationsgrunden.

Inom beställningsproduktionen, där produktionens genomgångstid är lång, uppstår utgifter under en lång tid medan tillverkningen framskrider. De slutliga anskaffningsutgifterna klarnar sedan prestationen, en byggnad, en stor maskinenhet, o.dyl. blivit klar. Däremot har den inkomst som kommer att fås i samband med överlåtelsen av den ofta ett fast pris. Förhållandena kan förändras väsentligt under en lång tillverkning. Det är möjligt att de planer som gjorts upp över tillverkningskostnaderna i samband med beställningen inte håller. Överlåtelsepriset eller försäljningsinkomsten för en beställning som fått till ett fast pris kanske inte täcker de anskaffningsutgifter som redan uppstått och de sammanlagda framtida anskaffningsutgifterna som krävs för att slutföra prestationen. Beställningen är då förlustbringande och skillnaden mellan de uppskattade totala anskaffningspriserna och försäljningspriset skall enligt försiktighetsprincipen avdras då resultatet beräknas.

Enligt artikel 31 i EG:s fjärde direktiv och IAS-standardien skall de upptas som kostnader i sin helhet då de upptäcks.

Enligt förslaget skall anskaffningsutgifter för beställningsproduktion och andra på bokslutsdagen halvfärdiga omsättningstillgångsposter vilka skall erläggas för slutförandet, men vilka enligt prestationsgrunden ännu inte uppstått på bokslutsdagen, beaktas i bokslutet som obligatorisk reservering till den del som motsvarande försäljningsinkomst inte räcker till för att täcka

dem. En minskning kommer i allmänhet i fråga, då man ursprungligen har avtalat om fasta överlåtelsepriser. Jämförelsen görs mellan försäljningsinkomsterna och de totala anskaffningsutgifterna för varje beställning eller omsättningstillgångsnyttighet.

17 §. Enligt gällande paragraf får i bokslutet göras investerings-, export-, kreditförlust- och andra sådana reserveringar för framtida utgifter eller förluster. Reserveringar får göras "för framtida utgifter eller förluster", dvs. det skall finnas ett föremål för reserveringarna för att de skall vara motiverade. Genom reserveringarna är det är möjligt att på förhand i resultaträkningen beakta effekten av förväntade negativa resultatfaktorer, t.ex. förväntade förluster, eller på annat sätt bereda sig på framtida penninganvändning.

Skillnaden mellan kostnad i 16 § och reservering i 17 § är klar i fråga om utgifter (och realiserade förluster). Den grundläggande förutsättningen för att en utgift skall upptas som kostnad är med stöd av 16 § att utgiften har uppstått prestationsenligt. Ifall ingen uppgift igen har uppstått enligt 6 §, har den inte heller kunnat upptas som kostnad enligt 16 §. Man har kunnat förbereda sig på framtida utgifter och förluster endast genom att uppta en reservering enligt 17 §. Reserveringen har inte förutsatt något nytt kriterium för registreringsmognad vid sidan av prestationsgrunden. Genom reserveringarna har det dock varit möjligt att förbereda sig på i synnerhet förväntade förluster. Med beaktande av att skyldigheten att uppta såsom kostnad i 16 § bokföringslagen är knuten endast till utgifter enligt 6 § har denna möjlighet varit viktig. I bokföringspraxis har reserveringarna präglats av en viss oklarhet. I reserveringarna har ingått både beredskap för förväntade förluster och beredskap för framtida penninganvändning i allmänhet med den påföljden att det i bokslutet inte har varit möjligt att få en tillräckligt klar bild av resultatet eller finansieringsställningen vid utgången av räkenskapsperioden.

Enligt den föreslagna 16 a § avdras som obligatoriska reserveringar i bokslutet de utgifter som uppstår under de följande räkenskapsperioderna och som den bokföringsskyldige har förbundit sig till liksom de förutsagda förlusterna, trots att dessa utgifter och förluster realiserar först efter bokslutet.

Enligt den gällande skattelagstiftningen kan de bokföringsskyldiga som idkar affärsverk-

samhet i sin inkomstbeskattning såsom avskrivning av anläggningstillgångar avdra de avskrivningar som upptagits i bokföringen och som särskilt definieras i skattelagstiftningen liksom diverse reserveringar som upptagits i bokföringen. Förutsättningen för att avdra såväl avskrivningar som reserveringar är att de är upptagna i bokföringen och bokslutet. I inkomstbeskattningen är maximibeloppen av de avskrivningar och reserveringar som godkänns som avdragsgilla begränsade till vissa procentdelar av t.ex. beloppet av den bokföringsskyldiges affärsfordringar vid utgången av räkenskapsperioden, anskaffningsutgifterna för omsättningstillgångar eller de icke avskrivna anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar, beloppet av de löner som betalts under räkenskapsperioden eller av räkenskapsperiodens resultat. Reserveringarna är av betydelse som stöd för näringslivets konjunkturpolitik, liksom som affärsekonomisk styrmekanism. Eftersom och så länge som reserveringar och överavskrivningar skall upptas i bokslutet för att de skall få avdras i inkomstbeskattningen, skall bokföringslagstiftningen tillåta de bokföringsskyldiga att på ett smidigt sätt iakttasamma principer som inkomstbeskattningen till dessa delar.

Enligt artikel 35.1 d i EG:s fjärde direktiv kan, utöver de planenliga avskrivningar som huvudregeln förutsätter, extraordinarie avskrivningar av anläggningstillgångar som skattelagstiftningen tillåter göras i bokslutet. Då skall avskrivningsdifferenserna och orsakerna till att de upptas förklaras i bilagorna. Även andra extraordinarie bokföringar av kostnader som görs på grundval av skattelagstiftningen är enligt ordalydelsen i artikel 43.10 i direktivet möjliga, t.ex. beträffande omsättnings- och finansieringstillgångar som avses i artikel 39.1 e. Överavskrivningar, reserveringar och extraordinarie kostnadsföringar som gjorts uttryckligen av skattelättnadsskäl och för att skaffa skattecredit kan således upptas i bokslutet under förutsättning att deras effekt på räkenskapsperiodens och tidigare års resultat utreds. Däremot är inga andra reserveringar tillåtna.

Enligt det föreslagna stadgandet får i bokslutet göras investerings-, kreditförlust-, driftslager- och andra sådana reserveringar. Med dessa avses frivilliga reserveringar enligt ovanstående indelning till skillnad från de obligatoriska reserveringar som den bokföringsskyldige



är skyldig att göra. Reserveringarna, varmed jämfälls även avskrivningar av anläggningstillgångar vilka gjorts utöver avskrivningsplanen och upptagits i bokföringen, utgör ett undantag från utgift-mot-inkomst-principen. Avsikten med reserveringarna är att trygga kontinuiteten i företagets verksamhet. Genom att göra reserveringar påverkar den bokföringsskyldige användningen av vinsten på förhand genom att hålla ett belopp av den realiserade inkomsten som motsvarar reserveringarna i enhetens eget bruk. Eftersom reserveringarna och de avskrivningar som gjorts utöver avskrivningsplanen avviker från resultatberäkningen enligt utgift-mot-inkomst-principen och inte är kostnader enligt 16 § i lagförslaget och inte avdragsposter enligt 16 a §, skall de upptas särskilt i resultaträkningen och balansräkningen.

I enlighet med artikel 35.1 dd, artikel 39.1 e samt artikel 43.10 i EG:s direktiv skall orsakerna till och räknereglererna för reserveringar och överavskrivningar liksom den kalkylerade skatteskulden i anslutning till dem presenteras i bilagorna till bokslutet.

18 §. Enligt gällande paragraf kan i balansräkningen utöver det icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften för jord- eller vattenområde, byggnad, värdepapper eller annan därmed jämförbar nyttighet, som hör till anläggningstillgångarna, upptas en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. Förutsättningen är att det sannolika överlåtelsepriset för nyttigheten på bokslutsdagen är varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften.

Uppskrivning av värdet är ett uppenbart undantag från lagens grundläggande linje, som fast stöder sig på anskaffningsutgiftsbaserad bokföring. För uppskrivning har sålunda stadgats strama villkor, dvs. en värdeökning som överstiger den ursprungliga anskaffningsutgiften för en nyttighet som är föremål för uppskrivning skall vara både varaktig och väsentlig. På lång sikt uppfylls dessa villkor endast beträffande få nyttigheter; det är närmast fråga om mark-, skog- och vattenområden, vattenkraftverk, vissa värdepapper som behåller sitt värde, vissa stadsfastigheter och motsvarande. Däremot kan en värdeökning av vanliga produktionsanläggningar, inklusive byggnader som hör till dem, i regel inte anses varaktig.

Då en uppskrivning bildas, skall det belopp som motsvarar den upptas som en värderings-

post bland passiva. Eftersom det inte är fråga om en realiserad inkomst, kan uppskrivningen inte inkomstföras i resultaträkningen. I aktiebolag skall enligt 11 kap. 4 § lagen om aktiebolag ett belopp som motsvarar uppskrivningen avsättas till en uppskrivningsfond bland passiva vilken kan användas endast för höjning av aktiekapitalet.

En konstaterad värdeökning kan senare av på förhand oförutsägbara orsaker visa sig helt eller delvis ogrundad. Den bokföringsskyldige skall alltså då han gör upp bokslutet utreda, huruvida en tidigare uppskrivning av en anläggningstillgångsnyttighet fortfarande uppfyller lagens krav. I förslaget sägs att om så inte är fallet, skall uppskrivningen i motsvarande mån återföras. Även överlåtelse eller förstörelse av en nyttighet som är föremål för uppskrivning kräver att den slopas i bokföringen.

19 §. De krav som ställs på resultaträkningen föreslås bli justerade. Genom förordning ges närmare föreskrifter om innehållet i resultaträkningsschemat. En ändring jämfört med det nuvarande stadgandet är att såsom en ny post som uttryckligen skall specificeras intas övriga intäkter av rörelsen. Material, varor, löner och hyror som specificerats såsom egna kostnadsgrupper kan enligt förslaget åter uppges som en kostnadspost "kostnader för rörelsen". En förändring i reserveringarna skall enligt förslaget alltid uppges som en egen post oberoende av om den har någon inverkan på räkenskapsperiodens resultat.

20 §. Stadgandet i 20 § 1 och 2 mom. som gäller balansräkningen föreslås bli ändrat beträffande den ordning i vilken posterna uppräknas, så att ordningsföljden motsvarar ordningen i det balansschema som ingår i förslaget till revidering av lagstiftningen.

21 och 21 a §§. Om kraven på uppgifter som skall ingå i bilagorna till enskilda bolags bokslut stadgas i 21 §. I stadgandet förutsätts att vissa specificeringar, som inte nödvändigtvis behöver ges i resultaträknings- eller balansräkningsschemat, skall ges i bilagorna. Stadgandet räknar på ett uttömmande sätt upp de poster i bokslutsinformationen på vilka kravet på tilläggsinformation tillämpas. Enligt 9 § bokföringsförordningen, som ingår i förslaget till revidering av lagstiftningen, skall resultaträkningen och balansräkningen uppgöras mera detaljerat än vad scheman utvisar om detta är nödvändigt för utredande av de faktorer och balansräkningsposter som inverkat på räk-

skapsperiodens resultatbildning. Förordningens stadgande gäller dock inte bilagorna, utan härvid skall den mera detaljerade specificering göras i scheman.

Det kan anses ändamålsenligt att upphäva vissa stadganden i samfundslagstiftningen samt vissa krav beträffande bilagorna som kan anses föråldrade eller annars onödiga i bokföringslagen. Om de viktigaste kraven beträffande bilagorna bör fortfarande stadgas på lagnivå.

Dessutom bör det stadgas om de krav beträffande bilagorna som utöver det ovan stående gäller företag som hör till en koncern. Med företag som hör till en koncern avses både moder- och dotterföretag. I detta fall är det ingen skillnad om det är fråga om en inhemsk eller en utländsk koncern. Om kraven på bilagorna till koncernbokslutet stadgas i den nya 22 c § bokföringslagen.

De viktigaste behoven av ändringar beträffande kraven på bilagor till enskilda bolags bokslut följer av EG:s fjärde direktiv. Direktivet kräver att omsättningen fördelas på rörelsegrenar och geografiska marknader, under förutsättning att dessa rörelsegrenar och marknader avviker betydligt inbördes med hänsyn till hur försäljningen av varor och utförandet av tjänster normalt är organiserad. I den gällande lagen förutsätts ingen information om funktioner och marknader i enlighet med förslaget. Stadgandet skall förutsätta tilläggsinformation endast då funktionerna och marknaderna avviker betydligt inbördes.

Den gällande lagens krav på att tillverkningsslönerna skall uppges föreslås bli kompletterat med att det sammanlagda beloppet av penningvärdet av naturaförmånerna och lönekostnaderna skall uppges. Vidare skall avskrivningarna enligt funktion uppges om kostnaderna har upptagits enligt funktion i resultaträkningen.

Artikel 15.3 i direktivet förutsätter att förändringar i anläggningstillgångarnas olika poster redovisas i balansräkningen eller i bilagorna. I fråga om anläggningstillgångarnas materiella nyttigheter skall enligt direktivet i balansräkningen eller som bilaga till den maskiner och inventarier redovisas särskilt. Eftersom ingen indelning föreslås i balansräkningen skall det icke avdragna totala beloppet av aktiverade anskaffningsutgifter för å ena sidan maskiner och å andra sidan inventarier uppges i en bilaga.

Gällande 21 § förutsätter att ställda pantor och inteckningar till säkerhet för lån samt

borgensförbindelser, växel-, garanti och andra ansvarsförbindelser specificeras i bilagorna. Kravet beträffande bilagorna anses fortfarande motiverat.

Gällande 21 § förutsätter att det i bilagorna utreds grunden för den kurs, enligt vilken omräkning av å utländskt mynt lydande fordringar och skulder till finskt mynt verkställt, såvida ej Finlands Banks säljkurs på bokslutsdagen tillämpats. Kravet anses nödvändigt men ordalydelsen föreslås bli ändrad så att den motsvarar den föreslagna nya ordalydelsen i 15 §.

Enligt det gällande stadgandet skall värderingsposterna samt ökning och minskningar av dem under räkenskapsperioden specificeras i bilagorna, liksom ökning och minskningar av det egna kapitalets poster under räkenskapsperioden. Kravet anses motiverat även i framtiden.

Kravet på att obligations- och debenturelånen skall specificeras i bilagorna föreslås bli ändrat så att ordalydelsen motsvarar den terminologi som numera används.

Ett krav på bilagornas innehåll som överensstämmer med direktivets krav föreslås bli intaget i lagen så att kravet på att i bilagorna uppges skillnaden mellan det värde på omsättningstillgångar som antecknas i balansräkningen och det kända marknadsvärdet på tillgångarna vid utgången av räkenskapsperioden utsträcks till att gälla aktier och andelar som hör till den bokföringsskyldiges omsättnings- och finansieringstillgångar och beträffande vilka det gängse värdet i de flesta fall kan utredas på ett tillförlitligt sätt.

I artikel 23 i direktivet sägs att om resultaträkningen innehåller finansiella intäkter från koncernföretag eller finansiella kostnader för sådana skall de uppges i resultaträkningen eller i en bilaga till den specificerade enligt resultaträkningens poster. Enligt artikel 43 i direktivet skall i en bilaga till resultaträkningen eller balansräkningen uppges namn och hemort för varje koncern- och intressebolag, ägoandel samt räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt det senaste bokslutet. Direktivets kraven på bilagor föreslås bli intagna i lagen.

Ifall balansräkningens långfristiga placeringar innehåller koncernföretags eller intresseföretags aktier och andelar eller lånefordringar hos dem skall de enligt direktivet uppges i balansräkningen eller i en bilaga till den specificerade enligt balansposter å ena sidan för koncernfö-



retagens del och å andra sidan för intresseföretagens del. Enligt 11 kap. 6 § lagen om aktiebolag skall i balansräkningen såsom en egen post upptas aktier i dotterföretag. Enligt det förslag till balansräkningsschema som ingår i förslaget till revidering av lagstiftningen behövs dessa inte nödvändigtvis specificeras i balansräkningsschemat varför specifikationen skall göras åtminstone i bilagorna.

Enligt gällande 11 kap. 7 § 1 mom. lagen om aktiebolag skall i balansräkningen eller i bilaga till den särskilt anges det sammanlagda beloppet av fordringar hos bolag inom samma koncern eller skulder till sådant bolag. Enligt direktivet skall dessa uppgifter ges i balansräkningen eller i en bilaga till den specificerade enligt balansposter å ena sidan för koncernföretagens del och å andra sidan för intresseföretagens del. Kravet beträffande bilagorna föreslås bli intaget i bokföringslagen på det sätt som avses i direktivet.

I paragrafen ingår dessutom vissa andra krav på bilagorna beträffande dotterföretag och intresseföretag som hör till samma koncern.

### Kap. 3 a. Koncernbokslut

Koncernbokslut är ett bokföringsmässigt begrepp. Det är nödvändigt att i bokföringslagstiftningen reglera de viktigaste frågorna som ansluter sig till koncernbokslut, t.ex. skyldigheten att göra upp koncernbokslut och undantag därifrån, principerna för konsolidering och den bokföringsmässiga behandlingen av intressebolag. Att stadgandena tas med i den allmänna bokföringslagen motiveras av koncernbokslutsinformationens ökade betydelse samt av att de allmänna stadganden som gäller koncernbokslut utsträcks till att gälla även andra former av sammanslutningar än aktiebolag. Stadganden som kompletterar koncernbokslutet och som riktar sig till företagsformen och andra stadganden som baserar sig på koncernbokslut (vinstutdelningsbegränsning, lånegivningsbegränsning o.dyl.) liksom stadganden som kompletterar bokslutets innehåll ingår i samfundslagarna i fråga. Till lagen fogas enligt förslaget ett nytt 3 a kap. med rubriken "Koncernbokslut".

22 a §. De viktigaste stadgandena om koncerner i gällande lag ingår i lagen om aktiebolag. Enligt den gällande lagstiftningen bildar endast aktiebolag koncerner. Grunden för bildandet av

en koncern är enligt 1 kap. 2 § lagen om aktiebolag främst rösträtt på grundval av aktieinnehav. I lagrummet stadgas att om ett aktiebolag eljest på grund av äganderätt till aktier eller avtal har bestämmanderätt i annat aktiebolag och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är likaså det förra bolaget moderbolag och det senare dotterbolag. Stadgandet har i praktiken tolkats snävt. I den juridiska litteraturen har en koncern definierats som en ekonomiskt helhet bildad av två eller flera självständiga företag där det ena företaget har bestämmanderätt med avseende på de andra företagen. I bakgrunden till detta stadgande finns tanken på bestämmanderättsförhållande. Formuleringen "har... eljest... bestämmanderätt." kan anses påvisa att bestämmanderättsförhållandet i sista hand är det centrala kriteriet. Det allmänna stadgandet har dock inte tillämpats i praktiken, utan en majoritet av rösträtten på grundval av äganderätt har i själva verket blivit det centrala kriteriet.

Det är möjligt att kringgå de fria koncernstadgandena i lagen om aktiebolag bl.a. genom att man använder andra bolagsformer. Kriteriet med rösträtt som baserar sig på en majoritet av äganderätten har å ena sidan gjort det lättare att bedöma om ett koncernförhållande föreligger men har å andra sidan gjort det möjligt att kringgå erkännandet av ett faktiskt koncernförhållande. Gällande 1 kap. 2 § 2 mom. lagen om aktiebolag är avsett att reglera de situationer där koncernförhållande råder på grund av faktiskt bestämmanderätt trots att moderbolaget inte har en majoritet av rösträtten på grundval av äganderätt. Koncerndefinitionen är dessutom begränsad till att gälla endast aktiebolag som dottersamfund. Till en koncern hör enligt lagen om aktiebolag inga andra än aktiebolag som moder- och dotterbolag. Detta har också setts som ett missförhållande och som ett sätt att kringgå koncernregleringen i allmänhet. Likaså blir de s.k. underkoncernerna, där moderbolaget är något annat än ett aktiebolag och dotterbolagen aktiebolag eller samfund av annan typ, utanför koncernregleringens tillämpningsområde. Ur den gällande lagens allmänna koncernreglering har härletts föreskrifter om koncernbokslut. Enligt 11 kap. 1 § lagen om aktiebolag omfattar bokslutet i moderbolag även koncernbokslut. Vid bedömningen av huruvida ett visst bolag är moderbolag har man varit hänvisad till den allmänna definitionen i lagens 1 kap.

Koncernbokslutsregleringen skall i regel rikta sig till alla faktiska koncernstrukturer oberoende av vilka samfundsformer som används i vart fall för koncernens förvaltning och upprätthållandet av koncernfunktionerna. I regleringen föreslås en sådan ändring att ett koncernförhållande kan påvisas på grundval av vissa objektivt iakttagbara omständigheter.

Utgångspunkten för den föreslagna 22 a § är att ett moderföretag som idkar rörelse skall göra upp ett koncernbokslut ifall det på definierat sätt har bestämmanderätt i ett annat företag som då är dotterföretag. I 22 b § stadgas om de situationer där ett företag har bestämmanderätt i en annan bokföringsskyldig. Med bokföringsskyldig jämställs ett därmed jämförbart utländskt företag, beträffande vilket uppgifterna på samma sätt skall intas i koncernbokslutet. Motsvarande princip har gällt för aktieföretag.

Förslaget motsvarar principerna i EG:s sjunde direktiv. Utgångspunkten för direktivet är ett bestämmanderättsförhållande som medför skyldighet att göra upp koncernbokslut för moderbolaget. Kriterierna för bestämmanderättsförhållande behandlas närmare i samband med 22 b §. Enligt artikel 1 i direktivet skall ett företag som lyder under nationell lagstiftning göra upp ett konsoliderat bokslut, om företaget (moderbolaget) innehar bestämmanderätt i ett annat företag på det sätt som avses i artikeln. Direktivet tillämpas enligt artikel 4 både på företag av aktieföretagstyp och på bolag av kommanditbolagstyp. Till exempel i Danmark skall direktivet tillämpas på följande bolagsformer: aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber, intressentskaber och kommanditskaber. Direktivet förutsätter att om något av de bolag som hör till en koncern är av nämnd bolagsform, skall ett konsoliderat bokslut uppgöras för alla.

Koncernresultaträkningen, koncernbalansräkningen och bilagorna utgör bokföringslagens koncernbokslut. Verksamhetsberättelsen hör inte till koncernbokslutet, utan eventuella stadganden om koncernens verksamhetsberättelse ges i samfundslagarna i fråga. Skyldigheten att göra upp koncernbokslut gäller alla bolagsformer. Pensionskassor, stiftelser och föreningar skall göra upp koncernbokslut för sin affärsverksamhet, ifall den bedrivs i form av en i lagen avsedd koncern. Kommittén för revidering av bokföringslagstiftningen föreslog i sitt betänkande att öppna bolag befrias från

skyldigheten att göra upp koncernbokslut. Det är dock inte ändamålsenligt att ge öppna bolag en annan ställning än kommanditbolag beträffande skyldigheten att göra upp bokslut. Om öppna bolag behandlas på ett annat sätt än kommanditbolag kan det leda till att skyldigheten kringgås genom valet av bolagsform.

Enligt paragrafens 2 mom. skall dock enskilda affärsidkare vara befriade från skyldigheten att göra upp koncernbokslut. En enskild affärsidkare bildar inte en bokföringsmässig koncern som moderbolag. Det kan i många situationer visa sig omöjligt att definiera gränsen mellan en privatperson och en bokföringsskyldig affärsidkare. Bokföringsskyldigheten kan inte knytas enbart till äganderätt. För att skydda en utomstående borgenär kan inte en enskild affärsidkares koncernbokslut ensamt anses ge tillräcklig information om koncernens ekonomiska ställning. En uppgift som getts i form av ett koncernbokslut kan i dylika fall vara vilseledande på grund av de ansvarsförhållanden som är förbundna med bolagsformen. En enskild affärsidkare är i varje fall även med hela sin personliga förmögenhet ansvarig för bolagets och rörelsens skulder och andra förpliktelser. Affärsidkaren förfogar dessutom själv över all information om sin rörelse.

Ett dotterföretag som hör till en koncern kan direkt eller indirekt på grundval av innehav ha majoriteten av rösträtten i ett annat företag. Avsteg från skyldigheten att göra upp koncernbokslut kan göras i det fall att modersammanslutningens andel av underkoncernens moderbolags aktiekapital är minst nio tiondedelar eller den har i en annan sammanslutning en ägoandel som motsvarar detta och innehavarna av minoritetsposten i moderföretaget har gett sitt samtycke därtill. Samtycket skall vara uttryckligt. För att undvika framtida oklarheter vore det ändamålsenligt för underkoncernens moderbolag att i god tid begära minoritetsdelägarnas samtycke. Avsikten med stadgandet är att i en koncern med många nivåer spara det besvär som skyldigheten att göra upp bokslut medför, ifall minoritetsaktieägarnas intresse inte klart kräver att bokslutet för underkoncernens moderbolag tas med i koncernbokslutet. Enligt artikel 7 i direktivet skall medlemsstaten göra ett undantag från skyldigheten att göra upp koncernbokslut, ifall moderbolaget äger samtliga aktier eller andelar i det företag som skall undantas, eller om moderbolaget äger minst 90 % av aktierna eller

andelarna i det företag som skall undantas och de återstående aktieägarna eller medlemmarna har godkänt undantaget. Direktivets bestämmelse om detta undantag är tvingande. Uppfyllande av de villkor som avses i lagrummet befriar inte ett intressebolag från skyldigheten att lämna bokslutsinformation enligt 22 c § 6 mom.

Befriade från skyldighet att göra upp koncernbokslut skall vidare vara bokföringsskyldiga som är av högst den storlek som avses i stadgandet. Storleken bestäms på grundval av föregående räkenskapsperiods sammanräknade bokslutsuppgifterna för de företag som hör till koncernen. På detta sätt kan moderbolaget utan större besvär räkna ut om ett koncernbokslut behövs. Med föregående räkenskapsperiod avses i detta sammanhang den utgångna räkenskapsperioden, dvs. den räkenskapsperiod för vilken koncernbokslutet uppgörs. De enskilda bolagens bokslutsinformation skall dock finnas tillgänglig i ett tidigare skede. I artikel 6.1 i EG:s sjunde direktiv stadgas att koncerner av den storlek som avses i artikel 27 i det fjärde direktivet (ändrad genom direktiv 90/604/EEG) kan befrias från skyldighet att göra upp koncernbokslut. Direktivets gränsvärden är för den sammanlagda balansslutningen 8 miljoner ecu och för den sammanlagda omsättningen 16 miljoner ecu. Eftersom direktivet är en tillåtande bestämmelse kan man avvika från det så att kretsen av dem som är befriade från skyldighet att göra upp koncernbokslut blir mindre än vad som tillåts i direktivet.

22 b §. I stadgandet bestäms vilka kriterier som skall uppfyllas för att ett bolag skall ha bestämmanderätt i ett annat bolag. Enligt EG:s sjunde direktiv kan bestämmanderätten basera sig antingen på innehav eller avtal. I artikel 1 i direktivet stadgas om skyldighet att göra upp konsoliderat bokslut och verksamhetsberättelse. Artikeln opererar inte uttryckligen med begreppet bestämmanderätt, men kravet på bestämmanderättsförhållande framgår indirekt av artikeln. En medlemsstat skall kräva att företag som lyder under dess nationella lagstiftning gör upp ett konsoliderat bokslut och en konsoliderad verksamhetsberättelse, om företaget (moderföretaget)

a) innehar en majoritet av de röster som tillkommer aktieägarna eller medlemmarna i ett annat företag (dotterföretag);

b) har rätt att utse eller entlediga en majoritet av ledamöterna i ett annat företags (dotterföretags) förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan och samtidigt är aktieägare eller medlem i detta företag;

c) har rätt att utöva bestämmanderätt över ett företag (dotterföretaget) i vilket det är aktieägare eller medlem enligt ett avtal som är slutet med detta företag eller enligt en bestämmelse i dess stiftelseurkund, bolagsordning eller stadgar, om den lagstiftning som dotterföretaget lyder under tillåter sådana avtal eller bestämmelser. En medlemsstat behöver dock inte stadga att moderföretaget skall vara aktieägare eller medlem i dotterföretaget. De medlemsstater vilkas lagstiftning inte innehåller föreskrifter om sådana avtal eller bestämmelser behöver inte tillämpa denna regel, eller;

d) är aktieägare eller medlem i ett företag, aa) en majoritet av de ledamöter i företags (dotterföretags) förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan som har utfört sitt uppdrag under räkenskapsperioden, under den föregående räkenskapsperioden och fram till tidpunkten för upprättandet av det konsoliderade bokslutet, har utsetts enbart på grund av den nämnde aktieägarens eller medlemmens sätt att utöva sin rösträtt, eller

bb) till följd av avtal med andra aktieägare eller medlemmar i företaget (dotterföretaget) ensam förfogar över en majoritet av aktieägarnas eller andelarnas röster i det företaget. Medlemsstaterna får införa mera detaljerade föreskrifter angående form och innehåll för sådana avtal.

Direktivet tillåter medlemsstaterna att låta bli att reglera den situation som avses i underpunkt aa. Underpunkten tillämpas inte då ett annat företag har den ställning som avses i punkterna a, b eller c i dotterföretaget i fråga. Vidare kan en medlemsstat stadga att det föreligger skyldighet för moderbolaget att göra upp koncernbokslut, om det i själva verket utövar bestämmanderätt, eller om det och dotterföretaget leds på gemensam basis, trots att det inte har den ställning som avses i a, b, c eller d.

Ändamålet med den ovan beskrivna regleringen är att ifall ett företag i ett annat företag har bestämmanderätt på grundval av antingen rösträtt som baserar sig på äganderätt eller bolagsordningen eller ett motsvarande dokument eller ett avtal, eller rätt att i vissa uttryckliga situationer utöva makt av bestäm-

manderättstyp, skall detta företag anses som moderföretag som således är skyldigt att göra upp koncernbokslut.

En bokföringsskyldig anses enligt 1 mom. 1 punkten ha bestämmanderätt då han har mer än hälften av det röstetal alla aktier, medlemmandelar eller bolagsandelar medför. Som kriterium för bestämmanderätt räcker således den röstmajoritet som berättigar till beslutsfattande oberoende av innehavets storlek. I ett aktiebolag räknas röstmajoriteten av det sammanlagda röstetal alla aktier medför och i ett andelslag av alla medlemmarnas sammanlagda röstetal. I öppna bolag och kommanditbolag räknas majoriteten av rösträtten av bolagsmännens sammanlagda röstetal. Trots att stadgandet i fråga inte hänvisar till äganderätt som en förutsättning för bestämmanderätt vid sidan av innehav av majoriteten av rösträtten, avses med stadgandet de situationer där bestämmanderätten baserar sig på ett innehav av åtminstone en viss storlek.

Enligt momentets 2 punkt uppkommer däremot bestämmanderätt då en bokföringsskyldig med stöd av ett annat samfunds bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadganden har rätt att utse en del av ledamöterna i en annan bokföringsskyldigs styrelse eller ett motsvarande organ eller en del av ledamöterna i ett organ som utser ett sådant organ, och denna rätt tillsammans med den rösträtt som äganderätt eller medlemskap medför ger rätt att utse majoriteten av ledamöterna i ett sådant organ. Rätt att utse ledamöterna i styrelsen eller ett motsvarande organ skall anses innebära bestämmanderätt i ett annat samfund. I punkt 2 avses med denna rätt de situationer där rätten att utse majoriteten av ledamöterna i ett sådant organ grundar sig delvis på bolagsordningen eller en därmed jämförbar stadga och ägaren eller medlemmen kan använda sin rösträtt så att slutresultatet är att ägaren (eller medlemmen) utser en majoritet av ledamöterna i organet. Inte ens stor rösträtt garanterar medlemskap i styrelsen eller motsvarande organ, eftersom valet av dessa organ i regel inte baserar sig på proportionellt val. Bestämmanderätt enligt punkt 2 kan således i regel inte uppstå på grundval av ett bestämmanderättsantagande som bygger på en föreskrift i bolagsordningen och rösträtten tillsammans, utan det förutsätts att det i bolagsordningens föreskrift eller motsvarande uttryckligen har säkrats rätt att utnämnda majoriteten t.ex. just

med proportionellt valsätt. I annat fall bygger bestämmanderätten enligt punkt 2 närmast på bolagsordningens föreskrift och delägaravtalet tillsammans. Även i de samfundsformer där lagen inte hindrar att man genom bolagsavtalet eller en motsvarande stadga ger en viss instans rätt att utanför bolagsstämman tillsätta en majoritet av ledamöterna i organet förutsätts av den bokföringsskyldige (moderföretaget) att han har en viss äganderätt eller medlemskap i dotterbolaget. Med "ett organ som utser ett sådant organ" avses förvaltningsrådet eller motsvarande organ som utser styrelsen eller motsvarande organ.

Enligt 1 mom. 3 punkten i förslaget kan ett bolag även på grundval av ett avtal ha sådan bestämmanderätt som avses ovan. Härvid är det fråga om rätt som baserar sig på delägaravtal eller motsvarande avtal att använda majoriteten av rösträtten vid bolagsstämman eller om rätt att på grundval av ett sådant avtal tillsätta majoriteten av ledamöterna i ett organ som avses i punkt 2. Avtalsparter kan då vara t.ex. det bolag som utövar bestämmanderätt och en tillräckligt mängd andra ägarinstanser. Däremot kan inte ett samfund självt genom avtal förbinda sig att vara ett annat samfunds dottersamfund, eftersom det genom det avtal som avses i direktivets underpunkt är möjligt att till moderbolaget överlåta endast sådana rättigheter som ägarna eller deras företrädare utövar, såsom användning av röster på bolagsstämman eller i förvaltningsorganet samt tillsättande och entledigande av förvaltningsorganet.

Till koncernförhållandets väsende hör att det är avsett att vara ett permanent arrangemang. Vid bedömningen av huruvida skyldighet att uppgöra koncernbokslut föreligger, kan ett alldeles kortvarigt bestämmande rättsförhållande ha den effekten att det är grundlöst att kräva koncernbokslut. Bokföringsnämnden meddelar med stöd av 35 § 2 mom. närmare föreskrifter om undantag från skyldigheten att göra upp koncernbokslut.

I överensstämmelse med principen i den gällande lagen om aktiebolag kan ett bestämmanderättsförhållande uppstå indirekt så att ett modersamfund tillsammans med andra dottersamfund uppfyller de villkor som ger upphov till ett koncernförhållande. Enligt den gällande lagen har det närmast varit fråga om en majoritet av rösträtten som kunnat härledas ur det sammanlagda röstetalet för de aktier som ägs av modersamfundet och andra dotter-

samfund. Det typiska har då varit att det även uppstått s.k. underkoncerner där ett dottersamfunds dottersamfund även anses som dotter-samfund till överkoncernens modersamfund. Enligt förslaget uppstår ett koncernförhållande om en bokföringsskyldig tillsammans med ett eller flera dottersamfund eller dottersamfund ensamt eller tillsammans med andra dottersamfund har den bestämmanderätt som avses i 1 mom. 1—3 punkten i ett annat samfund. Till skillnad från den gällande regleringen uppstår ett bestämmanderättsförhållande enligt det föreslagna 2 mom. även då de uppräknade instanserna tillsammans innehar majoriteten av rösträtten. På motsvarande sätt uppstår ett bestämmanderättsförhållande om sagda instanser tillsammans med stöd av bolagsordningen, bolagsavtalet eller stiftelseurkunden kan ut-nämna majoriteten av ledamöterna i organet. För tillämpningen av stadgandet skall det inte ha någon betydelse vilken bolagsform moder- och dotterbolagen har.

Enligt den föreslagna paragrafens 3 mom. beaktas inte de aktier som avses i 9 kap. 1 § 3 mom. lagen om aktiebolag eller motsvarande innehav då majoriteten av rösträtten beräknas. Det stadgande som det hänvisas till innehåller ett förbud mot att delta i bolagsstämma med stöd av aktie som tillhör bolaget eller dess dotterbolag. Motsvarande förbud tillämpas enligt samma stadgande på en aktie som tillhör en av bolaget eller dess dotterbolag grundad pensionsstiftelse. Egna innehav som innehas av dotterbolaget självt eller dess dotterbolag eller rösträtt som ansluter sig till en aktie eller ett motsvarande innehav som tillhör en av dem grundad pensionsstiftelse räknas således inte med i det sammanlagda röstetal som alla aktier eller andelar medför. Dylika aktier eller annat innehav lämnas då utan beaktande då rösträt-ten för en eventuell majoritetsägare beräknas.

Att konstatera koncernförhållandet blir en skyldighet för moderbolagets styrelse. I gällande 8 kap. 7 § lagen om aktiebolag sägs att har aktiebolag blivit moderbolag, skall styrelsen utan dröjsmål meddela dotterbolagets styrelse detta. I själva verket har meddelandet inte något annat än en informativ effekt; koncern-förhållandet uppstår oberoende av moderbolagets meddelande då de objektivi iakttagbara kännetecknen uppfylls. Dessutom sägs i 2 kap. 8 § värdepappersmarknadslagen (495/89) att om ett börsbolag eller ett avtalsmarknadsbolag blir ett dotterbolag, är moderbolaget

skyldigt att offentliggöra att ett koncernförhållande har uppkommit och informera om hur koncernförhållandet kommer att påverka dotterbolagets ställning.

22 c §. Enligt gällande 11 kap. 11 § lagen om aktiebolag skall koncernbokslut uppgöras såsom ett sammandrag av moderbolagets och dotterbolagens resultaträkningar och balansräkningar med iakttagande av god bokförings-sed samt i tillämpliga delar av stadgandena i kapitlets 2 och 5—8 §§. Koncernbalansräkningen skall utvisa koncernens resultat för räkenskapsperioden efter avdrag för koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning. Koncernbalansräkningen skall utvisa koncernens eget kapital efter det att koncernbolagens inbördes fordringar och skulder samt aktieinnehav avdragits och de andelar som motsvarar utomstående aktieägars aktier i dotterbolagen i balansräkningen upptagits som en särskild post. Förslaget överensstämmer i princip med stadgandena i den gällande lagen om aktiebolag.

Boksluten för ett finländskt moderföretags utländska dotterföretag skall enligt 2 mom. anpassas enligt de bokslutsprinciper som moderföretaget iaktar före sammanslagningen till koncernbokslut. Eventuella väsentliga avvikelser på grund av att något inte ändrats skall presenteras i bilagorna. Förenhetligandet av beräkningsprinciperna kan leda till att moderföretagets utdelningsbara vinst på grundval av koncernbokslutet är mindre eller större än den vore om bokslutsprinciperna inte hade ändrats i ett koncernbokslut som uppgjorts endast genom att boksluten sammanslagits. Närmare anvisningar om beräkningsmetoderna och de principer som skall iakttas för samman-slagna bokslut, bl.a. behandlingen av omräk-ningskillnaderna, ges i bokföringsnämndens allmänna anvisningar.

Enligt artikel 16 i EG:s sjunde direktiv omfattar ett koncernbokslut koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och bilagor. Dessa handlingar bildar en helhet. Koncern-bokslutet skall ge riktiga och tillräckliga upp-gifter (true and fair) av de företag som ingår i koncernbokslutet, betraktade som en helhet. Det fjärde direktivets bestämmelser om balans-räkningens och resultaträkningens utformning och innehåll samt om den information som skall ges i bilagorna skall enligt artikel 17 även tillämpas på koncernbokslut. Enligt artikel 18 i direktivet skall tillgångar och skulder i de

företag som omfattas av koncernbokslutet i sin helhet redovisas i koncernbalansräkningen. Vidare enligt artikel 22 skall intäkter och kostnader i de företag som omfattas av koncernbokslutet i sin helhet redovisas i koncernresultaträkningen.

Enligt EG:s sjunde direktiv uppgörs koncernbokslutet av moderbolaget. De principer som det tillämpar skall iakttagas vid uppgörandet av boksluten för de företag som omfattas av koncernbokslutet. Tillgångar och skulder skall enligt artikel 29 redovisas i koncernbokslutet enligt enhetliga principer och i överensstämmelse med artikel 31—42 i EG:s fjärde direktiv. Ifall olika värderingsprinciper har använts skall en omvärdering göras ifall den differens som de olika värderingarna medför skall anses väsentlig.

Enligt paragrafens 3 mom. skall moder- och dotterföretag ha samma räkenskapsperiod. Enligt gällande 11 kap. 10 § 2 mom. lagen om aktiebolag skall aktiebolag som hör till samma koncern ha samma räkenskapsperiod, om ej bokföringsnämnden av särskilda skäl beviljar undantag för viss tid. Enligt den föreslagna 35 § kan bokföringsnämnden av särskilda skäl för viss tid i enskilda fall eller branschvis bevilja undantag från bl.a. stadgandena i 22 c § 3 mom.

Enligt paragrafens 4 mom. rekommenderas vid uppgörandet av koncernbokslut avvikelser från eventuellt avvikande principer gällande specialbokslut till fromma för enhetliga principer för att koncernbokslutet skall ge en rättvisande och tillräcklig bild av resultatet och den ekonomiska ställningen. Vid sammanslagningen av koncernbolags skattebundna bokslut föreslås det för uppnående av enhetliga bokslutsprinciper bli tillåtet att eliminera de skattebundna bokningarna som ingår i koncernbolagens bokslut. Detta är möjligt genom att de frivilliga reserveringarna och avskrivningsdifferensen fördelas på latent skatteskuld och eget kapital. Att göra upp koncernbokslutet på det sätt som föreslås i propositionen skall vara frivilligt. Det är inte obligatoriskt att tillämpa stadgandet. Förfarandet är användbart framför allt för de företag som har intressegrupper för vilka koncerninformationen är viktig och som nu uppgör ett särskilt IAS-bokslut utöver koncernens officiella bokslut. Den latent skatteskulden beräknas beträffande både förändringen och det kumulativa beloppet enligt den skattesats som gäller vid tidpunkten för bok-

slutet. Bestämningen av skatteskulden baserar sig då på den princip om uppskjuten skatteplikt som omfattas i skattelagstiftningen. De slutliga och bestående skattelättnaderna samlar inte och ger till upphov till någon skatteskuld.

Vid sidan av de mål som uppställts för koncernbokslutsinformationen är det fria egna kapital som utvisas av koncernbokslutet bundet även till bestämningen av moderbolagets vinstutdelningsmöjligheter. Det fria egna kapital som utvisas av koncernbokslutet är dessutom en delfaktor då minoritetsdelägarnas rätt att kräva minimividendutdelning bestäms. I 12 kap. 2 § 2 mom. lagen om aktiebolag sägs att såsom vinst i moderbolag får, även om vinstutdelning med stöd av moderbolagets fria egna kapital vore tillåten, icke utdelas 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 koncernbalansräkningen utvisar och det belopp som de till koncernen hörande bolagen enligt bolagsordningen skall avsätta till reservfond eller eljest innehålla. Enligt 12 kap. 4 § 2 och 3 mom. bestäms moderbolagets minoritetsaktieägars rätt till dividend vid sidan av den vinst som moderbolagets balansräkning utvisar även på grundval av vinsten enligt koncernbalansräkningen. Med stöd av de gällande principerna för vinstutdelningsbegränsningar vore det möjligt att mera av det fria egna kapitalet med stöd av koncernbokslutet utdelas i moderbolaget än vad som nu är möjligt. Det fria egna kapital som koncernbalansräkningen utvisar kan nu begränsa moderbolagets vinstutdelning i synnerhet i sådana fall där förlustbringande dotterbolag hör till koncernen. Att reserveringarna indelas i skatteskuld och vinst kan innebära att koncernens fria egna kapital framställs som större än det fria egna kapitalet enligt moderbolagets balansräkning, trots att koncernens fria egna kapital blir mindre än vinsttillgångarna enligt moderbolagets egen balansräkning. I anslutning här till föreslås i stadgandena om vinstutdelning i lagen om aktiebolagen ändring somförklaras vid punkt 1.2.

I den gällande lagstiftningen och bokföringsanvisningarna saknas uttryckliga stadganden om att sådana bolag skall tas med i koncernbokslutet beträffande vilka det bolag som gör upp koncernbokslutet inte har en majoritet av rösträtten eller annars bestämmanderätt och en



betydande del av verksamhetens resultat, men ändå en viss ägoandel och betydande inflytande. I den internationella bokslutspraxisen håller principer på att stabiliseras för sammanslagningen av dylika intressebolags bokslutsinformation.

I paragrafens 5 mom. sägs att om ett koncernföretag ensamt eller tillsammans med andra koncernföretag på det sätt som närmare bestäms i bokföringsförordningen har betydande inflytande samt en betydande ägoandel i en annan bokföringsskyldig som driver rörelse (intresseföretag), skall den sistnämnda bokföringsskyldigas bokslutsuppgifter tas med i koncernbokslutet enligt vad bokföringsnämnden närmare bestämmer.

I förordningen föreslås bli stadgat att ett koncernföretag anses ha i 22 c § 5 mom. bokföringslagen avsett betydande inflytande i en annan bokföringsskyldig som idkar rörelse, om den har minst en femtedel och högst hälften av det röstetal aktier, andelar eller medlemmar i nämnda företag medför. Begreppet betydande inflytande definieras sålunda noggrant med kriterier som kan bedömas objektivt. Bedömningen av vad som är en betydande ägoandel sker på grundval av ägoandelen. Vad som är en betydande ägoandel definieras i 21 a § 5 punkten i den föreslagna lagen. Enligt lagrummet anses med en betydande ägoandel ett sådant innehav som innebär att koncernföretaget äger minst en femtedel beräknad på grundval av det egna kapitalet enligt balansräkningen.

Enligt artikel 33.1 i EG:s sjunde direktiv innebär en minimiandel på högst 20 % av rösträtten i ett annat företag ett betydande inflytande (significant influence). I artikel 17 i EG:s fjärde direktiv finns definitionen på betydande ägoandel (i det svenska direktivet ägarintresse). Med en betydande ägoandel (participating interest) avses i direktivet rättigheter eller andelar i andra företags egna kapital, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte. Dessa rättigheter och andelar är avsedda att främja företagets verksamhet under en längre tid, och dessutom skall de ha en viss driftsmässig förbindelse.

Regleringen av intressebolag gäller endast koncernföretag och uppgörandet av koncernbokslut. En betydande ägoandel behandlas som intresseföretag endast då moderföretaget av andra skäl gör upp koncernbokslut. Om moderföretaget inte har några dotterföretag och sålunda inte är skyldigt att göra upp koncern-

bokslut, behandlas en betydande ägoandel i ett enskilt företags bokslut liksom annat innehav av anläggnings- eller omsättningstillgångar eller en annan långfristig investering. Enligt den föreslagna 21 a § 5 punkten skall koncernföretaget i bilagorna ge närmare uppgifter om bl.a. ägoandelens storlek av betydande ägoandelar.

Bokslutsinformationen sammanslås i enlighet med vad bokföringsnämnden närmare bestämmer. Enligt IAS-standard 28 tillämpas kapitalandelsmetoden på intresseföretagens konsolidering. Ifall den tid andelen innehafts har varit kort eller är avsedd att vara kort, har andelen redovisats i koncernbokslutet till anskaffningspriset. Moderföretaget och intresseföretaget behöver inte ha samma räkenskapsperiod.

För intresseföretagen stadgas skyldighet att före en viss tidpunkt inom den tid som reserverats för uppgörandet av koncernbokslut ge de uppgifter den bokföringsskyldige som gör upp koncernbokslutet behöver. Ett intresseföretag är skyldigt att ge den bokföringsskyldige som gör upp koncernbokslutet de uppgifter han behöver på grundval av det senast uppgjorda bokslutet. Intresseföretagets ledning skall se till att det företag som gör upp koncernbokslutet får de uppgifter som behövs för detta. Formuleringen i lagen reglerar inte mera detaljerat inom vilken tid uppgifterna skall ges. Intresseföretagets ledning får dock inte fördröja lämnandet av uppgifter på ett sådant sätt att uppgörandet av koncernbokslutet av denna anledning fördröjs eller försenas. Intresseföretagets ledning kan inte hänvisa till att uppgörandet av intresseföretagets eget bokslut fördröjs eller till andra motsvarande omständigheter. Då ett kommanditbolag eller ett öppet bolag är ett intresseföretag som avses i stadgandet avses det bokslut som senast blivit färdigt och undertecknats av bolagsmännen. Den förpliktelse som ålagts intresseföretag kan utsträcka sin verkan endast till finska intressebolag. Intressebolaget skall leverera endast de uppgifter som är nödvändiga för uppgörandet av koncernbokslut.

22 d §. Enligt 22 a § 1 mom. i förslaget omfattar koncernbokslutet koncernresultaträkning, koncernbalansräkning och de uppgifter som skall upptas i bilagor till dem. Koncernbokslutets bilagor består enligt 22 b § 1 mom. i förslaget först och främst av de uppgifter som uppgörs såsom ett sammandrag av moderföretagets och dotterföretagets bokslutsuppgifter enligt 21 §. Dylika uppgifter är t.ex. uppgifter



på koncernnivå om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser som sammanslås i koncernbokslutet sedan koncernföretagens inbördes förbindelser först avdragits. Dessutom ställs i lagen ytterligare krav på ett koncernboksluts bilagor.

I artikel 34 i EG:s sjunde direktiv ställs särskilda krav på bilagorna till koncernbokslut. I bokföringslagen föreslås föreskrifter som motsvarar de mest centrala av dem.

Enligt 22 d § 1 punkten i förslaget specificeras namnen på de dotterföretag vilkas bokslut har tagits med i koncernbokslutet. Ett dotterbolag som hör till koncernen kan också enligt god bokföringssed lämnas utanför koncernbokslutet, om särskilda skäl försvarar det. En sådan orsak kan vara bl.a. att koncernförhållandet är så kortvarigt. Enligt det föreslagna stadgandet uppges i koncernbokslutet särskilt namnen på dessa dotterföretag som inte tagits med och orsakerna till att deras bokslut inte tagits med.

Enligt huvudregeln i bokföringslagen 22 c § 3 mom. i förslaget skall moderföretaget och dotterföretaget ha samma räkenskapsperiod. Bokföringslagen kan dock av särskilda skäl bevilja tillstånd att avvika härifrån för viss tid. Den föreslagna 22 d § 2 punkten förutsätter att en redogörelse för bokföringsnämndens tillstånd ingår i en bilaga till koncernbokslutet.

Till den förklaring som enligt paragrafens 3 punkt skall ges över de kalkyleringsprinciper som iakttagits vid uppgörande av bokslutet hör åtminstone redogörelser för de tillvägagångssätt som tillämpats vid avdraget av interna affärstransaktioner, elimineringen av interna bidrag, elimineringen av ömsesidigt aktieinnehav, avskiljandet av minoritetsposten och sammanslagningen av ett utländskt dotterföretags bokslut.

Enligt paragrafens 4 punkt skall bilagorna ge uppgifter som gäller de intresseföretag som med stöd av 22 c § 5 mom. tagits med i koncernbokslutet. Om de intresseföretag som ingår i koncernbokslutet uppges utöver namnen de metoder, t.ex. kapitalandelsmetoden, som har tillämpats vid sammanslagningen av dem. Kompletterande krav angående kraven på bilagorna föreslås bli givna i bokföringsnämndens allmänna anvisningar.

Enligt paragrafens 5 punkt skall i bilagorna uppges de skatteskulder som motsvarar frivilliga reserveringar.

Enligt paragrafens 6 punkt skall i bilagorna ges vissa minimiuppgifter om de företag där

den bokföringsskyldige har en i 22 c § avsedd betydande ägoandel antingen ensam eller tillsammans med andra företag som hör till samma koncern. Härvid skall i bilagorna uppges den bokföringsskyldiges namn och ägoandel samt beloppet av det egna kapitalet och räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt det senaste bokslutet. Om de bokföringsskyldiga har gemensam räkenskapsperiod skall i koncernbokslutets bilagor ingå bokslutsuppgifter om den betydande ägoandelen för den senaste räkenskapsperioden om det inte av skäl som är oberoende av den bokföringsskyldige som uppgör koncernbokslutet i praktiken är omöjligt eller medför stora svårigheter.

33 §. Stadgandet om skyldighet att offentliggöra bokslutet föreslås bli ändrat så att skyldigheten bestäms på grundval av föregående räkenskapsperiods omsättning, föregående räkenskapsperiods balansomslutning och det genomsnittliga antalet anställda under föregående räkenskapsperiod. Två av de tre kriterierna i stadgandet skall uppfyllas. En motsvarande reglering ingår i EG:s bokslutsdirektiv.

Vidare skall en concerns moderföretag alltid leverera bokslutsuppgifterna på det sätt som avses i 1 mom., ifall moderföretaget på det sätt som avses i 22 a § har varit skyldigt att göra upp koncernbokslut. Enskilda bokföringsskyldiga skall leverera samma uppgifter som enligt den gällande lagen, dvs. en kopia av resultaträkningen och balansräkningen jämte de bilagor som avses i 21 §. Koncernens moderföretag skall dessutom inlämna en kopia av koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen jämte de bilagor som avses i 22 c och 22 d §§.

Att skyldigheten att inlämna handlingar följer de föreslagna storleksgränserna minskar väsentligt de bokslutsuppgifter som insänds till handelsregistret. Det har uppskattats att antalet företag som enligt det föreslagna stadgandet är skyldiga att inlämna bokslutsuppgifter minskar till en fjärdedel jämfört med för närvarande. Detta kan motiveras med behovet att inte låta handelsregistrets skyldighet att samlas uppgifter svälla ut. Det finns skäl att tro att den privata affärsverksamheten i form av avgiftsbelagd verksamhet kommer att sköta en del av denna uppgiftsinsamling. Uppgiften är inte av sådan natur att den nödvändigtvis skall anses hör till myndigheterna.

Om offentliggörandet av såväl aktiebolags som andelslags bokslut stadgas dessutom i samfundslagstiftningen. Enligt den gällande

lagen om aktiebolag är den ovan avsedda gränsen för aktiebolags storlek beträffande omsättningen fyra miljoner mark och beträffande balansräkningen två miljoner mark.

35 §. Bokföringsnämndens rätt att bevilja undantag från vissa stadganden ilagen föreslås bli utvidgad på det sätt som de nya stadgandena förutsätter. Ytterligare föreslås för bokföringsnämnden rätt att meddela närmare föreskrifter om när en bokföringsskyldig kan avvika från stadgandena i 22 a § och 22 c § 1 och 5 mom.

## 1.2. Lagen om aktiebolag

### 11 kap. Bokslut och koncernbokslut

1 §. Enligt paragrafen stöder sig definitionen av bokslut i lagen om aktiebolag på den allmänna definitionen i bokföringslagen. I aktiebolag skall bokslutet dock dessutom omfatta verksamhetsberättelsen. Verksamhetsberättelsen ingår även i aktiebolags nuvarande bokslut. I paragrafens 2 mom. slopas endast hänvisningen till bokföringslagens nummer i författningssamlingen såsom onödig.

2 §. I den gällande lagen sägs att har under räkenskapsperioden specificeringen av poster i resultaträkningen eller balansräkningen ändrats, skall i det tidigare bokslutet ingående uppgifter i mån av möjlighet sammanställas så, att de kan jämföras med det senaste bokslutet. Enligt förslaget används i stället för sammanställas formuleringen rätta, eftersom det i sak är fråga om att i samband med det nya bokslutet presentera de tidigare bokslutsuppgifterna i rätt ljus. Sammanställning måste i detta sammanhang anses vara för snävt till sin betydelse.

3 §. I lagen om aktiebolag ingår särskilda föreskrifter om upptagandet av utgifter med lång verkningstid. I 16 § bokföringslagen ingår allmänna stadganden om upptagande av räkenskapsperiodens utgifter som kostnader. Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar aktiveras och upptas genom avskrivningar såsom kostnader enligt en på förhand uppgjord plan. För andra utgifter med lång verkningstid har å andra sidan reserverats möjlighet till aktivering enligt 16 § 5 mom. bokföringslagen i förslaget. En bokföringsskyldig kan ha många olika slags utgifter med lång verkningstid. För att trygga rättigheterna för ett aktiebolags olika intresse-

grupper har det i den gällande lagen ansetts nödvändigt att mera detaljerat reglera den bokföringsskyldiges möjlighet att aktivera vissa utgifter med lång verkningstid. Enligt den gällande lagen skall anskaffningsutgiften för affärsvärde (goodwill) avskrivs senast inom tio år. Avskrivningstiden är således inte bunden till affärsvärdets verkningstid som också kan vara kortare. Enligt artikel 37 i EG:s fjärde direktiv är avskrivningstiden för goodwill fem år. Om en medlemsstat i sin lagstiftning tillåter en längre avskrivningstid skall den emellertid begränsas till tillgångens ekonomiska verkningstid. Enligt det förslagna stadgandet är utgångspunkten att anskaffningstiden för goodwill skall avskrivs inom fem år. Det är dock möjligt att verkningstiden för goodwill är betydligt längre än så. Då skall den bokföringsskyldige avskrivna anskaffningsutgiften under tillgångens verkningstid, dock senast inom 20 år.

Inga ändringar föreslås i de stadganden som gäller aktivering av andra utgifter med lång verkningstid.

4 §. Enligt den förslagna 18 § i bokföringslagen skall en uppskrivning av värdet återföras i de situationer som avses i stadgandet. Återförandet skall beaktas i beloppet av uppskrivningsfondens kapital. I händelse av ett återförande skall det kapital som avsatts till uppskrivningsfonden i motsvarande mån minskas med det belopp som återförs. Uppskrivningsfonden har emellertid kunnat användas till höjning av aktiekapitalet innan återförandet blev aktuellt. Då finns det belopp som behövs för återförandet inte nödvändigtvis kvar i uppskrivningsfonden, dvs. i bundet eget kapital. En uppskrivning kan emellertid inte återföras utan en minskning av det egna kapitalet. Enligt paragrafen skall då det belopp som fattas i uppskrivningsfonden bokas som en minskning av det fria egna kapitalet, som då också kan bli negativt.

6 §. Paragrafens 1 mom. föreslås bli upphävt eftersom det i den förslagna bokföringslagen sägs bl.a. att finansiella intäkter skall uppges specificerade enligt resultaträkningens poster, dvs. dividendintäkterna skall uppges särskilt. Momentet blir således onödigt. paragrafens 2 mom. ändras så att kravet på att aktier i dotterbolag skall upptas såsom en särskild post i balansräkningen upphävs. Kravet blir onödigt i lagen om aktiebolag, eftersom aktier och andelar i dotterbolag med stöd av den föreslag-

na 21 a § 2 punkten bokföringslagen skall specificeras åtminstone i bilagorna till balansräkningen.

8 §. Kraven på bilagorna till bokslutet i lagen om aktiebolag föreslås bli kompletterade så att i dem beaktas kraven på bilagorna i EG:s fjärde direktiv till den del som kraven på bilagorna i bokföringslagen inte har ändrats att motsvara direktivets krav. Stadgandet föreslås bli kompletterat med pensionsförpliktelser som uppstår eller ingås beträffande bolagets förvaltningsråd eller styrelsens medlemmar eller verkställande direktören samt lån som beviljats dem till fullt belopp och väsentliga uppgifter om lånevillkor och återbetalning. Stadgandet motsvarar kraven på bilagorna enligt artikel 43.12 och 43.13 i det fjärde direktivet.

9 §. Stadgandet om verksamhetsberättelsen föreslås bli kompletterat så att till det fogas ett nytt 4 mom. enligt vilket verksamhetsberättelsen skall innehålla en redogörelse för de väsentliga förändringar som skett i bolagets affärsverksamheter under föregående verksamhetsperiod samt en bedömning av hur affärsverksamheterna utvecklas under den räkenskapsperiod som börjat. Verksamhetsberättelsen skall dessutom innehålla en utredning över omfattningen av bolagets forskning och produktutveckling. Den föreslagna ändringen av stadgandet motsvarar artikel 46 i EG:s fjärde direktiv. Beträffande uppgifterna om omfattningen av forsknings- och produktutvecklingsverksamheten kan den bokföringsskyldige begränsa informationen till att gälla verksamhetens relativa andel av bolagets alla verksamheter i form av kostnader. En bokföringsskyldig är naturligtvis inte skyldig att ge uppgifter som kan anses hör till affärshemligheten.

10 §. De viktigaste stadgandena gällande koncernbokslut, t.ex. skyldigheten att göra upp koncernbokslut, sammanslagningen av uppgifter i koncernbokslut och andra viktiga föreskrifter föreslås bli överförda till bokföringslagen. Stadgandet i lagen om aktiebolag skall inte längre definiera koncernbokslutet utan där hänvisas till att det uppgörs enligt stadgandena i bokföringslagen och lagen om aktiebolag. I tillämpliga delar iakttas även stadgandena i 11 kap. 2 och 5—8 §§, vilket också den gällande lagen förutsätter.

11 §. De allmänna principerna som gäller sammanslagningen av bokslutsuppgifter, dvs. konsolidering, överförs till bokföringslagen. Kvar i den gällande 11 § blir endast en hän-

visning till uppdelningen av koncernens eget kapital i bundet eget kapital och fritt eget kapital. Den allmänna bokföringslagen indelar inte den bokföringsskyldiges eget kapital i bundet och fritt och därför måste uppdelningen också i framtiden göras uttryckligen för aktiebolag i lagen om aktiebolag.

12 §. I stadgandet om verksamhetsberättelsen för moderbolag föreslås att kravet på att det skall redogöras för vilka redovisningsprinciper som följts vid uppgörande av koncernbokslutet skall slopas. Detta krav ingår i bokföringslagen. Dessutom förelås att kravet på att uppgifter skall lämnas om koncernens lagerreserv och förändring av denna under räkenskapsperioden skall slopas, eftersom lagerreserven enligt de föreslagna stadgandena i bokföringslagen alltid skall presenteras öppet.

14 §. Det gällande stadgandet föreslås bli ändrat beträffande storleken på företagen så att ett nytt kriterium blir i enlighet med direktivet antalet anställda. I kriterierna föreslås inte i andra avseenden några ändringar, eftersom lämnandet av bokslutsuppgifter ansluter sig till en mera omfattande revidering av lagen om aktiebolag, vilken är aktuell. Kraven på vilka uppgifter som skall lämnas ändrar inte jämfört med den gällande lagen. Enligt förslaget skall sådana enskilda bolag vara befriade från skyldigheten att inlämna uppgifter beträffande vilka minst två av de tre krav som avses i stadgandet uppfylls. Kraven skiljer sig från vad som föreslås bli stadgat i bokföringslagen. Ett sådant moderbolag som med stöd av den föreslagna 22 a § bokföringslagen är skyldigt att göra upp koncernbokslut är alltid skyldigt, oberoende av om moderbolaget självt underskrider de kriterier som avses i stadgandet, att inlämna bokslut och koncernbokslut.

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

2 §. Enligt det föreslagna stadgandet i 22 b § 4 mom. bokföringslagen tillåts vid sammanslagningen av koncernbolags skattebundna bokslut för uppnåendet av enhetliga bokslutsprinciper att de skattebundna bokningar som ingår i koncernbolagens bokslut elimineras. Detta är möjligt genom att de frivilliga reserveringarna och avskrivningsdifferensen uppdelas på latent skatteskuld och eget kapital. Förfarandet gör det möjligt att påvisa ett

resultat på koncernnivå med beaktande av reserveringarnas skatteeffekter. Det föreslagna förfarandet vore möjligt därför att koncernen inte är något skattesubjekt. Koncernbokslutet är dock av stor betydelse då det gäller att påvisa vinstutdelningsmöjligheterna. Vid sidan av de mål som uppställts för bokslutsinformationen är det fria egna kapital som koncernbokslutet utvisar bundet till moderbolagets vinstutdelningsmöjligheter. Det friga egna kapital som koncernbokslutet utvisar är dessutom en delfaktor när minoritetsaktieägarnas rätt att kräva minimividendutdelning bestäms.

Enligt gällande 2 § 2 mom. får såsom vinst i moderbolag, även om vinstutdelning vore tillåten på grundval av moderbolagets fria egna kapital, icke utdelas 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 koncernbalansräkningen utvisar och det belopp som de till koncernen hörande bolagen enligt bolagsordningen skall avsätta till reservfond eller eljest innehålla. Enligt 12 kap. 4 § 2 och 3 mom. bestäms rätten till dividend för minoritetsaktieägare i moderbolaget inte bara på grundval av den vinst som moderbolagets balansräkning utvisar utan även på grundval av vinsten enligt koncernbalansräkningen. Enligt 22 c § 4 mom. bokföringslagen i förslaget tilläts en sådan ändring i koncernbokslutet av de bokslutsposter som följer av beskattningen att reserveringarna uppdelas i skatteskuld och vinst som räknas till eget kapital. På grundval av de nuvarande stadgandena för vinstutdelningsbegränsningar skulle det sålunda bli möjligt att mera fritt eget kapital skulle utdelas i moderbolaget med stöd av koncernbokslutet än vad som är möjligt enligt den gällande lagen. Det fria egna kapital som koncernbalansräkningen utvisar kan nu begränsa moderbolagets vinstutdelning i synnerhet i sådana fall där koncernen har förlustbringande dotterbolag. Att reserveringarna uppdelas på skatteskuld och vinst kan innebära att koncernens fria egna kapital framställs som större än det fria egna kapitalet enligt moderbolagets balansräkning, trots att koncernens fria egna kapital beräknat enligt nuvarande principer skulle bli mindre än vinstmedlen enligt moderbolagets egen balansräkning.

För att det kalkylmässiga fria egna kapital som koncernbokslutet utvisar inte skall möjlig-

göra en större vinstutdelning än vad som det sammanlagda fria egna kapitalet hos de enskilda bolag som hör till koncernen företräder, föreslås i lagen en princip enligt vilken som moderbolagets vinst får, även om vinstutdelning med stöd av 1 mom. vore tillåten, inte delas ut ett belopp som överskrider det sammanlagda beloppet av vinst enligt fastställd koncernbalansräkning för den senaste räkenskapsperioden och koncerns övriga fria egna kapital, med avdrag för den förlust koncernbalansräkningen utvisar, det belopp genom vilket de reserveringar som avses i 17 § bokföringslagen och som har gjorts i boksluten för de bolag ingår i koncernen samt skillnaden mellan de bokförda och planenliga avskrivningarna har upptagits som fritt eget kapital i koncernbokslutet samt det belopp som de till koncernen hörande bolagen enligt bolagsordningen skall avsätta till reservfond eller annars innehålla.

### 1.3. Lagen om andelslag

Den föreslagna ändringen i bokföringslagen innebär att skyldigheten att göra upp koncernbokslut utsträcks till andra bolagsformer vid sidan av aktiebolag. Den viktigaste regleringen av koncernbokslutet föreslås ingå i bokföringslagen. Det är dock nödvändigt att företa vissa ändringar i lagen om andelslag där den nya koncernbokslutsregleringen beaktas. De ändringar som föreslås i lagen om andelslag gäller vid sidan av koncernbokslut återförande av uppskrivning och skyldighet att offentliggöra bokslut. Däremot föreslås inte i detta sammanhang att i lagen om andelslag skall intas de stadganden som intagits i 12 kap. lagen om aktiebolag och som gäller begränsning av en koncerns moderbolags vinstutdelning och annan medelanvändning på grundval av koncernbokslutet. Vinstutdelningen och annan användning av fritt eget kapital hos ett andelslag som gör upp koncernbokslut bestäms enbart på grundval av moderbolagets eget bokslut och inte på grundval av de fria egna kapital som koncernbokslutet utvisar.

79 b §. Enligt den föreslagna nya 18 § bokföringslagen skall en uppskrivning återföras om den visar sig ogrundad. I det gällande stadgandet i lagen om andelslag sägs att har värdet på en anläggningstillgång uppskrivits under räk-

skapsperioden, skall det belopp som motsvarar uppskrivningen avsättas till en uppskrivningsfond bland passiva. Fonden får å sin sida användas endast för avsättning till reservfonden samt, om andelslaget har insatskapital, till fondemission och överföring av investeringsandelskapital enligt 182 § 2 mom. Återförande av uppskrivning enligt bokföringslagen skall naturligtvis synas som en minskning i uppskrivningsfonden. Uppskrivningsfonden har emellertid kunnat användas för avsättning till reservfonden, fondemission eller överföring till placeringsandelskapitalet. Då finns inte längre något kapital av samma storlek som den ursprungliga uppskrivningen upptaget i uppskrivningsfonden. För att ett återförande av en uppskrivning bokföringsmässigt skall synas som en minskning bland passiva, skall vid återförandet av uppskrivningen, om det belopp som återförs inte delvis eller helt kan upptas som minskning i uppskrivningsfonden, det belopp som fattas upptas som minskning av det fria egna kapitalet. Förfarandet motsvarar det föreslagna stadgandet i 11 kap. 4 § lagen om aktiebolag.

79 c §. På andelslag liksom andra bokföringskyldiga tillämpas bokföringslagens stadganden om offentliggörande av bokslutsuppgifterna och insändande av dem till handelsregistret. Kretsen av dem som är befriade från skyldigheten att insända bokslutsuppgifter föreslås i bokföringslagen bli väsentligt utvidgad. I lagen om andelslag finns föreskrifter om offentliggörandet av bokslutsuppgifter som kompletterar bokföringslagen. Enligt det gällande stadgandet skall ett andelslag, vars omsättning överstiger fyra miljoner mark eller vars balansomslutning överstiger två miljoner mark, insända sina bokslutsuppgifter till registermyndigheten.

Enligt det föreslagna stadgandet skall ett andelslag insända sina bokslutsuppgifter om två av de tre storlekskrav som avses i stadgandet uppfylls. Stadgandet följer systematiken i de stadganden som föreslagits i bokföringslagen och lagen om aktiebolag. De föreslagna storleksgränserna överensstämmer med motsvarande storleksgränser i lagen om aktiebolag. I kriterierna föreslås i detta skede inga andra ändringar än att kriteriet som gäller personals storlek tas med bland de andra kriterierna. De andelslag som inte är skyldiga att insända bokslutsuppgifter till registermyndigheten, skall i överensstämmelse med det gällande stadgandet hålla en kopia av de bokslutsuppgifter som

avses i stadgandet framlagd för allmänheten och mot avgift ge en kopia till dem som begär.

79 d §. Det föreslås att till lagen fogas en ny 79 d §. Genom stadgandet preciseras karaktären av stadgandena om bokslut i lagen om andelslag såsom föreskrifter som kompletterar bokföringslagens stadganden. Enligt stadgandet skall dessutom vid uppgörandet av koncernbokslut i tillämpliga delar iakttas stadgandena i 79—79 b §§ i lagen.

## 2. Närmare stadganden och bestämmelser

Närmare stadganden om verkställigheten av bokföringslagen utfärdas genom förordning. Den gällande förordningen föreslås bli upphävd och i stället ges en ny förordning, där den mest väsentliga ändringen är kraven på resultaträknings- och balansräkningsscheman enligt de nya stadgandena. Förordningen ges i god tid innan lagen träder i kraft. Utkastet till förordning utgör bilaga till regeringspropositionen. Bokföringsnämnden meddelar närmare anvisningar om tillämpningen av lagen i mån av möjlighet genast då lagen träder i kraft.

## 3. Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1993. Lagarna tillämpas första gången på bokföringen (bokslutet) för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1993 eller därefter. De stadganden som gäller då lagarna träder i kraft kan enligt förslaget dock tillämpas på bokföringen ännu för den räkenskapsperiod som utgår den 30 juni 1994 eller dessförinnan. Sålunda kan t.ex. en bokföringskyldig vars räkenskapsperiod utgår i slutet av kalenderåret, om han så vill, ännu för 1993 göra upp bokslutet enligt de stadganden som upphävs.

Övergången till avskrivningsplan skall enligt förslaget med vissa undantag vara obligatoriskt för alla bokföringskyldiga. Eftersom kravet ställer extra krav för alla sådana bokföringskyldiga som då lagen träder i kraft inte frivilligt övergått till att aktivera anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid och uppta dem genom avskrivningar såsom kostnader enligt en på förhand uppgjord plan, anses en tillräcklig övergångsperiod nödvändig för ibrukttagandet av avskrivningsplan. Enligt förslaget skall den

bokföringskyldiga ha tagit i bruk en avskrivningsplan och beaktat den senast i det bokslut som görs för den räkenskapsperiod som utgår i slutet av 1995 eller dessförinnan.

Beträffande lagen om aktiebolag och lagen

om andelslag anses det nödvändigt med särskilda övergångsstadganden.

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

1.

## Lag om ändring av bokföringslagen

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i bokföringslagen av den 10 augusti 1973 (655/73) 9 och 13 §§, 15 § 2 mom., 16 — 18 §§, 19 § 2 mom., 20 § 1 mom., 21 §, 33 § 1 mom. och 35 §,

av dessa lagrum 15 § 2 mom. sådant det lyder i lag av den 17 december 1976 (994/76), 16 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 21 november 1986 (820/86), 21 § sådan den lyder delvis ändrad genom nämnda lag av den 17 december 1976, 33 § 1 mom. sådant det lyder i lag av den 5 augusti 1983 (689/83) och 35 § sådan den lyder i lag av den 29 december 1989 (1361/89), samt

fogas till lagen nya 16 a och 21 a §§, ett nytt 3 a kap. samt till 33 § ett nytt 2 mom., varvid nuvarande 2 och 3 mom. blir 3 och 4 mom., samt till 35 § ett 2 mom. istället för det 2 mom. som upphävts genom lag av den 29 december 1989 (1361/89) som följer:

### 9 §

För varje räkenskapsperiod skall uppgöras ett bokslut, som består av en resultaträkning och balansräkning och uppgifter som skall lämnas i bilagor till dem. Bokslutet skall bekräftas med de specifikationer som nämns i 14 §.

Bokslutet skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringskyldiges verksamhet och ekonomiska ställning. De tilläggsuppgifter som krävs för detta skall lämnas i bilagorna till resultaträkningen och balansräkningen.

Bokslut skall uppgöras inom tre månader efter räkenskapsperiodens utgång.

### 13 §

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

Om de fasta utgifter som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet är väsentliga i förhållande till anskaffningsutgiften och om det med tanke på omfattningen av den bokföringskyldiges verksamhet är motiverat, får ett sådant undantag göras från 1 mom. att med anskaffningsutgift dessutom avses den del av de till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet anslutna fasta utgifterna som kan hänföras till anskaffningsutgiften.

### 15 §

— — — — —  
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 genom avtal eller på något annat sätt bundna vid en bestämd kurs, får de omräknas till finsk valuta enligt denna kurs.

### 16 §

I bokslutet upptas räkenskapsperiodens inkomster som intäkter. Från intäkterna avdras såsom kostnader de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som stadgas nedan.

Inkomsten av en prestation som kräver lång framställningstid får upptas som intäkt på grundval av tillverkningsgraden. Det täckningsbidrag som uppstår av prestationen skall härvid kunna förutsägas på ett tillförlitligt sätt. Den bokföringskyldige skall iaktta samma grund då alla inkomster som avses här upptas som intäkter.

Anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid räkenskapsperiodens utgång aktiveras. Är den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepri-



set för omsättningstillgångar vid räkenskapsperiodens utgång lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden dock upptas såsom kostnad.

Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar enligt plan.

Har övriga utgifter med lång verkningstid aktiverats, skall de avskrivas under sin verkningstid enligt plan.

Med avvikelse från vad som stadgas i 4 och 5 mom., får yrkesutövare, sådana bokföringskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastigheter, föreningar och andra motsvarande samfund samt stiftelser avskriva anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid under deras verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan.

#### 16 a §

Från intäkterna avdras utöver vad som stadgas i 16 § de framtida utgifter som den bokföringskyldige har förbundit sig att betala och som sannolikt inte medför motsvarande inkomst samt de framtida förluster som kan anses uppenbara.

#### 17 §

I bokslutet får göras investerings-, kreditförlust-, drifts- och lagerreserveringar samt andra sådana reserveringar.

#### 18 §

Är det sannolika överlåtelsepriset för ett jord- eller vattenområde, en byggnad, ett värdepapper eller någon annan därmed jämförbar nyttighet, som hör till anläggningstillgångarna, på bokslutsdagen varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften, kan i balansräkningen utöver den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften upptas en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet skall upptas som en värderingspost bland passiva. Om en uppskrivning visar sig vara orgrundad skall den återföras.

#### 19 §

I resultaträkningen skall, på det sätt som närmare stadgas i förordning, för sig upptas de totala intäkterna eller omsättningen och övriga

intäkter av rörelsen samt kostnaderna tillräckligt specificerade. Såsom en särskild intäktsgrupp upptas finansiella intäkter samt såsom särskilda kostnadsgrupper anskaffningskostnader som motsvarar försäljningen och övriga kostnader för rörelsen liksom finansiella kostnader samt förändring i de frivilliga reserveringar som avses i 17 § och direkta skatter. Extraordinära intäkter och kostnader skall uppges särskilt i resultaträkningen.

#### 20 §

I balansräkningen skall på det sätt som närmare stadgas i förordning tillräckligt specificerat upptas bland aktiva den icke avskrivna delen av anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid samt värderingsposter och aktiverade anskaffningsutgifter för omsättningstillgångar samt finansieringstillgångar och placeringar. Bland passiva skall upptas eget kapital, obligatoriska och frivilliga reserveringar, värderingsposter samt det främmande kapitalet uppdelat i kort- och långfristiga skulder. Räkenskapsperiodens vinst upptas för sig såsom ökning av det egna kapitalet och en förlust såsom minskning av detsamma.

#### 21 §

I resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilagor till dem skall upptas

1) omsättningen fördelad enligt verksamhetsområde och beträffande utlandsverksamheten enligt geografiska marknadsområden, om dessa verksamhetsområden och marknadsområden i fråga om verksamhetens art avviker betydligt från varandra och om dessa uppgifter inte framgår av koncernbokslutet,

2) räkenskapsperiodens löner och det sammanlagda penningvärdet av de naturaförmåner som jämställs med penninglön samt lönebikostnaderna,

3) avskrivningarna enligt funktion, då kostnaderna har upptagits enligt funktion i resultaträkningen,

4) ändringarna i anskaffningsutgifterna för anläggstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid specificerade enligt balansposterna så att anskaffningsutgiften vid räkenskapsperiodens början, ökningarna och minskningarna vid den under räkenskapsperioden samt de acku-

mulerade avskrivningarna vid räkenskapsperiodens utgång uppges,

5) den icke avskrivna delen av anskaffningsutgifterna för maskiner och anläggningar som hör till anläggningstillgångarna,

6) värderingsposterna samt ökning och minskningar av dem under räkenskapsperioden, specificerade,

7) skillnaden mellan de aktiverade anskaffningsutgifterna för aktier och andelar som hör till omsättnings- och anläggningstillgångarna samt det kända marknadsvärdet på dem vid räkenskapsperiodens utgång, om de avviker väsentligt från varandra, specificerade enligt balansposter,

8) ökning och minskningar av det egna kapitalets poster under räkenskapsperioden, specificerade,

9) debenture- och andra masskuldebrevslån, specificerade,

10) ställda panter och inteckningar till säkerhet för lån, borgensförbindelser, växel-, garanti- och andra ansvar samt ansvarsförbindelser samt

11) grunden för den kurs enligt vilken fordringar samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta omräknats till finsk valuta, om inte den kurs som Finlands Bank noterar på bokslutsdagen har tillämpats.

#### 21 a §

Utöver vad som stadgas i 21 § skall en bokföringsskyldig som hör till en inhemsk och en där med jämförbar utländsk koncern i resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilagor till dem uppta

1) finansiella intäkter från andra koncernföretag eller finansiella kostnader som betalats till sådana företag ,

2) de sammanlagda beloppen av aktier, andelar och lånefordringar som hör till långfristiga placeringar, specificerade enligt både koncernföretag och intresseföretag,

3) fordringarna hos både koncernföretag och intresseföretag samt skulderna till dem, specificerade enligt balansposter,

4) för varje sådant koncern- eller intresseföretag, vars aktier eller andelar den bokföringsskyldige äger, namn, ägoandel samt räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt det senaste bokslutet, samt

5) för varje sådan bokföringsskyldig av vilken koncernföretaget äger minst en femtedel beräknad på grundval av det egna kapitalet

enligt balansräkningen (betydande ägoandel), den bokföringsskyldiges namn, ägoandel samt beloppet av det egna kapitalet och räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt det senaste bokslutet.

### 3 a kap.

#### Koncernbokslut

##### 22 a §

En bokföringsskyldig som driver rörelse och som på det sätt som avses i 22 b § har bestämmanderätt (moderföretag) i en annan bokföringsskyldig som driver rörelse eller i ett motsvarande utländskt företag (dotterföretag) skall uppgöra och i sitt bokslut inta ett koncernbokslut som omfattar koncernresultaträkning, koncernbalansräkning och de uppgifter som skall lämnas i bilagor till dem.

Vad som stadgas i 1 mom. gäller inte enskilda rörelseidkare.

Något koncernbokslut behöver inte uppgöras, om bestämmanderätt i moderföretaget på grundval av äganderätt utövas av en sådan bokföringsskyldig som är skyldig att uppgöra koncernbokslut och vars andel av aktiekapitalet 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.

Någon skyldighet att uppgöra koncernbokslut har inte heller ett moderföretag om det och dess dotterföretag tillsammans uppfyller minst två av följande tre villkor:

— omsättningen under föregående räkenskapsperiod har varit högst 20 miljoner mark,

— balansomslutningen för föregående räkenskapsperiod har varit högst 10 miljoner mark,

— det genomsnittliga antalet anställda har under föregående räkenskapsperiod varit högst 50.

##### 22 b §

En bokföringsskyldig har bestämmanderätt i en annan bokföringsskyldig eller i ett motsvarande utländskt företag då den förstnämnda

1) har mer än hälften av det röstetal som alla aktier, medlemsandelar eller bolagsandelar medför,

2) med stöd av bolagsordningen, bolagsavtalet eller därmed jämförbara bestämmelser har

rätt att utse en del av medlemmarna i en annan bokföringsskyldigs eller ett motsvarande utländskt företags styrelse eller motsvarande organ eller en del av medlemmarna i ett organ som utser ett sådant organ och denna rätt tillsammans med den rösträtt som äganderätten eller medlemsskapet medför ger rätt att utse majoriteten av medlemmarna i ett sådant organ, samt

3) på grundval av avtal har bestämmanderätt som motsvarar vad som stadgas i 1 eller 2 punkten.

Ett bestämmanderättsförhållande föreligger också om en bokföringsskyldig tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller dotterföretagen ensamma eller tillsammans med andra dotterföretag har ovan nämnda bestämmanderätt i en annan bokföringsskyldig.

Då den röstandel som avses ovan beräknas beaktas inte de aktier som avses i 9 kap. 1 § 3 mom. lagen om aktiebolag (734/78) eller motsvarande äganderätt.

#### 22 c §

Koncernbokslutet skall med iakttagande av god bokföringssed uppgöras såsom ett sammandrag av moderföretagets och dotterbolagens (koncernföretagens) resultaträkningar och balansräkningar samt de uppgifter som skall lämnas i bilagor till dem. Koncernresultaträkningen skall uppvisa koncernens resultat för räkenskapsperioden efter eliminering av koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning. Koncernbalansräkningen skall uppvisa koncernens eget kapital efter att koncernföretagens inbördes fordringar och skulder samt innehav har eliminerats och de andelar som motsvarar utomståendes innehav i dotterföretagens har upptagits som en egen post i balansräkningen.

Dotterföretagens bokslut skall före sammanställandet i mån av möjlighet ändras i enlighet med denna lag.

Moderföretaget och dotterföretagen skall ha samma räkenskapsperiod.

De reserveringar som avses i 17 § samt skillnaden mellan de bokförda och planliga avskrivningarna får upptas i koncernbokslutet uppdelade i å ena sidan räkenskapsperiodens resultat och eget kapital samt å andra sidan förändringen i den latent skatteskulden och den latent skatteskulden.

Om ett koncernföretag på det sätt som närmare bestäms i bokföringsförordningen har

betydande inflytande i en annan bokföringsskyldig som driver rörelse (intresseföretag), skall den sistnämnda bokföringsskyldigas bokslutsuppgifter tas med i koncernbokslutet enligt vad bokföringsnämnden närmare bestämmer.

Intresseföretaget skall ur det senaste bokslutet ge den bokföringsskyldige som uppgör koncernbokslutet de uppgifter som han behöver för sammanställningen av sina bokslutsuppgifter.

#### 22 d §

I koncernresultaträkningen eller koncernbalansräkningen eller bilagor till dem skall utöver de uppgifter som avses i 22 c § 1 mom. uppges

1) uppgifter om de dotterföretag som tagits med och de som inte tagits med i koncernbokslutet samt orsakerna till att de inte tagits med,

2) uppgift om bokföringsnämndens tillstånd att avvika från kravet på samma räkenskapsperiod för moderföretaget och dotterföretagen,

3) uppgifter om de redovisningsprinciper som iakttagits vid uppgörandet av koncernbokslutet,

4) uppgifter om de intresseföretag som ingår i koncernbokslutet och om de redovisningsmetoder som tillämpats vid sammanställningen,

5) skatteskulder som motsvarar frivilliga reserveringar samt

6) för varje sådan bokföringsskyldig där något koncernföretag antingen ensamt eller tillsammans med andra företag som hör till samma koncern innehar en betydande ägoandel, den bokföringsskyldiges namn, ägoandel samt beloppet av det egna kapitalet och räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt det senaste bokslutet.

#### 33 §

En bokföringsskyldig som driver rörelse skall inom sex månader efter räkenskapsperiodens utgång tillstålla patent- och registerstyrelsens handelsregisteravdelning en styrkt kopia av resultaträkningen och balansräkningen jämte bilagor som avses i 21 och 21 a §§, om den bokföringsskyldige uppfyller minst två av följande tre villkor:

— omsättningen under föregående räkenskapsperiod är minst 20 miljoner mark,

— balansomslutningen för föregående räkenskapsperiod är minst 10 miljoner mark,

— det genomsnittliga antalet anställda har under föregående räkenskapsperiod varit minst 50.

Vad som stadgas i 1 mom. tillämpas även då den bokföringskyldige på det sätt som avses i 22 a § är skyldig att uppgöra ett koncerbokslut och ta med det i sitt bokslut. Utöver de handlingar som nämns i 1 mom. skall den bokföringskyldige då inlämna en kopia av koncernresultaträkningen och koncerbokslutet jämte de bilagor som nämns i 22 c § och 22

Lagen tillämpas första gången på bokföringen för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1993 eller därefter.

På bokföringen för en räkenskapsperiod som utgår den 30 juni 1994 eller dessförinnan får tillämpas de stadganden som gällde då denna lag trädde i kraft.

En bokföringskyldigs utgifter för pensionsförpliktelser som innan denna lag trädde i kraft inte behövde upptas som kostnader skall upptas som kostnader i bokslutet för en räkenskapsperiod som utgår senast den 31 januari 2000.

En bokföringskyldig skall tillämpa 16 § 3 och 4 mom. i bokslutet för en räkenskapsperiod som utgår senast den 31 december 1995 eller dessförinnan till den del de förutsätter att anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid upptas såsom kostnader genom avskrivningar enligt plan.

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

### 35 §

Bokföringsnämnden kan, om särskilda skäl föreligger, för viss tid i enskilda fall eller branschvis bevilja undantag från stadgandena i 9 § 3 mom., 19—21 a §§, 22 c § 3 mom., 22 d §, 25 § 1 och 2 mom. samt 29 och 30 §§.

Om stadgandena i 22 a § 1 mom. och 22 c § 1 och 5 mom. på grund av koncernens sammansättning eller av andra särskilda skäl inte kan iakttagas när koncerbokslutet uppgörs eller det är uppenbart oskäligt får avvikelser från dem göras enligt vad bokföringsnämnden närmare bestämmelser.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993.

## 2.

### Lag

#### om ändring av 11 och 12 kap. lagen om aktiebolag

I enlighet med riksdagens beslut

*upphävs* i lagen den 29 september 1978 om aktiebolag (734/78) 11 kap. 5 § 2 mom., 6 § 1 mom. och 7 § 1 mom.,

av dessa lagrum 7 § 1 mom. sådant det lyder i lag av den 5 augusti 1983 (687/83),

*ändras* 11 kap 1 §, 2 § 2 mom., 3 § 1 punkten, 4 § 1 mom., 6 § 2 mom., 10—12 §§ och 14 § 1 och 2 mom. samt 12 kap. 2 § 2 mom.,

av dessa lagrum 11 kap. 4 § 1 mom. sådant det lyder i nämnda lag av den 5 augusti 1983 samt 14 § 1 och 2 mom. sådana de lyder i lag av den 10 juni 1988 (501/88) samt

*fogas* till 11 kap. 8 §, sådan den lyder delvis ändrad genom nämnda lag av den 5 augusti 1993, en ny 6 punkt och till 9 §, sådan den lyder i lag av den 12 juni 1992 (504/92), ett nytt 5 mom., varvid de nuvarande 5 och 6 mom. blir 6 och 7 mom., som följer:

#### 11 Kap.

##### Bokslut och koncerbokslut

#### 1 §

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

Bokslutet skall uppgöras enligt stadgandena i bokföringslagen och i detta kapitel.

#### 2 §

I bokslutet skall resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räk-

skapsperiod upptas. Har under räkenskapsperioden specificeringen av poster i resultaträkningen eller balansräkningen ändrats, skall i det tidigare bokslutet ingående uppgifter i mån av möjlighet rättas så, att de kan jämföras med det senare bokslutet.

### 3 §

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

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

### 4 §

Har värdet på anläggningstillgångar uppskrivits under räkenskapsperioden, skall ett belopp som motsvarar uppskrivningen avsättas till en uppskrivningsfond bland passiva. Fonden får användas endast för fondemission eller sådan överföring till aktiekapitalet som avses i 4 kap. 12 § 2 mom.

Vid återföring av uppskrivning skall det kapital som avsatts till en fond i motsvarande mån minskas med det belopp som återförs. Om aktiekapitalet i ett bolag har höjts genom utnyttjande av en uppskrivningsfond och det kapital som avsatts till fonden inte kan minskas med det belopp som återförs, skall ett motsvarande belopp upptas som en minskning av det egna fria kapitalet.

### 6 §

I balansräkningen skall som en särskild post upptas obetalda fordringar för tecknade aktier.

### 8 §

I resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilaga till dessa skall lämnas följande uppgifter:

6) Pensionsförpliktelser som uppstår eller ingås beträffande medlemmar i bolagets förvaltningsråd eller styrelse eller verkställande direktören samt lån som beviljats dem till fullt belopp och väsentliga uppgifter om lånevillkor och återbetalning.

### 9 §

Verksamhetsberättelsen skall innehålla en redogörelse för de väsentliga förändringar som skett i bolagets affärsverksamheter under föregående verksamhetsperiod samt en bedömning av hur affärsverksamheterna utvecklas under den räkenskapsperiod som börjat. Verksamhetsberättelsen skall dessutom innehålla en utredning över omfattningen av bolagets forskning och produktutveckling.

### 10 §

Beträffande uppgörande av koncernbokslutet skall utöver bokföringslagen i tillämpliga delar iakttas stadgandena i 2 och 5—8 §§.

### 11 §

Koncernens eget kapital skall i koncernbalansräkningen uppdelas i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller i ackumulerad förlust med beaktande av koncernens resultat för den förflutna räkenskapsperioden.

### 12 §

I verksamhetsberättelsen för moderbolag skall beträffande koncern lämnas upplysningar som avses i 9 § 1—3 mom. Dessutom skall det belopp av koncernens fria egna kapital anges som de till koncernen hörande bolagen enligt bolagsordningen skall överföra till det bundna egna kapitalet.

I fall som avses i 10 kap. 4 § 4 mom. skall till koncernbokslutet även fogas en finansieringsanalys för koncernen.

I verksamhetsberättelsen för dotterbolag skall anges namnet på moderbolaget.

### 14 §

Ett aktiebolag skall inom två månader efter att resultaträkningen och balansräkningen fastställts tillstålla registermyndigheten en kopia av bokslutet jämte bilagor samt en kopia av revisionsberättelsen. På kopian av bokslutet skall finnas ett intyg av en styrelsemedlem eller av verkställande direktören angående fastställedagen. Intyget skall även innehålla uppgift om bolagsstämans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust. Om aktiebolaget är koncernens moderbolag, skall registermyndigheten dessutom tillställas koncernbokslutet och koncernrevisionsberättelsen.

Vad som stadgas i 1 mom. om skyldigheten

att tillställa bokslutsuppgifter tillämpas inte, om ett aktiebolag inte är koncernens moderbolag, som på det sätt som avses i 22 a § bokföringslagen är skyldigt att uppgöra koncernbokslut och om minst två av följande tre villkor uppfylls för aktiebolagets del:

— omsättningen under föregående räkenskapsperiod har understigit 4 miljoner mark,

— balansomslutningen för föregående räkenskapsperiod har understigit 2 miljoner mark,

— det genomsnittliga antalet anställda under föregående räkenskapsperiod har varit högst 10.

utdelas 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, det belopp genom vilket reserveringar som avses i 17 § bokföringslagen och som har gjorts i boksluten för de bolag som ingår i koncernen samt skillnaden mellan de bokförda och planemässiga avskrivningarna har upptagits som fritt eget kapital i koncernbokslutet samt det belopp som de till koncernen hörande bolagen enligt bolagsordningen skall avsätta till reservfond eller annars innehålla.

## 12 kap.

### Vinstutdelning och annan användning av bolagets tillgångar

#### 2 §

Såsom vinst i moderbolag får inte, även om vinstutdelning med stöd av 1 mom. är tillåten,

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993. Lagen tillämpas första gången på bokföringen för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1993 eller därefter.

På bokföringen för en räkenskapsperiod som utgår den 30 juni 1994 eller dessförinnan får tillämpas de stadganden som gällde då denna lag trädde i kraft.

## 3.

### Lag

#### om ändring av lagen om andelslag

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen den 28 maj 1954 om andelslag (247/54) 79 b och 79 c §§,

dessa lagrum sådana de lyder, 79 b § ändrad genom lagar av den 29 maj 1981 och den 22 december 1989 (371/81 och 1240/89) samt 79 c § ändrad genom nämnda lag av den 29 maj 1981 och lag av den 10 juni 1988 (502/88) samt

fogas till lagen en ny 79 d § som följer:

#### 79 b §

Har värdet på anläggningstillgångar skrivits upp under räkenskapsperioden, skall ett belopp som motsvarar uppskrivningen avsättas till en uppskrivningsfond bland passiva. Fonden får endast användas för avsättning till reservfonden samt, om andelslaget har placeringsandelskapital, för fondemission och för sådan överföring till placeringsandelskapitalet som avses i 182 § 2 mom. Vid återförande av en uppskrivningsfond i motsvarande mån minskas med

det belopp som återförs. Om uppskrivningsfonden har använts för avsättning till reservfonden eller för erläggande eller höjning av placeringsandelskapitalet och det kapital som avsatts till uppskrivningsfonden inte kan minskas med det belopp som återförs, skall ett motsvarande belopp upptas som en minskning av det egna fria kapitalet.

Ett andelslag vars bundna egna kapital överstiger två miljoner mark eller hos vilket i medeltal över femhundra personer varit anställda under de två närmast föregående räkenskapsperioder skall avsätta till reservfond eller annars innehålla



skapsperioderna skall till bokslutet föga en finansieringskalkyl. I denna skall redogöras för anskaffningen av medel och för hur de har använts under räkenskapsperioden.

#### 79 c §

Ett andelslag skall inom två månader efter att bokslutet fastställts tillstålla registreringsmyndigheten en kopia av bokslutet jämte bilagor samt en kopia av revisionsberättelsen. På kopian av bokslutet skall finnas intyg av en styrelseledamot eller en i 80 § avsedd person, som handhar andelslagets förvaltning, angående dagen för bokslutets fastställelse. Intyget skall även innehålla uppgift om andelsstämmans beslut beträffande andelslagets överskott eller förlust.

Vad som stadgas i 1 mom. om skyldigheten att tillstålla bokslutsuppgifter tillämpas inte, om ett andelslag inte är moderbolag som på det sätt som avses i 22 a § bokföringslagen är skyldigt att uppgöra koncernbokslut och om minst två av följande tre villkor uppfylls för andelslagets del:

— omsättningen under föregående räkenskapsperiod har understigit 4 miljoner mark,

— balansomslutningen för föregående räkenskapsperiod har understigit 2 miljoner mark,

— det genomsnittliga antalet anställda under föregående räkenskapsperiod har varit högst 10.

Helsingfors den 8 juli 1992

**Republikens President**

**MAUNO KOIVISTO**

Om ett andelslag inte på det sätt som avses i 2 mom. skall tillstålla registreringsmyndigheten de uppgifter som nämns i 1 mom., skall andelslaget sedan två månader förflutit efter att bokslutet fastställdes hålla en i 1 mom. nämnd kopia framlagd för allmänheten och inom två veckor efter att begäran framställts ge var och en som ber om det en kopia av handlingarna, om inte andelslaget har offentliggjort bokslutet genom att sända en kopia av handlingarna till registreringsmyndigheten. Andelslaget har rätt att av andra än myndigheter uppbära en avgift för kopian enligt samma grunder som de enligt vilka registreringsmyndigheten uppbär avgift för en motsvarande kopia.

Om offentliggörande av bostadsandelslags bokslut stadgas i bokföringslagen

#### 79 d §

Angående uppgörande av koncernbokslut skall utöver bokföringslagen i tillämpliga iakttagas stadgandena i 79—79 b §§.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993. Lagen tillämpas första gången på bokföringen för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1993 eller därefter.

På bokföringen för en rekenspapsperiod som utgår den 30 juni 1994 eller dessförinnan får tillämpas de stadganden som gällde då denna lag trädde i kraft.

**Handels- och industriminister *Kauko Juhantalo***

## 1.

**Lag****om ändring av bokföringslagen**

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i bokföringslagen av den 10 augusti 1973 (655/73) 9 och 13 §§, 15 § 2 mom., 16 — 18 §§, 19 § 2 mom., 20 § 1 mom., 21 §, 33 § 1 mom. och 35 §,

av dessa lagrum 15 § 2 mom. sådant det lyder i lag av den 17 december 1976 (994/76), 16 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 21 november 1986 (820/86), 21 § sådan den lyder delvis ändrad genom nämnda lag av den 17 december 1976, 33 § 1 mom. sådant det lyder i lag av den 5 augusti 1983 (689/83) och 35 § sådan den lyder i lag av den 29 december 1989 (1361/89), samt

fogas till lagen nya 16 a och 21 a §§, ett nytt 3 a kap. samt till 33 § ett nytt 2 mom., varvid nuvarande 2 och 3 mom. blir 3 och 4 mom., samt till 35 § ett nytt 2 mom. i stället för det 2 mom. som upphävts genom lag av den 29 december 1989 (1361/89) som följer:

*Gällande lydelse*

## 9 §

För varje räkenskapsperiod skall uppgöras bokslut, som består av resultaträkning och balansräkning. Till bokslutet skall fogas i 14 § avsedda specifikationer till balansräkningen.

## 13 §

Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för en nyttighets anskaffning eller tillverkning.

*Föreslagen lydelse*

## 9 §

För varje räkenskapsperiod skall uppgöras ett bokslut, som består av en resultaträkning och balansräkning och uppgifter som skall lämnas i bilagor till dem. Bokslutet skall bekräftas med de specifikationer som nämns i 14 §.

Bokslutet skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och ekonomiska ställning. De tilläggsuppgifter som krävs för detta skall lämnas i bilagorna till resultaträkningen och balansräkningen.

Bokslut skall uppgöras inom tre månader efter räkenskapsperiodens utgång.

## 13 §

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

Om de fasta utgifter som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet är väsentliga i förhållande till anskaffningsutgiften och om det med tanke på omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet är motiverat, får ett sådant undantag göras från 1 mom. att med anskaffningsutgift dessutom avses den del av de till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet anslutna fasta utgifterna som kan hänföras till anskaffningsutgiften.

## 15 §

Fordringar lydande å utländskt mynt omräk-

Fordringar i utländsk valuta samt skulder och

*Gällande lydelse*

nas till finskt mynt högst enligt Finlands Banks köpkurs på bokslutsdagen och skulder enligt Finlands Banks säljkurs på dagen för skuldens uppkomst eller på bokslutsdagen. Är fordringar eller skulder, lydande å utländskt mynt, genom avtal eller annorledes bundna vid bestämd kurs, får de omräknas till finskt mynt enligt sagda kurs.

## 16 §

I bokslutet upptages räkenskapsperiodens inkomster som intäkter. Från intäkterna avdrages såsom kostnader de utgifter, vilka sannolikt icke längre medför motsvarande inkomst. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad nedan stadgas.

Anskaffningsutgiften för de vid räkenskapsperiodens utgång återstående omsättningstillgångarna aktiveras. Är den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgång vid räkenskapsperiodens utgång lägre än anskaffningsutgiften, skall likväl skillnaden upptas såsom kostnad. Såsom kostnad får dessutom upptas högst hälften av vad som återstår av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångarna vid räkenskapsperiodens utgång eller det lägre värde, som utgör tillgångarnas sannolika anskaffningsutgift eller överlåtelsepris. Av anskaffningsutgiften för skyddsupplag som avses i lagen om skyddsupplag (970/82) samt för obligatoriskt upplag som avses i lagen om obligatorisk upplagring av importerade bränslen (303/83) och lagen om obligatorisk upplagring av läkemedel (402/85) får såsom kostnad likväl upptas högst 75 procent av nämnda utgift eller överlåtelsepris.

Anskaffningsutgiften för anläggningstillgång aktiveras och upptages under sin verkningstid genom avskrivningar såsom kostnader.

Har övriga utgifter med lång verkningstid aktiverats, skall de avskrivas under sin verkningstid.

*Föreslagen lydelse*

*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 genom avtal eller på något annat sätt bundna vid en bestämd kurs, får de omräknas till finsk valuta enligt denna kurs.*

## 16 §

I bokslutet upptas räkenskapsperiodens inkomster som intäkter. Från intäkterna avdras såsom kostnader de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst, *samt förlusterna*. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som stadgas nedan.

*Inkomsten av en prestation som kräver lång framställningstid får upptas som intäkt på grundval av tillverkningsgraden. Det tackningsbidrag som uppstår av prestationen skall härvid kunna förutsägas på ett tillförlitligt sätt. Den bokföringsskyldige skall iaktta samma grund då alla inkomster som avses här upptas som intäkter.*

Anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid räkenskapsperiodens utgång aktiveras. Är den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgångar vid räkenskapsperiodens utgång lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden dock upptas såsom kostnad.

Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar *enligt plan*.

Har övriga utgifter med lång verkningstid aktiverats, skall de avskrivas under sin verkningstid *enligt plan*.

*Gällande lydelse*

Har på grund av verksamhetens art eller av annan särskild anledning utöver anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar och anläggningstillgångar andra utgifter aktiverats, skall vad ovan i 2 mom. angående omsättningstillgångar och i 3 mom. angående anläggningstillgångar är stadgat, äga motsvarande tillämpning på dessa utgifter.

## 17 §

För framtida utgifter eller förluster får i bokslutet göras investerings-, export-, kreditförlust- och andra sådana reserveringar.

## 18 §

Är det sannolika överlåtelsepriset för jord- eller vattenområde, byggnad, värdepapper eller annan därmed jämförlig nyttighet, som hör till anläggningstillgångarna, på bokslutsdagen varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften, kan i balansräkningen utöver den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften upptagas en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet skall upptagas som en värderingspost bland passiva.

## 19 §

Resultaträkningen skall uppgöras så att av den framgår, hur räkenskapsperiodens resultat uppkommit.

I resultaträkningen skall, på sätt i förordning närmare föreskrivs, särskilt för sig upptagas de totala intäkterna eller omsättningen samt kostnaderna tillräckligt specificerade. Såsom särskilda intäktsgupper upptages dividender och räntor samt såsom särskilda kostnadsgrupper kostnader för material och varor samt löner och hyror ävensom avskrivningar och räntor

*Föreslagen lydelse*

*Med avvikelse från vad som stadgas i 4 och 5 mom., får yrkesutövare, sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastigheter, föreningar och andra motsvarande samfund samt stiftelser avskrivna anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid under deras verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan.*

## 16 a §

*Från intäkterna avdras utöver vad som stadgas i 16 § de framtida utgifter som den bokföringsskyldige har förbundit sig att betala och som sannolikt inte medför motsvarande inkomst samt de framtida förluster som kan anses uppenbara.*

## 17 §

*I bokslutet får göras investerings-, kreditförlust-, drifts- och reserveringar samt andra sådana reserveringar.*

## 18 §

Är det sannolika överlåtelsepriset för ett jord- eller vattenområde, en byggnad, ett värdepapper eller någon annan därmed jämförbar nyttighet, som hör till anläggningstillgångarna, på bokslutsdagen varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften, kan i balansräkningen utöver den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften upptas en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet skall upptas som en värderingspost bland passiva. *Om en uppskrivning visar sig vara ogrundad skall den återföras.*

I resultaträkningen skall, på det sätt som närmare stadgas i förordning, för sig upptas de totala intäkterna eller omsättningen och *övriga intäkter av rörelsen* samt kostnaderna tillräckligt specificerade. *Såsom en särskild intäktsgrupp upptas finansiella intäkter samt såsom särskilda kostnadsgrupper anskaffningskostnader som motsvarar försäljningen och övriga kostnader för rörelsen liksom finansiella kostnader samt förändring i de frivilliga reserveringar som avses i 17 § och direkta skatter. Extraordinära*

*Gällande lydelse*

samt förändring i reserveringar som avses i 17 §, såvida den påverkar räkenskapsperiodens resultat, ävensom direkta skatter.

Föreskrifter om det schema, som skall användas vid uppgörande av resultaträkning, utfärdas genom förordning.

## 20 §

I balansräkningen skall tillräckligt specificerat upptagas, på sätt i förordning närmare föreskrivs, bland aktiva finansieringstillgångar, aktiverade anskaffningsutgifter för omsättningstillgångar samt den icke avskrivna delen av anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid ävensom värderingsposter och andra långfristiga placeringar. Bland passiva skall upptagas det främmande kapitalet uppdelat i kort- och långfristiga skulder, värderingsposter, reserveringar samt eget kapital. Räkenskapsperiodens vinst upptages särskilt för sig såsom ökning av det egna kapitalet och förlust såsom minskning av detsamma.

Föreskrifter om det schema, som skall användas vid uppgörande av balansräkning, utfärdas genom förordning.

## 21 §

I resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilagor till den skall upptagas:

- 1) räkenskapsperiodens tillverkningslöner;
- 2) utöver anskaffningsutgiften för omsättnings- eller anläggningstillgång aktiverade andra utgifter;
- 3) värderingsposterna samt ökning och minskningar av dem under räkenskapsperioden, specificerade;
- 4) ökning och minskningar av det egna kapitalets poster under räkenskapsperioden, specificerade;

*Föreslagen lydelse*

*intäkter och kostnader skall uppges särskilt i resultaträkningen.*

## 20 §

I balansräkningen skall på det sätt som närmare stadgas i förordning tillräckligt specificerat upptas bland aktiva *den icke avskrivna delen av anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid samt värderingsposter och aktiverade anskaffningsutgifter för omsättningstillgångar samt finansieringstillgångar och placeringar*. Bland passiva skall upptas *eget kapital*, obligatoriska och frivilliga reserveringar, värderingsposter samt det främmande kapitalet uppdelat i kort- och långfristiga skulder. Räkenskapsperiodens vinst upptas för sig såsom ökning av det egna kapitalet och en förlust såsom minskning av detsamma.

## 21 §

I resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilagor till dem skall upptas

- 1) omsättningen fördelad enligt verksamhetsområde och beträffande utlandsverksamheten enligt geografiska marknadsområden, om dessa verksamhetsområden och marknadsområden i fråga om verksamhetens art avviker betydligt från varandra och om dessa uppgifter inte framgår av koncernbokslutet,
- 2) räkenskapsperiodens löner och det sammanlagda penningvärdet av de naturaförmåner som jämföras med penninglön samt lönebidragerna,
- 3) avskrivningarna enligt funktion, då kostnaderna har upptagits enligt funktion i resultaträkningen,
- 4) ändringarna i anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid specificerade enligt balansposterna så att anskaffningsutgiften vid räkenskapsperiodens början, ökning och minskningar av den under räkenskapsperioden samt de acku-

*Gällande lydelse*

5) ansvar för pensionsförpliktelser samt till pensionsstiftelse icke erlagt belopp för täckande av dess ansvarighetsunderskott;

6) ställda panter och inteckningar till säkerhet för lån samt borgensförbindelser, växel-, garanti- och andra ansvarsförbindelser;

7) obligations- och debenturlån, specificerade;

8) av aktiebolag inlösta egna aktier samt obetalda insatser i andelslag; och

9) grunden för den kurs, enligt vilken omräkning av å utländskt mynt lydande skulder till finskt mynt verkställts, såvida ej Finlands Banks säljkurs på bokslutsdagen tillämpats.

*Föreslagen lydelse*

mulerade avskrivningarna vid räkenskapsperiodens utgång uppges,

5) den icke avskrivna delen av anskaffningsutgifterna för maskiner och anläggningar som hör till anläggningstillgångarna,

6) värderingsposterna samt ökning och minskningar av dem under räkenskapsperioden, specificerade,

7) skillnaden mellan de aktiverade anskaffningsutgifterna för aktier och andelar som hör till omsättnings- och anläggningstillgångarna samt det kända marknadsvärdet på dem vid räkenskapsperiodens utgång, om de avviker väsentligt från varandra, specificerade enligt balansposter,

8) ökning och minskningar av det egna kapitalets poster under räkenskapsperioden, specificerade,

9) debenture- och andra masskuldebrevslån, specificerade,

10) ställda panter och inteckningar till säkerhet för lån, borgensförbindelser, växel-, garanti- och andra ansvar samt ansvarsförbindelser samt

11) grunden för den kurs enligt vilken fordringar samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta omräknats till finsk valuta, om inte den kurs som Finlands Bank noterar på bokslutsdagen har tillämpats.

## 21 a §

*Utöver vad som stadgas i 21 § skall en bokföringsskyldig som hör till en inhemsk och en därmed jämförbar utländsk koncern i resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilagor till dem uppta*

1) *finansiella intäkter från andra koncernföretag eller finansiella kostnader som betalats till sådana företag,*

2) *de sammanlagda beloppen av aktier, andelar och lånefordringar som hör till långfristiga placeringar, specificerade enligt både koncernföretag och intresseföretag,*

3) *fordringarna hos både koncernföretag och intresseföretag samt skulderna till dem, specificerade enligt balansposter,*

4) *för varje sådant koncern- eller intresseföretag vars aktier eller andelar den bokföringsskyldige äger, namn, ägoandel samt räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt det senaste bokslutet, samt*

5) *för varje sådan bokföringsskyldig av vilken*



## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

koncernföretaget äger minst en femtedel beräk-  
nad på grundval av det egna kapitalet enligt  
balansräkningen (betydande ägoandel), den bok-  
föringssskyldiges namn, ägoandel samt beloppet  
av det egna kapitalet och räkenskapsperiodens  
vinst eller förlust enligt det senaste bokslutet.

## 3 a kap.

**Koncernbokslut**

## 22 a §

En bokföringssskyldig som driver rörelse och  
som på det sätt som avses i 22 b § har  
bestämmanderätt (moderföretag) i en annan  
bokföringssskyldig som driver rörelse eller i ett  
motsvarande utländskt företag (dotterföretag)  
skall uppgöra och i sitt bokslut inta ett koncern-  
bokslut som omfattar koncernresultaträkning,  
koncernbalansräkning och de uppgifter som skall  
lämnas i bilagor till dem.

Vad som stadgas i 1 mom. gäller inte enskilda  
rörelseidkare.

Något koncernbokslut behöver inte uppgöras,  
om bestämmanderätt i moderföretaget på grund-  
val av äganderätt utövas av en sådan bokfö-  
ringssskyldig som är skyldig att uppgöra koncern-  
bokslut och vars andel av aktiekapitalet i mo-  
derföretaget är minst nio tiondedelar eller som  
har en majoritetsägoandel som åtminstone mot-  
svarar den och de som innehar minoritetsandelen  
i moderföretaget har gett sitt samtycke till detta.

Någon skyldighet att uppgöra koncernbokslut  
har inte heller ett moderföretag om det och dess  
dotterföretag tillsammans uppfyller minst två av  
följande tre villkor:

- omsättningen under föregående räk-  
skapsperiod har varit högst 20 miljoner mark,
- balansomslutningen för föregående räk-  
skapsperiod har varit högst 10 miljoner mark,
- det genomsnittliga antalet anställda har  
under föregående räkenskapsperiod varit högst  
50.

## 22 b §

En bokföringssskyldig har bestämmanderätt i  
en annan bokföringssskyldig eller i ett motsva-  
rande utländskt företag då den förstnämnda

1) har mer än hälften av det röstetal som alla  
aktier, medlemsandelar eller bolagsandelar med-  
för,

2) med stöd av bolagsordningen, bolagsavtalet

## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

eller därmed jämförbara bestämmelser har rätt att utse en del av medlemmarna i en annan bokföringsskyldigs eller ett motsvarande utländskt företags styrelse eller motsvarande organ eller en del av medlemmarna i ett organ som utser ett sådant organ och denna rätt tillsammans med den rösträtt som äganderätten eller medlemskapet medför ger rätt att utse majoriteten av medlemmarna i ett sådant organ, samt

3) på grundval av avtal har bestämmanderätt som motsvarar vad som stadgas i 1 eller 2 punkten.

Ett bestämmanderättsförhållande föreligger också om en bokföringsskyldig tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller dotterföretagen ensamma eller tillsammans med andra dotterföretag har ovan nämnda bestämmanderätt i en annan bokföringsskyldig.

Då den röstandel som avses ovan beräknas beaktas inte de aktier som avses i 9 kap. 1 § 3 mom. lagen om aktiebolag (734/78) eller motsvarande äganderätt.

## 22 c §

Koncernbokslutet skall med iakttagande av god bokföringssed uppgöras såsom ett sammandrag av moderföretagets och dotterföretagens (koncernföretagens) resultaträkningar och balansräkningar samt de uppgifter som skall lämnas i bilagor till dem. Koncernresultaträkningen skall uppvisa koncernens resultat för räkenskapsperioden efter eliminering av koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning. Koncernbalansräkningen skall uppvisa koncernens eget kapital efter att koncernföretagens inbördes fordringar och skulder samt innehav har eliminerats och de andelar som motsvarar utomstående innehav i dotterföretagen har upptagits som en egen post i balansräkningen.

Dotterföretagens bokslut skall före sammanställandet i mån av möjlighet ändras i enlighet med denna lag.

Moderföretaget och dotterföretagen skall ha samma räkenskapsperiod.

De reserveringar som avses i 17 § samt skillnaden mellan de bokförda och planenliga avskrivningarna får upptas i koncernbokslutet uppdelade i å ena sidan räkenskapsperiodens resultat och eget kapital samt å andra sidan förändringen i den latent skatteskulden och den latent skatteskulden.

Om ett koncernföretag på det sätt som när-

## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

mare bestäms i bokföringsförelöningen har betydande inflytande i en annan bokföringsskyldig som driver rörelse (intresseföretag), skall den sistnämnda bokföringsskyldigas bokslutsuppgifter tas med i koncernbokslutet enligt vad bokföringsnämnden närmare bestämmer.

Intresseföretaget skall ur det senaste bokslutet ge den bokföringsskyldige som uppgör koncernbokslutet de uppgifter som han behöver för sammanställningen av sina bokslutsuppgifter.

## 22 d §

I koncernresultaträkningen eller koncernbalansräkningen eller bilagor till dem skall utöver de uppgifter som avses i 22 c § 1 mom. uppges

1) uppgifter om de dotterföretag som tagits med och de som inte tagits med i koncernbokslutet samt orsakerna till att de inte tagits med,

2) uppgift om bokföringsnämndens tillstånd att avvika från kravet på samma räkenskapsperiod för moderföretaget och dotterföretagen,

3) uppgifter om de redovisningsprinciper som iakttagits vid uppgörandet av koncernbokslutet,

4) uppgifter om de intresseföretag som ingår i koncernbokslutet och om de redovisningsmetoder som tillämpats vid sammanställningen,

5) skatteskulder som motsvarar frivilliga reserveringar samt

6) för varje sådan bokföringsskyldig där något koncernföretag antingen ensamt eller tillsammans med andra företag som hör till samma koncern innehar en betydande ägoandel, den bokföringsskyldiges namn, ägoandel samt beloppet av det egna kapitalet och räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt det senaste bokslutet.

## 33 §

Bokföringsskyldig, som driver rörelse med en omsättning överstigande 2 000 000 mark eller med en balansomslutning överstigande 1 000 000 mark, så ock aktieföretag och andelslag skall inom sex månader efter räkenskapsperiodens utgång tillställa patent- och registerstyrelsens handelsregisteravdelning två till riktigheten styrkta avskrifter av resultaträkningen och balansräkningen jämte därtill hörande, i 21 § avsedda bilagor.

## 33 §

En bokföringsskyldig som driver rörelse skall inom sex månader efter räkenskapsperiodens utgång tillställa patent- och registerstyrelsens handelsregisteravdelning en styrkt kopia av resultaträkningen och balansräkningen jämte bilagor som avses i 21 och 21 a §§, om den bokföringsskyldige uppfyller minst två av följande tre villkor:

— omsättningen under föregående räkenskapsperiod är minst 20 miljoner mark;

— balansomslutningen för föregående räkenskapsperiod är minst 10 miljoner mark;

— det genomsnittliga antalet anställda har

## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

under föregående räkenskapsperiod varit minst 50.

Vad som stadgas i 1 mom. tillämpas även då den bokföringsskyldige på det sätt som avses i 22 a § är skyldig att uppgöra ett koncernbokslut och ta med det i sitt bokslut. Utöver de handlingar som nämns i 1 mom. skall den bokföringsskyldige då inlämna en kopia av koncernresultaträkningen och koncernbokslutet jämte de bilagor som nämns i 22 c § och 22 d §.

Om stadgandena i 22 a § 1 mom. och 22 c § 1 och 5 mom. på grund av koncernens sammansättning eller av andra särskilda skäl inte kan iakttas när koncernbokslutet uppgörs eller det är uppenbart oskäligt, får avvikelse från dem göras enligt vad bokföringsnämnden närmare bestämmer.

## 35 §

Bokföringsnämnden kan, om särskilda skäl föreligger, för viss tid i enskilda fall eller branschvis bevilja undantag från stadgandena i 9 § 2 mom., 19, 20, 21, 25 § 1 och 2 mom. samt 29 och 30 §§.

## 35 §

Bokföringsnämnden kan, om särskilda skäl föreligger, för viss tid i enskilda fall eller branschvis bevilja undantag från stadgandena i 9 § 3 mom., 19—21 a §§, 22 c § 3 mom., 22 d §, 25 § 1 och 2 mom. samt 29 och 30 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993. Lagen tillämpas första gången på bokföringen för en räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1993 eller därefter.

Då bokföringen för en räkenskapsperiod som utgår den 30 juni 1994 eller dessförinnan får tillämpas de stadganden som gäller då denna lag trädde i kraft.

En bokföringsskyldigs utgifter för pensionsförpliktelser som innan denna lag trädde i kraft inte behövde upptas som kostnader skall upptas som kostnader i bokslutet för en räkenskapsperiod som utgår senast den 31 januari 2000.

En bokföringsskyldig skall tillämpa 16 § 3 och 4 mom. i bokslutet för en räkenskapsperiod som utgår senast den 31 december 1995 eller dessförinnan till den del de förutsätter att anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid upptas såsom kostnader genom avskrivningar enligt plan.

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

2.

## Lag

### om ändring av 11 och 12 kap. lagen om aktiebolag

I enlighet med riksdagens beslut

*upphävs* i lagen den 29 september 1978 om aktiebolag (734/78) 11 kap. 5 § 2 mom., 6 § 1 mom. och 7 § 1 mom.,

av dessa lagrum 7 § 1 mom. sådant det lyder i lag av den 5 augusti 1983 (687/83),  
*ändras* 11 kap 1 §, 2 § 2 mom., 3 § 1 punkten, 4 § 1 mom., 6 § 2 mom., 8 § och 10 — 12 §§  
och 14 § 1 och 2 mom. samt 12 kap. 2 § 2 mom.,

av dessa lagrum 11 kap. 4 § 1 mom. sådant det lyder i nämnda lag av den 5 augusti 1983, samt  
14 § 1 och 2 mom. sådana de lyder i lag av den 10 juni 1988 (501/88), samt

*fogas* till 11 kap. 8 §, sådan den lyder delvis ändrad genom nämnda lag av den 5 augusti 1983,  
en ny 6 punkt och till 9 §, sådan den lyder i lag av den 12 juni 1992 (504/92), ett nytt 5 mom.,  
varvid de nuvarande 5 och 6 mom. blir 6 och 7 mom., som följer:

*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 11 Kap.

##### Bokslut och koncernbokslut

###### 1 §

För varje räkenskapsperiod skall uppgöras bokslut, som omfattar resultaträkning, balansräkning och verksamhetsberättelse, samt i moderbolag även koncernbokslut.

Bokslutet skall uppföras enligt stadgandena i bokföringslagen (655/73) och i detta kapitel.

###### 1 §

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

Bokslutet skall uppgöras enligt stadgandena i bokföringslagen och i detta kapitel.

###### 2 §

I bokslutet skall resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsperiod upptas. Har under räkenskapsperioden specificeringen av poster i resultaträkningen eller balansräkningen ändrats, skall i det tidigare bokslutet ingående uppgifter i mån av möjlighet sammanställas så, att de kan jämföras med det senare bokslutet.

Ovan i 1 § 1 mom. nämnda handlingar skall tillställas revisorerna minst en månad före ordinarie bolagsstämma.

I bokslutet skall resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsperiod upptas. Har under räkenskapsperioden specificeringen av poster i resultaträkningen eller balansräkningen ändrats, skall i det tidigare bokslutet ingående uppgifter i mån av möjlighet *rättas* så att de kan jämföras med det senare bokslutet.

###### 3 §

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

1) anskaffningsutgiften för affärsvärde (goodwill) skall avskrivas senast inom tio år;

###### 3 §

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

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

*Gällande lydelse*

## 4 §

Har värdet på anläggningstillgång uppskrivits under räkenskapsperioden, skall det belopp som motsvarar uppskrivningen avsättas till en uppskrivningsfond bland passiva. Fonden får användas endast till fondemission.

Gäller i 1 mom. avsedd uppskrivning moderbolag tillhöriga aktier idotterbolag, skall de aktier som dotterbolaget äger i moderbolaget anses vara utan värde då uppskrivningen göres.

## 6 §

I resultaträkningen skall såsom en särskild intäktspost upptagas av koncernbolag erhållen vinstutdelning.

I balansräkningen skall såsom en särskild post upptagas aktier i dotterbolag. Såsom en särskild post skall även upptagas obetalda fordringar för tecknade aktier.

Aktiebolags eget kapital skall ibalansräkningen uppdelas i bundet eget kapital och fritt eget kapital. Bundet eget kapital är aktiekapital, reservfond och uppskrivningsfond. Andra fonder är fritt eget kapital. Räkenskapsperiodens vinst och vinst från tidigare räkenskapsperioder anges särskilt såsom tillägg till det egna fria kapitalet, räkenskapsperiodens förlust och förlust från tidigare räkenskapsperioder såsom avdrag från detsamma.

## 8 §

I resultaträkningen eller balansräkningen eller i bilaga till dessa skall lämnas följande uppgifter:

*Föreslagen lydelse*

## 4 §

Har värdet på anläggningstillgångar uppskrivits under räkenskapsperioden, skall ett belopp som motsvarar uppskrivningen avsättas till en uppskrivningsfond bland passiva. Fonden får användas endast för fondemission eller sådan överföring till aktiekapitalet som avses i 4 kap.

Vid återföring av uppskrivning skall det kapital som avsatts till en fond i motsvarande mån minskas med det belopp som återförs. Om aktiekapitalet i ett bolag har höjts genom utnyttjande av en uppskrivningsfond, och det kapital som avsatts till fonden inte kan minskas med det belopp som återförs, skall ett motsvarande belopp upptas som en minskning av det egna fria kapitalet.

## 6 §

I balansräkningen skall som en särskild post upptas obetalda fordringar för tecknade aktier.

6) Pensionsförpliktelser som uppstår eller ingår beträffande medlemmar i bolagets förvaltningsråd eller styrelse eller verkställande direktören samt lån som beviljats dem till fullt belopp och väsentliga uppgifter om lånevillkor och återbetalning.



## Gällande lydelse

## 9 §

Verksamhetsberättelsen skall uppgöras med iakttagande av god bokföringssed och i den skall lämnas upplysningar om sådana för bedömningen av bolagets ställning och verksamhetsresultat viktiga omständigheter, för vilka redogörelse icke skall lämnas i resultaträkning eller balansräkning, samt om för bolaget väsentlig händelser, även om de skulle ha inträffat efter räkenskapsperiodens utgång.

Har bolaget under räkenskapsperioden förvärvat bestämmande rätt i ett annat bolag eller genom fusion övertagit ett annat bolags tillgångar och skulder, skall redoförelse för detta lämnas i verksamhetsberättelsen.

I verksamhetsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsperioden hos bolaget anställda personer samt det sammanlagda beloppet av under räkenskapsperioden erlagda löner och ersättningar dels till styrelsen, förvaltningsrådet och verkställande direktören, dels till övriga hos bolagets anställda. Tantiem som erlagts till styrelsen och verkställande direktören skall anges särskilt.

Styrelsen skall i verksamhetsberättelsen göra förslag till åtgärder beträffande bolagets vinst eller förlust.

Till verksamhetsberättelsen för ovan i 10 kap. 4 § 1 och 2 mom. avsett aktiebolag skall fogas en finansieringsanalys. I denna skall redogöras för anskaffningen av medel och för deras användning under räkenskapsperioden.

## 10 §

Koncernbokslut omfattar koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Koncernbokslutet skall uppgöras för moderbolagets räkenskapsperiod.

Aktiebolag som hör till samma koncern skall ha samma räkenskapsperiod, om ej bokföringsnämnden av särskilda skäl beviljar undantag för viss tid. Tillstånd som bokföringsnämnden meddelat skall anges i moderbolagets verksamhetsberättelse.

## 11 §

Koncernbokslut skall uppgöras såsom ett sammandrag av moderbolagets och dotterbolagens resultaträkningar och balansräkningar

## Föreslagen lydelse

## 9 §

Verksamhetsberättelsen skall innehålla en redogörelse för de väsentliga förändringar som skett i bolagets affärsverksamheter under föregående verksamhetsperiod samt en bedömning av hur affärsverksamheterna utvecklas under den räkenskapsperiod som börjat. Verksamhetsberättelsen skall dessutom innehålla en utredning över omfattningen av bolagets forskning och produktutveckling.

## 10 §

Beträffande uppgörande av koncernbokslutet skall utöver bokföringslagen i tillämpliga delar iaktas stadgandena i 2 och 5—8 §§.

## 11 §

Koncernens eget kapital skall i koncernbalansräkningen uppdelas i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller i ackumulerad förlust

*Gällande lydelse*

med iakttagande av god bokföringssed samt i tillämpliga delar av stadgandena i 2 och 5 — 8 §§.

Koncernresultaträkningen skall utvisa koncernens resultat förräkenskapsperioden efter avdrag för koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning. Koncernbalansräkningen skall utvisa koncernens eget kapital efter det att koncernbolagens invördes fordringar och skulder samt aktieinnehav avdragits och de andelar som motsvarar utomstående aktieägares aktier i dotterbolagen i balansräkningen upptagits som en särskild post. Det egna kapitalet skall uppdelas i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller i ansamlad förlust med beaktande av koncernens resultat för den förflutna räkenskapsperioden.

Om stadgandena i 1 och 2 mom. på grund av koncernens sammansättning eller av annan särskild orsak icke kan iakttagas vid uppgörande av koncernbokslutet, får avvikelser från dessa göras på sätt förhållandena kräver. För avvikelserna skall redogöras i koncernbokslutet.

## 12 §

I verksamhetsberättelsen för moderbolag skall beträffande koncern lämnas i 9 § 1—3 mom. avsedda upplysningar. Likaså skall redogöras för vilka redovisningsprinciper som följts vid uppgörande av koncernbokslutet. Ytterligare skall det belopp av koncernens fria egna kapital anges, som de till koncernen hörande bolagen enligt bolagsordningen skall överföra till bundet eget kapital.

I fall som avses i 10 kap. 4 § 4 mom. skall i koncernbokslutet lämnas uppgifter om koncernens lagerreserv och förändring av denna under räkenskapsperioden. Till koncernbokslutet skall i dessa fall även fogas finansieringsanalys för koncernen.

I verksamhetsberättelsen för dotterbolag skall anges namnet på moderbolaget.

## 13 §

Bokföringsnämnden kan på sätt i bokföringslagen stadgas ge anvisningar och utlåtanden angående tillämpningen av stadgandena i detta kapitel.

## 14 §

Kopia av bokslutet jämte koncernbokslut och bilagor samt av revisionsberättelsen och koncernrevisionsberättelsen skall inom två må-

*Föreslegen lydelse*

med beaktande av koncernens resultat för den förflutna räkenskapsperioden.

## 12 §

I verksamhetsberättelsen för moderbolag skall beträffande koncern lämnas upplysningar som avses i 9 § 1—3 mom. Dessutom skall det belopp av koncernens fria egna kapital anges som de till koncernen hörande bolagen enligt bolagsordningen skall överföra till det bundna egna kapitalet.

I fall som avses i 10 kap. 4 § 4 mom. skall till koncernbokslutet även fogas en finansieringsanalys för koncernen.

I verksamhetsberättelsen för dotterbolag skall anges namnet på moderbolaget.

## 14 §

Ett aktiebolag skall inom två månader efter att resultaträkningen och balansräkningen fastställts tillställa registermyndigheten en ko-

*Gällande lydelse*

nader efter det resultaträkningen och balansräkningen fastställdes sändas till registreringsmyndigheten. På kopia av bokslutet skall finnas intyg av styrelsemedlem eller verkställande direktören angående fastställledsedagen. Intyget skall även innehålla uppgift om bolagsstämans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust.

*Föreslagen lydelse*

pia av bokslutet jämte bilagor samt en kopia av revisionsberättelsen. På kopian av bokslutet skall finnas ett intyg av en styrelsemedlem eller av verkställande direktören angående fastställledsedagen. Intyget skall även innehålla uppgift om bolagsstämans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust. Om aktiebolaget är koncernens moderbolag, skall registermyndigheten dessutom tillställas koncernbokslutet och koncernrevisionsberättelsen.

*Vad som stadgas i 1 mom. om skyldigheten att tillställa bokslutsuppgifter tillämpas inte, om ett aktiebolag inte är koncernens moderbolag, som på det sätt som avses i 22 a § bokföringslagen är skyldigt att uppgöra koncernbokslut och om minst två av följande tre villkor uppfylls för aktiebolagets del:*

- omsättningen under föregående räkenskapsperiod har understigit 4 miljoner mark,
- balansomslutningen för föregående räkenskapsperiod har understigit 2 miljoner mark,
- det genomsnittliga antalet anställda under föregående räkenskapsperiod har varit högst 10.

## 12 kap.

**Vinstutdelning och annan användning av bolagets tillgångar**

## 2 §

Vinstutdelning får icke överstiga det sammanlagda beloppet av vinst enligt fastställd balansräkning för den senaste räkenskapsperioden och bolagets övriga fria egna kapital, med avdrag för den förlust balansräkningen utvisar och det belopp, som enligt bolagsordningen skall avsättas till reservfond eller eljest innehållas. Om förbud mot vinstutdelning av särskilda skäl stadgas i 6 kap. 2 §.

Såsom vinst i moderbolag får, även om vinstutdelning med stöd av 1 mom. vore tillåten, icke utdelas 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 koncernbalansräkningen utvisar och det belopp som de till koncernen hörande bolagen enligt bolagsordningen skall avsätta till reservfond eller eljest innehålla.

Såsom vinst i moderbolag får inte, även om vinstutdelning med stöd av 1 mom. är tillåten, utdelas 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 koncernbalansräkningen utvisar, det belopp genom vilket reserveringar som avses i 17 § bokföringslagen och som har gjorts i boksluten för de bolag som ingår i koncernen samt skillnaden mellan de

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

bokförda och planenliga avskrivningarna har upptagits som fritt eget kapital i koncernboks- slutet samt det belopp som de till koncernen hörande bolagen enligt bolagsordningen skall avsätta till reservfond eller annars innehålla.

*Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993. Lagen tillämpas första gången på bokföringen för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1993 eller därefter.*

*På bokföringen för en räkenskapsperiod som utgår den 30 juni 1994 eller dessförinnan får tillämpas de stadganden som gäller då denna lag trädde i kraft.*

## 3.

**Lag****om ändring av lagen om andelslag**

I enlighet med riksdagens beslut

*ändras* i lagen den 28 maj 1954 om andelslag (247/54) 79 b och 79 c §§,

dess lagrum sådana de lyder, 79 b § ändrad genom lagar av den 29 maj 1981 och den 22 december 1989 (371/81 och 1240/89) samt 79 c § ändrad genom nämnda lag av den 29 maj 1981 och lag av den 10 juni 1988 (502/88) samt

*fogas* till lagen en ny 79 d § som följer:

*Gällande lydelse*

## 79 b §

Har värdet på anläggningstillgångar skrivits upp under räkenskapsperioden, skall ett belopp som motsvarar uppskrivningen avsättas till en uppskrivningsfond bland passiva. Fonden får endast användas för avsättning till reservfonden samt, om andelslaget har placeringsandelskapital, för fondemission och för sådan överföring till placeringsandelskapitalet som avses i 182 § 2 mom.

*Föreslagen lydelse*

## 79 b §

Har värdet på anläggningstillgångar skrivits upp under räkenskapsperioden, skall ett belopp som motsvarar uppskrivningen avsättas till en uppskrivningsfond bland passiva. Fonden får endast användas för avsättning till reservfonden samt, om andelslaget har placeringsandelskapital, för fondemission och för sådan överföring till placeringsandelskapitalet som avses i 182 § 2 mom. *Vid återförande av en uppskrivning skall det kapital som avsatts till uppskrivningsfonden i motsvarande mån minskas med det belopp som återförs. Om uppskrivningsfonden*

## Gällande lydelse

Har i andelslag, vars bundna egna kapital överstiger två miljoner mark eller hos vilket i medeltal över femhundra personer varit anställda under de två närmast föregående räkenskapsperioderna, omsättningstillgångarna aktiverats till ett lägre belopp än anskaffningsutgiften eller det lägre värde, som utgör den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepriset, skall skillnaden (*lagerreserv*) upptagas särskilt i balansräkningen. I resultaträkningen skall såsom en särskild post upptagas ökning eller minskning av lagerreserven under räkenskapsperioden.

Till ett i 2 mom. avsett andelslags bokslut skall fogas en finansieringsanalys. I denna skall redogöras för anskaffningen av medel och för deras användning under räkenskapsperioden.

## 79 c §

Ett andelslag, vars omsättning överstiger fyra miljoner mark eller vars balansomslutning överstiger två miljoner mark, skall inom två månader efter att bokslutet fastställdes tillställa registreringsmyndigheten en kopia av bokslutet jämte bilagor samt en kopia av revisionsberättelsen.

På kopia av bokslutet skall finnas intyg av styrelseledamot eller i 80 § avsedd person, som handhar andelslagets förvaltning, angående dagen för bokslutets fastställelse. Intyget skall även innehålla uppgift om andelsstämmans beslut beträffande andelslagets överskott eller förlust.

Andra andelslag än sådana som avses i 1 mom. skall, sedan två månader förflutit efter att bokslutet fastställdes, hålla en i 1 mom. nämnd kopia framlagd för allmänheten och inom

## Föreslagen lydelse

*har använts för avsättning till reservfonden eller för erläggande eller höjning av placeringsandelskapitalet och det kapital som avsatts till uppskrivningsfonden inte kan minskas med det belopp som återförs, skall ett motsvarande belopp upptas som en minskning av det egna fria kapitalet.*

Ett andelslag vars bundna egna kapital överstiger två miljoner mark eller hos vilket i medeltal över femhundra personer varit anställda under de två närmast föregående räkenskapsperioderna *skall till bokslutet foga en finansieringskalkyl. I denna skall redogöras för anskaffningen av medel och för hur de har använts under räkenskapsperioden.*

## 79 c §

*Ett andelslag skall inom två månader efter att bokslutet fastställdes tillställa registreringsmyndigheten en kopia av bokslutet jämte bilagor samt en kopia av revisionsberättelsen. På kopian av bokslutet skall finnas intyg av en styrelseledamot eller en i 80 § avsedd person, som handhar andelslagets förvaltning, angående dagen för bokslutets fastställelse. Intyget skall även innehålla uppgift om andelsstämmans beslut beträffande andelslagets överskott eller förlust.*

*Vad som stadgas i 1 mom. om skyldigheten att tillställa bokslutsuppgifter tillämpas inte, om ett andelslag inte är moderbolag som på det sätt som avses i 22 a § bokföringslagen är skyldigt att uppgöra koncernbokslut och om minst två av följande tre villkor uppfylls för andelslagets del:*

- omsättningen under föregående räkenskapsperiod har understigit 4 miljoner mark,*
- balansomslutningen för föregående räkenskapsperiod har understigit 2 miljoner mark,*
- det genomsnittliga antalet anställda under föregående räkenskapsperiod har varit högst 10.*

*Om ett andelslag inte på det sätt som avses i 2 mom. skall tillställa registreringsmyndigheten de uppgifter som nämns i 1 mom., skall andelslaget sedan två månader förflutit efter att*

*Gällande lydelse*

två veckor efter att begäran framställts ge var och en som ber om det en kopia av haqndlingarna, om inte andelslaget har offentliggjort bokslutet genom att sända en kopia av handlingarna till registeringsmyndigheten. Andelslaget har rätt att av andra än myndigheter uppbära en avgift för kopian enligt samma grunder som de enligt vilka registeringsmyndigheten uppbär avgift för en motsvarande kopia.

*Föreslagen lydelse*

bokslutet fastställdes hålla en i 1 mom. nämnd kopia framlagd för allmänheten och inom två veckor efter att begäran framställts ge var och en som ber om det en kopia av handlingarna, om inte andelslaget har offentliggjort bokslutet genom att sända en kopia av handlingarna till registeringsmyndigheten. Andelslaget har rätt att av andra än myndigheter uppbära en avgift för kopian enligt samma grunder som de enligt vilka registeringsmyndigheten uppbär avgift för en motsvarande kopia.

Om offentliggörande av bostadsaktiebolags bokslut stadgas i bokföringslagen.

## 79 d §

*Angående uppgörande av koncernbokslut skall utöver bokföringslagen i tillämpliga delar iakttagas stadgandena i 79—79 b §§.*

*Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993. Lagen tillämpas första gången på bokföringen för den räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1993 eller därefter.*

*På bokföringen för en räkenskapsperiod som utgår den 30 juni 1994 eller dessförinnan får tillämpas de stadganden som gällde då denna lag trädde i kraft.*



## Bokföringsförordning

På föredragning av handels- och industriministern stadgas med stöd av 46 § bokföringslagen av den 10 augusti 1973 (655/73):

### 1 §

Resultaträkning uppgörs enligt följande schema om inte något annat stadgas nedan:

### RESULTATRÄKNING

. 19 — . 19

Omsättning .....	.....
Anskaffningskostnader för sålda varor:	
Material och förnödenheter/ varor .....	.....
Löner .....	.....
Lönebikostnader .....	.....
Övriga rörliga kostnader .....	.....
Tillverkning för eget bruk .....	.....
Förändring i lager + tai — .....	— .....
Försäljningsbidrag .....	.....
Övriga kostnader för rörelsen	
Löner .....	.....
Lönebikostnader .....	.....
Övriga kostnader .....	— .....
Övriga intäkter av rörelsen .....	+ .....
Driftsbidrag .....	.....
Avskrivning .....	— .....
Rörelsevinst (-förlust) .....	.....
Finansiella intäkter och kostnader:	
Dividendintäkter .....	.....
Ränteintäkter .....	.....
Övriga finansiella intäkter .....	.....
Räntekostnader .....	— .....
Övriga finansiella kostnader ... — .....	— .....
Vinst (förlust) före extraordinära poster, reserveringar och skatter .....	.....
Extraordinära intäkter och kostnader:	
Extraordinära intäkter .....	.....
Extraordinära kostnader .....	— .....
Vinst (förlust) före reserveringar och skatter .....	.....
Ökning (—)/minskning (+) av avskrivningsdifferensen .....	± .....
Ökning (—)/minskning (+) av frivilliga reserveringar .....	± .....
Direkta skatter .....	— .....
Räkenskapsperiodens vinst (förlust) .....	.....

Kostnaderna kan upptecknas i resultaträkningen utan uppdelning i anskaffningskostnader för sålda varor och övriga kostnader för rörelsen.

Intäkterna och kostnaderna i varje grupp kan specificeras i en bilaga till resultaträkningen.

De kostnader som skall avdras innan rörelsevinsten eller — förlusten kan även grupperas i anskaffningskostnader för sålda varor, försäljnings- och marknadsföringskostnader, administrationskostnader samt övriga kostnader för förelsen.

En bokföringsskyldig som inkluderar även en del av de fasta kostnader som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet i anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar, skall uppta kostnaderna i resultaträkningen enligt verksamhet utan att driftsbidraget särskilt upptas.

### 2 §

I koncernresultaträkningen skall dessutom såsom egna poster upptas:

1) avskrivning av koncernaktiva bland avskrivningarna efter avskrivningen av övriga utgifter med lång verkningstid,

2) intäktsföringen av koncernreserven efter avskrivningarna samt

3) minoritetens andel av räkenskapsperiodens vinst eller förlust före koncernens vinst eller förlust som upptas som sista post i koncernresultaträkningen.

### 3 §

Ett ideellt samfunds och en stiftelses resultaträkning uppgörs enligt följande schema:

### RESULTATRÄKNING

. — .

Ordinarie verksamhet:

Intäkter .....	.....
Kostnader .....	— .....
Verksamhetens överskott/underskott .....	.....

Placerade medel:

Intäkter .....	.....
Kostnader .....	— ± .....
Medelanskaffning:	
Intäkter .....	.....
Kostnader .....	— ± .....
Räntekostnader .....	— .....
Överskott/underskott av egen verksamhet .....	.....
Allmänna understöd .....	+ .....
Avskrivningar .....	— .....
Räkenskapsperiodens resultat .....	.....
Ökning (—)/minskning (+) av reserveringar .....	± .....
Överskott (underskott) .....	.....

Ett ideellt samfunds eller en stiftelses ordinarie verksamhet är förverkligande av det syfte som nämns i samfundets eller stiftelsens stadgar eller bolagsordning.

Intäkterna och kostnaderna i varje grupp skall i resultaträkningen anges tillräckligt specificerade. Intäkterna av och kostnaderna för den ordinarie verksamheten skall med beaktande av verksamhetens art och omfattning dessutom specificeras enligt verksamhetsområde. I fråga om affärsverksamheten kan uppges endast totalbeloppen för intäkter och kostnader, varvid till resultaträkningen skall fogas en särskild resultatberäkning över rörelseverksamheten.

Består ett ideellt samfunds eller en stiftelses verksamhet huvudsakligen av förvaltningen av fastigheter, kan i tillämpliga delar användas schemat i 4 §.

## 4 §

Resultaträkning för förvaltningen av fastigheter uppgörs enligt följande schema:

## RESULTATRÄKNING

Intäkter av fastighet:	
Vederlag .....	.....
Hyror .....	.....
Serviceintäkter .....	.....
Övriga intäkter av fastigheten .....	.....
Kreditförluster och övriga korrektivposter .....	— .....
Kostnader för fastighetens skötsel:	
Löner och arvoden .....	.....
Lönebikostnader .....	.....
Hyror .....	.....
Värme .....	.....
Vatten .....	.....

Belysning och kraft .....	.....
Renhållning .....	.....
Skadeförsäkring .....	.....
Reparationer och underhåll .....	.....
Övriga skötselkostnader .....	— .....
Fastighetsbidrag .....	.....
Avskrivningar:	
Byggnader och konstruktioner .....	.....
Maskiner och inventarier .....	.....
Övriga utgifter med lång verkningstid .....	— .....
Finansiella intäkter och kostnader:	
Dividendintäkter .....	.....
Ränteintäkter .....	.....
Övriga finansiella intäkter .....	.....
Räntekostnader .....	— .....
Övriga finansiella kostnader .....	— .....
Vinst (förlust) före extraordinära poster, reserveringar och skatter .....	.....
Extraordinära intäkter och kostnader:	
Extraordinära intäkter .....	.....
Extraordinära kostnader .....	— .....
Vinst (förlust) före reserveringar och skatter .....	.....
Ökning (—)/minskning (+) av frivilliga reserveringar .....	+ .....
Direkta skatter .....	— .....
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)/överskott (underskott) .....	.....

Om de vederlag som uppbärs kan specificeras som vederlag för skötsel samt vederlag för amorteringar och räntor, upptas de sistnämnda under posten övriga intäkter.

## 5 §

Yrkesutövers resultaträkning uppgörs enligt följande schema:

## RESULTATRÄKNING

Intäkter:	
Intäkter av yrkesutövning .....	.....
Övriga intäkter .....	.....
Uttag för eget bruk .....	.....
Minskning av frivilliga reserveringar .....	.....
Kostnader:	
Varor, material och förnödenheter .....	.....
Vid räkenskapsperiodens början .....	.....
Inköp under räkenskapsperioden .....	+ .....
Vid räkenskapsperiodens slut .....	— .....
Löner .....	.....

Hyor	.....
Övriga kostnader	.....
Avskrivningar	.....
Ökning av frivilliga reserveringar	.....
Räntor	.....
Direkta skatter	.....
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	.....

Om intäkterna och kostnaderna i resultaträkningen upptagits enligt prestationsprincipen, skall detta angivas i resultaträkningen eller i dess bilaga.

6 §

Balansräkningen uppgörs enligt följande schema:

## BALANSRÄKNING . .

## AKTIVA

ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR OCH ÖVRIGA  
UTGIFTER MED LÅNG VERKNINGSTID

Immateriella tillgångar	
Bolagsbildnings- och omorganiseringsutgifter	.....
Forsknings- och utvecklingsutgifter	.....
Immateriella rättigheter	.....
Affärsvärde	.....
Övriga utgifter med lång verknings- tid	.....
Förskottsbetalning	.....
Materiella tillgångar	
Jord- och vattenområden	.....
Byggnader och konstruktioner	.....
Maskiner och inventarier	.....
Övriga materiella nyttigheter	.....
Förskottsbetalningar och halvfärdiga investeringar	.....
Långfristiga placeringar	
Aktier och andelar	.....
Lånefordringar	.....
Övriga långfristiga placeringar	.....

## VÄRDERINGSPOSTER

OMSÄTTNINGS- OCH FI-  
NANSIERINGSTILLGÅNGAR

Omsättningstillgångar	
Material och förnödenheter	.....
Pågående arbeten	.....
Hel- och halvfabrikat/Varor	.....
Övriga omsättningstillgångar	.....
Förskottsbetalningar	.....
Fordringar	
Försäljningsfordringar	.....
Lånefordringar	.....
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	.....
Övriga fordringar	.....
Placeringar	
Aktier och andelar	.....
Övriga placeringar	.....
Kassa och banktillgodohavanden	.....

## PASSIVA

## EGET KAPITAL

Aktie-, andels- och annat motsvarande kapital	.....
Övrigt eget kapital	.....
Vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder	.....
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	.....

## RESERVERINGAR

Akkumulerad avskrivningsdifferens	.....
Frivilliga reserveringar	.....
Investeringsreservering	.....
Lagerreservering	.....
Övriga reserveringar	.....
Obligatoriska reserveringar	.....

## VÄRDERINGSPOSTER

## FRÄMMANDE KAPITAL

Långfristigt	.....
Masskuldebrevslån	.....
Konvertibla skuldebrevslån	.....
Lån av finansinstitut	.....
Pensionslån	.....
Övriga långfristiga skulder	.....
Kortfristigt	.....
Lån av finansinstitut	.....
Pensionslån	.....
Erhållna förskott för beställningar	.....
Leverantörsskulder	.....
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	.....
Övriga kortfristiga skulder	.....

## 7 §

I en koncernbalansräkning skall dessutom upptas

1) den icke avskrivna delen av koncernaktiva som en egen post bland anläggningstillgångarna efter övriga utgifter med lång verkningstid,

2) den icke avskrivna delen av koncernreserven som en egen post bland passiva efter reserveringarna samt

3) minoritetens andel som en egen post efter det egna kapitalet.

## 8 §

Ett ideellt samfund och en stiftelse skall i sin balansräkning specificera övriga långfristiga investeringar enligt arten av dem och uppge skilt för sig sådana medel och sådant kapital angående vilka gäller särskilda begränsande bestämmelser.

Medel som skall förvaltas skilt för sig skall uppges i balansräkningen eller i en bilaga till den.

## 9 §

Resultaträkningen och balansräkningen skall uppgöras mera detaljerat än vad scheman utvisar om detta är nödvändigt för utredande av de faktorer och balansräkningsposter som inverkat på räkenskapsperiodens resultatbildning.

I resultaträkningen eller i en bilaga till den skall ges en utredning om de poster som ingår bland extraordinära intäkter och kostnader, om de på ett betydande sätt har inverkat på räkenskapsperiodens resultatbildning.

I balansräkningen eller i en bilaga till den skall ges en specificering av balansposten "Obligatoriska reserveringar", om det är nödvändigt för utredande av balansposten.

Över andra poster som ingår bland resultaträkningens intäkter eller kostnader än de som ansluter sig till räkenskapsperioden skall vid behov ges en utredning i en bilaga till bokslutet, om de på ett betydande sätt har inverkat på räkenskapsperiodens resultatbildning.

I resultaträkningen eller i balansräkningen eller i bilagor till dem skall upptas de från intäkterna avdragna avskrivningarna av anläggningstillgångar samt övriga utgifter med lång verkningstid enligt balansposter samt ges en redogörelse över grunderna för avskrivningarna enligt plan och förändringar i dem. Avskrivningsplanerna och förändringar i dem

bör uppgöras i skriftlig form samt fogas till specifikationerna till balansräkningen.

Bland balansräkningens aktiva kan förskottsbetalning antecknas såsom en egen post i den huvudgrupp i vilken motsvarande utgift borde antecknas.

## 10 §

Om arten av den bokföringsskyldiges verksamhet det kräver, skall i resultaträkningen och balansräkningen, med avvikelser från 1 och 3—6 §§, om de i huvudgrupperna ingående posterna användas benämningar som motsvarar verksamhetens karaktär.

## 11 §

Såsom långfristig betraktas en skuld eller den del av en skuld som förfaller till betalning efter en tid av ett år eller mera.

Har den bokföringsskyldige en fordran hos den till vilken han själv står i skuld, skall fordran och skulden i balansräkningen upptas skilt för sig.

## 12 §

En nyttighet som uttas från rörelsen eller yrket för den bokföringsskyldiges eget bruk bokförs till beloppet av anskaffningsutgiften eller till beloppet av ett lägre, sannolikt överlåtelsepris.

En nyttighet överförs från omsättningstillgångarna till anläggningstillgångarna till anskaffningsutgiftens belopp eller till beloppet av ett lägre, sannolikt överlåtelsepris.

En nyttighet överförs från anläggningstillgångarna till omsättningstillgångarna till ett belopp som motsvarar den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften.

## 13 §

Den bokföringsskyldige skall för varje räkenskapsperiod ha en med anteckning om användningstiden försedd kontoförteckning.

## 14 §

I bokföring enligt maskinell metod skall sättet på vilket anteckningarna görs och sambandet mellan dem och resultaträkningen och balansräkningen kunna konstateras utan användning av maskinen.

Beskrivningen över förfarandet vid maskinell bokföring är en redogörelse över sättet på vilket anteckningarna gjorts, utmatningsmate-

rialet samt de förkortningar och koder som använts vid anförandet av in- och utdata.

#### 15 §

Tidpunkten för mottagning av en produktionsfaktor och överlåtelse tidpunkten för en prestation bör kunna påvisas med hjälp av verifikat eller dess bilaga eller på annat sätt.

#### 16 §

Ett verifikat skall vara försett med anteckning om de konton som använts, om det inte annars är uppenbart på vilket sätt affärshändelsen bokförts.

Erhålls inte till grund för bokföringen något verifikat som utfärdats av en utomstående, skall bokföringen klarläggas med hjälp av kassaapparatens kontrollremsa eller ett annat av den bokföringsskyldige själv utskrivet verifikat.

#### 17 §

I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter som föranletts av anskaffningen eller tillverkningen av en nyttighet, skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kalkyler.

#### 18 §

Ett koncernföretag anses ha i 22 c § 5 mom. bokföringslagen avsett betydande inflytande i

en annan bokföringsskyldig som bedriver rörelse, om den bokföringsskyldige ensam eller tillsammans med andra koncernföretag har minst en femtedel och högst hälften av det röstetal aktier eller medlemmar i nämnda företag medför.

#### 19 §

Över verkställd revision skall revisorn i balansboken göra en anteckning om bokslutet är uppgjort enligt god bokföringssed.

#### 20 §

I de handlingar som skall tillställas patent- och registerstyrelsens handelsregisteravdelning för publicering skall meddelas den bokföringsskyldiges postadress.

Då en bokföringsskyldigs verksamhet upphör, skall han eller hans rättsinnehavare ordna förvaring av bokföringsmaterialet på det sätt som förutsätts i 25 § eller 31 § bokföringslagen. En bokföringsskyldig som är införd i handelsregistret skall i samband med anmälan om verksamhetens upphörande uppge genom vems försorg bokföringsmaterialet kommer att förvaras.

#### 21 §

Genom denna förordning upphävs bokföringsförordningen av den 19 oktober 1973 (783/73) jämte senare ändringar.

