

Den nya bokföringslagen i Finland.

Af John Tengström.¹⁾

Med ingången av år 1947 trädde en ny bokföringslag i kraft i Finland. Den är stadfäst den 6 juli 1945 och kompletterad genom en verkställingsförfordning av den 9 augusti 1945.

Då i denna lag tillämpas delvis nya principer, vilka avvika från den gamla lagen av år 1925, torde en kort redogörelse av densamma kunna påräkna intresse även i vårt nordiska broderland Danmark.

I betänkandet till förslaget till den nya lagen framhålles det, att bokföringens ändamål ej blott såsom tidigare är att beakta kreditgivarnas och aktieägarnas intressen, utan även att befrämja det allmännas, främst statens fördelar, både i form av ökade, tillförlitliga, enhetliga uppgifter i den statsdirigerade ekonomins intresse och genom att bokföringen göres till grundval för en rättvis fördelning av skattetungan. Till följd av denna inställning har man i den nya bokföringslagen och dess förfordning inryckt en mängd detaljerade bestämmelser angående uppgörandet av balansräkningen och resultaträkningen samt utvidgat kretsen av bokföringsskyldiga.

De bokföringsskyldiga.

I motsats till den förra bokföringslagen stadgar denna lag, att bokföringsskyldigheten skall utsträckas att omfatta även andra än egentliga köpmän. Alla utövare av fria eller andra yrken och näringar med undantag av egentligt jord- och skogsbruk samt fiske äro skyldiga att föra bok över sin verksamhet i enlighet med bokföringslagens stadganden. Kretsen av icke bokföringsskyldiga har nu krympt ihop till löntagare, jord- och skogsbrukare samt fiskare.

¹⁾ Lektor ved Handelshøjskolen i Åbo.

Bokföringens omfattning.

Då de bokföringsskyldiga sålunda utgöras av synnerligen heterogena element, däribland torghandlare, chaufförer, skomakare, läkare, revisorer, obetydliga butiker vid sidan av jätteindustriföretag, är det naturligt, att man icke kan fordra lika omfattande bokföring av alla. Därför har de bokföringsskyldiga indelats i fyra kategorier, med små fordringar för de två lägsta och skärpta anspråk för de högre.

Kategori I omfattar alla dem, som icke äro skyldiga att använda firma och därom anmäla till handelsregistret. Dessa personer böra i en bunden kassabok, som avslutas månatligen, införa ej blott yrkesinkomster och -utgifter, utan även övriga inkomster och utgifter, de senare dock blott såsom totalsummor per månad. Dessutom bör vid utgången av varje kalenderår uppgöras en förteckning över samtliga tillgångar och skulder.

Kategori II omfattar mindre detaljhandels- och hantverksföretag och förplägningsrörelser, vilka förutom ägaren, hans maka och omyndiga barn i rätt nedstigande led sysselsätta främmande abetsbiträden, handels- och med dem jämförliga företag under högst sexhundra (2 personer året runt) och i hantverks- och förplägningsrörelser samt dylika under högst ettusenfemhundra arbetsdagar i året (5 personer året runt). Af denna kategori fordras åtminstone enkel bokföring, dvs. kassabok, bok över gäldenärer och borgenärer samt inventarie- och balansbok. Alla dessa böcker böra vara inbundna och sidorna eller uppslagen numrerade i löpande sifferföljd.

Till kategori III höra alla aktiebolag, kommanditbolag, öppna bolag och andelslag samt alla övriga tidigare icke nämnda bokföringsskyldiga, såvida de icke hänföras till fjärde kategorien. Av dessa företag kräves dubbel bokföring med fullständig kontosystematik.

Kategori IV omfattar alla företag, som fabriksmässigt driva industri och med jämförliga hantverksföretag. Dessa böra förutom dubbel bokföring jämväl utföra beräkning av tillverkningskostnaderna, jämförbar med bokföringen.

Bokföringens innehåll och form.

Såsom allmän princip gäller, att räkenskaperna skola föras redligen och med omsorg, i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Häri ligger immanent fordran på de allmänt erkända grundsatserna om kontinuitét, balansklarhet, balanssanning, köpmannaförsiktigheten och vidmakthållandet av realkapitalet eller kapacitéten.

Bokföringens grundpelare vid periodens början äro *inventarium* och

balansräkning medan vid räkenskapsperiodens slut, som med par undantag när omfattar tolv månader, ytterligare tillkommer *resultaträkning*. Bokslutet skall vara uppgjort inom tre månader efter räkenskapsperiodens utgång, medan i den nu gällande lagen stadgas en tid av sex månader.

Kontosystemet bör uppläggas så, att ur kontona nödiga uppgifter erhållas för uppgörandet av balans- och resultaträkningarna. Vidare bör det vara så elastiskt, att nya konton kunna tillfogas och gamla delas i detaljkonton utan att jämförbarheten med tidigare räkenskapsperioder störes. Kravet på entydigt och likblivande kontoinnehåll bör upprätthållas utom vid övergång till ett förbättrat kontosystem eller genom av utvecklingen betingade förändringar. Någon bestämd för alla företag enhetlig kontoplan föreskrives sålunda icke, men äro företagen dock tvungna att upplägga de särskilda konton, som redovisa för de poster, vilka skilt för sig böra framgå ur årsbalans- och resultaträkningarna.

Balansräkningens form och innehåll.

Emedan den tidigare bokföringslagen icke innehöll några bestämmelser angående balansernas form och innehåll, blev följden den, att de offentligtgjorda bokslutbalanserna föredde en synnerligen brokig och oenhetlig bild med uppgifter av föga upplysande art. Då det likväl ligger i den statsdirigerade ekonomins och den företagsekonomiska forskningens intresse att ur de publicerade balanserna erhålla möjligast tillförlitliga och enhetliga detaljuppgifter, har i bokföringslagen och dess förordning intagits ganska detaljerade bestämmelser angående bokslutbalansernas form och innehåll.

I balansräkningen för andra, tredje och fjärde kategorin skola följande poster upptagas skilt för sig, såvida motsvarande tillgångar eller kapital förekomma i företaget. De äro dock minimifordringar, så att en ytterligare uppdelning i poster enligt karaktär, art och ändamål bör äga rum, om blott företagets art och omfång påkalla det med hänsyn till allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.

Aktiva:

- I. Ordinära tillgångar (avsedda att tjäna omedelbart företagets huvudrörelse).
 - A. Finansieringstillgångar (för finansiering av anskaffning och rörelse avsedda tillgångar).
 1. Penningar och banktillgodohavanden.
 2. Växelfordringar.
 3. Kontofordringar.

- B. Omsättningstillgångar (för försäljning eller förädling avsedda föremål).
 - 1. Lager av färdiga varor eller av varor under tillverkning (hel- och halvfabrikat).
 - 2. Rå-, drift- och hjälpmaterial.
- C. Anläggningstillgångar (avsedda för varaktigt bruk).
 - a. Materiella.
 - 1. Skogslägenheter och övriga jordområden.
 - 2. Byggnader.
 - 3. Maskiner och inventarier.
 - 4. Övriga anläggningstillgångar (t. ex. malmfyndigheter, sten- och kalkbrott för anskaffning av råvara eller försäljning, fartyg, motorfordon m. fl.).
 - b. Immateriella (t. ex. rätt till koncession, patent, firma och varumärke ävensom upphovsmannarätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk).
- D. Grundläggnings- och organisationskostnader .
- II. Värderingsposter (vilka hava till uppgift att korrigera ett på passiva sidan för högt upptaget värde av någon post, t. ex. förmögenhetsöverlåtelseskatt, diskont av kontoskulder och växelskulder).
- III. Resultatregleringsposter (t. ex. i förskott erlagd hyra för följande år, upplupen, men ej till betalning förfallen ränta å fordran).
- IV. Extraordinära tillgångar (t. ex. de flesta värdepapper, i vinstbringande syfte placerade lånemedel och bankdepositioner, fastigheter, som huvudsakligen inbringa hyror, utrangerade maskiner, som ännu icke sålts eller nedskrotats m. m.).
- V. Förlust.
 - 1. Förlust från föregående år.
 - 2. Räkenskapsårets förlust.

Passiva:

- I. Främmande kapital (verkliga skulder).
 - A. Kortfristigt (med en uppsägningstid under ett år).
 - 1. Væxelskulder.
 - 2. Kontoskulder.
 - 3. Bankkulder.
 - B. Långfristigt (med en uppsägningstid av ett år eller längre).
 - 1. Inteckningslån.
 - 2. Andra långfristiga lån (amorterings- och obligationslån m. fl.).
- II. Värderingsposter.
 - 1. Avskrivningar (vid indirekt avskrivning).
 - 2. Værderegleringsposter (t. ex. värdeökning å anläggningstillgångar i samband med inflation, normallagerreserv m. in.).
- III. Resultatregleringsposter (t. ex. i förskott uppburen hyra, obetalade räntor, uppdebiterade, obetalade skatter för räkenskapsåret).

IV. Eget kapital.

1. Aktie- eller andelskapital.
2. Reservfonder.
3. Övriga fonder.
4. Vinst.
 - a. Vinst från föregående år.
 - b. Räkenskapsårets vinst.

Av ovanstående framgår, att ordinära och extraordinära tillgångar böra upptagas skilt för sig. Olikartade tillgångar, såsom konto- och växelfordringar liksom motsvarande skulder, konto- och växelskulder få icke sammanslås. Ej heller får man upptaga blott saldot av kontofordringar och kontoskulder såsom diverse personer eller saldot av växelfordringar och växelskulder, utan böra dessa poster upptagas skilt för sig bland aktiva och passiva. Såsom skilda huvudgrupper bland såväl aktiva som passiva bör man upptaga värderingsposter och resultatregleringsposter. Att märka är, att räkenskapsårets vinst eller förlust bör redovisas i särskild post.

Resultaträkningens innehåll och form.

För andra kategorin bör resultaträkningen innehålla: på kostnads- sidan anskaffningsvärdet för försålda varor eller förbrukade råvaror, löner, hyror, räntor, avskrivningar, skatter, övriga omkostnader och uppnått vinstresultat samt på intäktssidan intäkter av försäljningen (försäljningspriset), övriga av rörelsen erhållna intäkter, varor, vilka ägaren eller bolagsmännen använt för privat ändamål, samt förlust- resultatet.

För bokföringsskyldiga inom tredje och fjärde kategorien bör resultaträkningen uppgöras så, att därur med iakttagande av företagets art och omfång framgår, huru räkenskapsperiodens resultat har uppkommit. I den bör upptagas skilt för sig nedannämnda poster, dock så, att de ytterligare böra specificeras enligt karaktär, art och ändamål, om allmänna bokföringsgrunder och god köpmannsed fordra detta.

Kostnader (tidigare benämnda förluster).

- I. Ordinära kostnader (vilka uppstått på grund av ordinära tillgångar och huvudrörelsen).
 1. Löner. Om arbetslönerna avdragits från rörelseintäkterna, skola de det oaktat upptagas i resultaträkningen utom kolumn.
 2. Hyror.
 3. Ränteutgifter.
 4. Inkomst- och förmögenhetsskatter.
 5. Avskrivningar (skilt specificerade).

6. Övriga ordinära kostnader (t. ex. post- och telefonavgifter, värme-, lyse- och rengöringskostnader, resekostnader, förlust på försäljning av anläggningar, emissionsförlust vid obligationslån m. m.).
- II. Extra ordinära kostnader (t. ex. vid försäljning av eller nedskrivning på värdepapper uppkomna förluster, gåvor, förenings- och medlemsavgifter, understöd för välgörande ändamål m. fl. kostnader, som häröra av extraordinära tillgångar eller uppstå oberoende av den ordinära verksamheten).
- III. Räkenskapsårets vinst.

Intäkter (tidigare vinster).

- I. Ordinära intäkter.
1. Intäkterna av rörelsen (särskilt för varje rörelsegren).
 2. Ränteintäkter.
 3. Övriga ordinära intäkter (t. ex. vid försäljning av anlägg. uppkommen vinst).
- II. Extra ordinära intäkter (dividend å aktier, lotterivinst, vinst å premieobl., vid försäljning av aktier och obligationer uppkomna vinster).
- III. Räkenskapsårets förlust.

Utom kolumn i resultaträkningen skall affärsidkare uppgiva storleken av sin årsomsättning utan omsättningsskatt och acciser.

Värdering av balansräkningens poster.

Liksom tidigare tillämpas även i denna lag lägsta värdets princip vid värdering av finansierings- och omsättningstillgångar, men därjämte har för dessa sistnämnda införts en ny princip, normallagervärdeometoden, som bör tillämpas utan avbrott, om den en gång tagits i bruk.

Denna princip bygger på den omständigheten, att ett företag för att kunna tillfredsställa sina kunder och upprätthålla en jämn produktion utan störningar måste ständigt hava ett till mängd och art noggrannt bestämt förråd av råvaror och färdiga varor, ett s. k. normallager, vars värde bör bibehållas oförändrat oberoende av prissävningar. Om lagret på bokslutsdagen är högre än normallagret, bör överskottet värderas till nyanskaffnings- eller nytillverkningsvärdet på bokslutsdagen. Men om lagret är mindre, bör det upptagas till normalpris per enhet och den felande varumängden, multiplicerad med skillnaden mellan nupriset och normalpriset, upptagas bland passiva såsom en värderingspost, den s. k. normallagerreserven.

Beträffande anläggningstillgångar har man i den nya bokföringslagen stadgat, att avskrivningarna skola verkställas enligt en på förhand vid anläggningstillgångens anskaffning uppgjord plan, varvid föremålets ekonomiska livstid och anskaffningspris tages i beaktande. Avskriv-

ningen bör alltid göras på anskaffningspriset och ej såsom förut godtyckligt, än på detta, än på det bokförda, redan avskrivna värdet. Avskrivningarna få ej såsom tidigare göras beroende av årsresultatet.

En anläggnings värde får uppskrivas, om t. ex. genom inflation dess penningvärde ökats och ökningen visar sig bestående, men bör då ett värdeökningen motsvarande belopp upptagas bland passiva såsom en värderingspost, s. k. värderegleringspost. Enligt sunna företagsekonomiska principer borde avskrivningarna härefter göras på det förhöjda anläggningsvärdet, men på grund av påtryckning från skattehåll har ett positivt stadgande härom strukits från bokföringslagen. Enligt bokföringens allmänna anda får dock avskrivningarna göras på ovan nämnt sätt.

Bokslutets publicering.

Aktiebolag och andelslag, vilkas sammanlagda aktie- eller andelskapital och reservfond stiga till 500000 mk eller mera, eller bostadsaktiebolag är skyldigt att inom en månad efter fastställandet av bolagets bokslut tillstålla patent- och registerstyrelsens handelsregisteravdelning tre till riktigheten styrkta avskrifter av bolagets balans- och resultaträkningar ävensom skriftliga uppgifter angående årsomsättningens belopp och verkställda avskrivningar, särskilt specificerade, så framt ej dessa uppgifter framgå av själva balanserna.

Större aktiebolag och andelslag med motsvarande eget kapital lika med eller större än två miljoner mark böra utöver de ovan nämnda uppgifterna inom samma tid för publicering på företagens bekostnad tillstålla officiella tidningen de nämnda bokslutsbalanserna ävensom uppgift om årsomsättningens belopp.

Lagens övervakning och straffpåföljder.

För ernåendet av ett effektivare iakttagande av stadgandena i den nya lagen ha särskilda bestämmelser intagits angående övervakning och straffpåföljder.

Övervakningen av lagen utövas av handels- och industriministeriet med tillhjälp av handelskamrar och affärsbranschens fackorganisationer. Samma ministerium har även givits befogenhet att på grund av synnerlig anledning bevilja avvikelser från bokföringslagen, nämligen angående begynnandet av tillverkningskostnadsberäkningen och fristen för uppgörandet av bokslut.

Beträffande revision underkastade företag skapas ytterligare garantier för en ordnad bokföring genom stadgandet, att revisorerna böra

förse bokslutsbalanserna med ett intyg över, att balanserna uppgjorts i enlighet med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.

Angående straffpåföljd stadgas att den, som underlåter att fullgöra bokföringsskyldigheten eller offentliggöra bokslutet på föreskrivet sätt eller iöfrigt iakttaga föreskrifterna i lagen eller förordningen, skall straffas med böter eller fängelse i högst sex månader, om icke annorstädes i lag strängare straff är stadgat.

Slutord.

Utan ett ingående på en detaljerad kritik av den nya bokföringslagen kan man fälla det allmänna omdömet, att den, oaktat de brister, som vidlåda densamma, bl. a. alltför långt gående krav på förut icke bokföringsskyldiga, dock skall visa sig ägnad att, genom sina fordringar på en både formellt och sakligt väl genomdisponerad bokföring med därtill ansluten självkostnads- eller blott tillverkningskostnadsberäkning, i hög grad bidra till bokföringsteknikens utveckling i Finland.