NOU Norges offentlige utredninger **2002: 20**

Ny bokføringslov

Nye regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger

Utredning fra utvalg oppnevnt ved kronprinsregentens resolusjon 30. mars 2001.
Avgitt til Finansdepartementet 31. oktober 2002.

Statens forvaltningstjeneste
Informasjonsforvaltning

Oslo 2000

Til Finansdepartementet

Bokføringsutvalget ble oppnevnt ved kronprinsregentens resolusjon 30. mars 2001. Utvalget legger med dette frem sin utredning med forslag til ny lov og forskrift om bokføring. Utvalgets forslag er enstemmig.

Oslo 31. oktober 2002

Trond Tømta Leder Leder
Ingebjørg Harto
Inger H. Iversen
Roy Kristensen
Terje Melhus
Jan-Egil Kristiansen
Steinar Maribo
Siri H. Reidulff
Tove-Gunn Moen

Terje Tvedt
Hege Dahl

Kapittel 1
Utvalgets oppdrag, arbeid og rettslig plassering

1.1 Oppnevning, sammensetning og mandat

Utvalget ble oppnevnt ved Kronprinsregentens resolusjon 30. mars 2001. Bakgrunnen for oppnevnelsen var uttalelser av Finanskomiteens flertall i Innst. O. nr. 32 (2000-2001). Flertallet ga uttrykk for at det var nødvendig med en full gjennomgang av regnskapsloven kapittel 2 om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, med sikte på å utarbeide et nytt, bedre og enklere regelverk på området. Finanskomiteens flertall ba om at en slik gjennomgang ble foretatt av et offentlig utvalg, med representanter for næringsliv, regnskapsmiljøer og offentlige myndigheter.

Utvalget ble gitt følgende mandat:

> "Mandat til lovutvalg for å utarbeide utkast til lovbestemmelser om registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger.
>
> Utvalget skal utarbeide utkast til lovbestemmelser om registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. I arbeidet skal det tas hensyn til bedriftens eget behov for regnskapssystemer som gir nødvendig oversikt over og kontroll med dens økonomiske forhold, de behov skatte- og avgiftskontroll og bekjempelsen av økonomisk kriminalitet stiller til informasjon og til investorers og kreditorers informasjonsbehov.
>
> Utvalget bes om å vurdere om disse hensynene best kan ivaretas gjennom en rammelov som forutsettes utfylt gjennom forskrifter og eventuelt utvikling av god regnskapsskikk på området, eller gjennom en mer detaljert lovgivning, og utarbeide sitt utkast i tråd med dette. I denne sammenheng må behovet for en samling og samordning av ulike bestemmelser om løpende registrering av regnskapsopplysninger vurderes. Lovutkastet må ta høyde for at teknologisk utvikling etc. kan ha stor betydning for mulighetene innenfor regnskapsområdet, og det bør i utformingen av lovutkastet ses hen til den internasjonale regelverksutviklingen på dette området. Utvalget bes også om å vurdere om bestemmelsene bør tas inn som en del av regnskapsloven eller om det bør utarbeides en separat lov for registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger.
>
> Omfanget av og tidspunktet for registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal vurderes. Det må videre vurderes hvilke krav som skal stilles til utformingen og organiseringen av regnskapsopplysninger. Det skal også vurderes om det på visse områder kan være behov for differensiering mellom grupper av de som skal være regnskapspliktige etter disse reglene; for eksempel knyttet til dem som har full regnskapsplikt etter regnskapsloven og dem som kun er omfattet av bestemmelsene om registrering, dokumentasjon og oppbevaring. Utvalget kan vurdere spørsmål knyttet til hvem som skal omfattes av lovbestemmelsene.
>
> Utvalget skal vurdere behovet for forskrifter til lovbestemmelsene, og utarbeide utkast til slike eventuelle forskrifter.

Utvalget kan innhente eksterne innspill eller etablere kontakt med andre interesse- eller faggrupper etter behov.

Finansdepartementet kan gjøre tillegg til eller endringer i utvalgets mandat.

Utvalgets innstilling skal avgis innen 31. desember 2001".

I brev av 30. mars 2001 oppnevnte Finansdepartementet følgende personer i utvalget:

- Statsautorisert revisor Trond Tømta, PricewaterhouseCoopers (leder)
- Advokat Ingebjørg Harto, NHO
- Kontorsjef Inger Helene Iversen, Skattedirektoratet
- Seniorrådgiver Roy Kristensen, ØKOKRIM
- Direktør Jan-Egil Kristiansen, Oslo likningskontor
- Amanuensis Tove-Gunn Moen, Høgskolen i Stavanger
- Autorisert regnskapsfører Steinar Maribo, NARF
- Registrert revisor Terje Melhus, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Statsautorisert revisor Siri H. Reidulff, Den norske Revisorforening

Statsautorisert revisor Terje Tvedt, Ernst & Young og førstekonsulent Hege Dahl, Finansdepartementet ble utpekt som sekretærer for utvalget. Finansdepartementet la i brevet av 30. mars 2001 til grunn at utvalget skulle avgi sin innstilling innen 31. desember 2001. Etter anmodning fra utvalget, forlenget Finansdepartementet fristen til 31. oktober 2002.

1.2 Utvalgets arbeid

Utvalget har arbeidet med innstillingen siden april 2001, og har hatt 32 møter .Mandatet omfatter utarbeidelse av både lov- og forskriftsforslag om registrering, dokumentasjon og oppbevaring (bokføring). I arbeidet har utvalget lagt vekt på å utvikle et helhetlig regelverk og med konsistent begrepsanvendelse. Forskriftene i gjeldende rett er omfattende og preget av detaljregler. Flere av bestemmelsene i regnskapsloven 1998 og forskrift 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem etc. (99-forskriften) har vært diskutert og kritisert etter at de ble vedtatt. Utvalget har vurdert behovet for endringer, forbedringer og utvidelser. Forskriftsforslaget har vært en arbeidskrevende del av innstillingen.

Det har vært et mål for utvalget å kunne fremme en enstemmig innstilling. Dette har lyktes og utvalget legger frem et enstemmig forslag til ny lov og forskrift om bokføring. Flere av medlemmene har hatt referansegrupper og kontakter slik at ulike næringer og miljøer har blitt hørt. De løsninger utvalget foreslår har således vært forelagt aktuelle miljøer for å sikre at innstillingen balanserer på en forsvarlig måte mellom behovet hos kontroll- og påtalemyndigheter og behovet hos de regnskapspliktige, som i innstillingen benevnes bokføringspliktige, jf. punkt 1.5. Det har krevd stor innsats og vilje blant utvalgets medlemmer å forenes om ett felles forslag til regler på dette kontroversielle området.

Sentrale mål for innstillingen har vært:

- Etablering av et konseptuelt rammeverk, grunnleggende forutsetninger,

som fundament for lovforslaget og for fremtidig vedlikehold og utvikling av regelverket og god bokføringsskikk. God bokføringsskikk er foreslått som erstatning for god regnskapsskikk
- Grundig behandling av forhold som i dag ikke er godt nok regulert eller tilstrekkelig klargjort
- Utforming av regler som er mest mulig praktiserbare og fjerne sovende bestemmelser i gjeldende rett
- Opprydding i inkonsistent begrepsbruk i den delen av gjeldende rett som foreslås videreført

Når det gjelder systematikken i forskriften har utvalget vurdert om løsningen i forskriften til skatteloven bør brukes, men konkludert med at kapittelinndeling etter tema fremstår som mest ryddig.

Innstillingen er i hovedsak skrevet av statsautorisert revisor Terje Tvedt og amanuensis Tove-Gunn Moen, men flere av utvalgets medlemmer har vært delforfattere.

1.3 Rettslig plassering

1.3.1 Egen lov eller en del av regnskapsloven?

Utvalget har blitt bedt om å vurdere om det bør utarbeides en separat lov for registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger (bokføringslov) eller om bestemmelsene bør tas inn som en del av regnskapsloven, slik det er gjort både i regnskapsloven 1977 og i regnskapsloven 1998.

Det er utvalgets prinsipielle oppfatning at regler som knytter seg til de praktiske sidene ved bokføringen bør være samlet i en separat lov. Formålet med regler for registrering, dokumentasjon og oppbevaring (bokføringsregler) er i stor grad knyttet til etterprøving og kontroll, og er dermed vesentlig forskjellig fra de øvrige formål i regnskapsloven. Dette medfører at selve utformingen av regelverket har lite til felles med for eksempel vurderingsprinsippene og presentasjonsbestemmelsene i regnskapsloven. Bokføringsreglene vil også til en viss grad omfatte andre foretak enn de loven for øvrig gjelder for. En separat lov som kun inneholder bestemmelser knyttet til bokføring, vil også være lettere tilgjengelig enn om regelverket inngår som en del av en større lov. Det kan også nevnes at både Danmark og Sverige har valgt å samle alle regler om bokføringsplikt i egne "bokføringslover", av henholdsvis 1998 og 1999.

Utvalget har derfor konkludert med at det er mest hensiktsmessig med en egen lov. Tidspunktet for å løsrive reglene om registrering og dokumentasjon (bokføringsreglene) fra regnskapsloven synes også gunstig. Et eget utvalg er oppnevnt 7. juni 2002 for å evaluere de øvrige deler av regnskapsloven og tilpasningen til de internasjonale regnskapsstandardene IAS/IFRS. Arbeidet, som skal være ferdigstilt 30. juni 2003, kan medføre betydelige endringer i regnskapsloven.

Etablering av en egen bokføringslov medfører at enkelte bestemmelser i regnskapsloven nå må inntas som en del av bokføringsloven. Dette gjelder regler vedrørende lovens virkeområde, hvem som er pliktige til å følge loven og straffebestemmelser.

1.3.2 Samordning og samling av bokføringsbestemmelser

Utvalget har lagt regnskapsloven 1998 og 99-forskriften til grunn for avgrensningen mellom hvilke bestemmelser som bør inntas i dette lov- og forskriftsforslaget, og hvilke som bør utelates. Det arbeidet som ble nedlagt på dette feltet i forarbeidene til nevnte lov og forskrift, er etter utvalgets oppfatning så grundig og omfattende at det ikke synes påkrevd å foreta en ny vurdering. I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) uttales følgende:

> "En rekke forskrifter gitt med hjemmel i annen lovgivning inneholder også bestemmelser om bokføring. Enkelte av disse, hjemlet i skatte- og avgiftslovgivningen, har omlag like generell anvendelse som regnskapslovens bokføringsregler.
>
> Ved kgl. res. 28. november 1958 er det gitt regler om bokføring av kontantsalg, uttak av varer til privatbruk og salg til nærmere angitte personer.
>
> Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 45 og investeringsavgiftsloven § 7 har Skattedirektoratet 20. august 1969 gitt forskrifter om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i disse lovene. Forskriften betegnes gjerne som forskrift nr. 1. Forskriften inneholder både bestemmelser som særlig er knyttet til avgiftsplikten, og generelle bestemmelser om bokføringen som for en god del overlapper bestemmelsene i regnskapsloven og løsbladforskriften. De generelle bestemmelsene omfatter regler om ajourhold, bokføring av kontantomsetning, reskontro, bokføring av varer og tjenester til privat bruk, bokføring av omsetning til ledende funksjonærer m.v.
>
> Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 45 har Finansdepartementet 14. oktober 1969 gitt forskrifter om innhold i salgsdokument m.v. Denne forskriften betegnes forskrift nr. 2. Forskriften krever utstedelse av salgsdokument (faktura mv.) ved omsetning mellom næringsdrivende og stiller krav til hva slags informasjon salgsdokumentet skal inneholde. I forhold til regnskapsloven har forskriften i første rekke betydning for dokumentasjonsbestemmelsene.
>
> Det eksisterer to generelle forskrifter om lønnsutbetalinger m.v. Med hjemmel i skattebetalingsloven §§ 12, 33, 46 og 56 er det ved kgl. res. av 23. januar 1987 gitt forskrifter om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk m.v. Forskriften inneholder bl.a. bestemmelser om bokføring av lønnsutbetalinger og forskuddstrekk, med angivelse av hvilke opplysninger som skal registreres. Med hjemmel i ligningsloven § 6-1, jf. § 6-2, og sjømannsskatteloven § 16 har Finansdepartementet 30. desember 1983 fastsatt forskrifter om regnskapsføring av lønnsutbetalinger m.v. Forskriften inneholder bestemmelser om bokføring av lønnsutbetalinger.
>
> Med hjemmel i skatteloven § 50 har Skattedirektoratet 16. desember 1992 fastsatt forskrifter om vareopptellingslister og verdsettelse av varebeholdninger. Det er bl.a. fastsatt at det i forbindelse med årsoppgjøret skal foretas opptelling av varebeholdningen.
>
> I tillegg til de nevnte bestemmelser finnes det en rekke mer spesielle regnskapsbestemmelser for særskilte næringer som er fastsatt med hjemmel i særlovgivning."

Resonnementet var altså at foruten regler gitt i og med hjemmel i regnskapsloven, skulle også generelle bestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen inntas. De spesielle bestemmelsene ble besluttet beholdt i særlovgivnin-

gen. I mange tilfeller kan det være tvil om hva som kan karakteriseres som regler om registrering og dokumentasjon (bokføring) og hva som er rene legitimasjons- og rapporteringsregler. Slike spesielle legitimasjonsregler finnes særlig i forskrifter til merverdiavgiftsloven, men også i annen skatte- og avgiftslovgivning. Etter utvalgets oppfatning er det ikke hensiktsmessig å overføre disse til bokføringsreglene. Legitimasjonsreglene er svært detaljerte og henger i stor grad sammen med de materielle reglene i forskriftene til merverdiavgiftsloven. Utvalget legger til grunn at en overføring av legitimasjonsreglene til bokføringsreglene neppe vil gjøre regelverket mer tilgjengelig for den bokføringspliktige. Det vises til vedlegg 1 Oversikt over lover og forskrifter som inneholder regnskapsbestemmelser.

Regnskapsloven 1998 har kun hjemmel for å gi forskrifter som utfyller eller fraviker loven, jf. § 10-1. Dette i motsetning til regnskapsloven 1977 som hadde hjemmel for å fastsette forskrifter av hensyn til skatte- og avgiftsplikt og offentlige kontrolltiltak, jf. § 22. Dette har medført at enkelte bestemmelser som er overført til 99-forskriften er fastsatt med hjemmel i særlovgivningen. Utvalget foreslår som nevnt innledningsvis at det fastsettes et konseptuelt rammeverk, som forutsettes utfylt gjennom forskrifter. Utvalget har i forskriftsforslaget foreslått ytterligere regler på flere områder. Ett eksempel på dette er kravene til dokumentasjon, jf. forskriften kapittel 4. Utvalget er i utgangspunktet skeptisk til en for vid fullmaktslovgivning. Utvalget har derfor vurdert en forskriftshjemmel som begrenser muligheten til å gi forskrifter som fastsetter ytterligere krav til de lovbestemmelser hvor det er nødvendig i forhold til det forskriftsforslaget som utvalget fremmer. Særlige hensyn gjør seg imidlertid gjeldende for bokføringsreglene, herunder bl.a. behovet for løpende å samordne regelverket og vurdere behovet for ulike bransjebestemmelser. Utvalget finner det derfor hensiktsmessig at bokføringsloven gir departementet en videre hjemmel til å fastsette forskrifter, slik at også ytterligere krav kan fastsettes når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Det vil etter utvalgets oppfatning være uhensiktsmessig at slike tilpasninger må behandles av lovgiver. Det vises til lovforslaget § 16.

1.4 Behovet for differensiering av reglene

Bokføringsreglene skal omfatte alle bokføringspliktige, fra de største børsnoterte selskaper til de minste enkeltmannsforetak, jf. forslaget til § 2. Dette stiller store krav til utformingen av regelverket, siden de ulike typer bokføringspliktige vil være høyst forskjellige både når det gjelder behov og ressurser. Det inngår i utvalgets mandat å vurdere behovet for en eventuell differensiering mellom ulike grupper av bokføringspliktige.

Én lovteknisk løsning er å lage et differensiert regelverk slik det er gjennomført i regnskapsloven for øvrig. En annen modell er å lage en rammelov som kan favne alle grupperinger. Utvalget har lagt til grunn en kombinasjon av disse to løsningene, der lovens hovedregler er formulert så generelt at de kan omfatte de fleste bokføringspliktige, samtidig som det er gitt unntaksregler og regler for enkelte næringer og bransjer for å ivareta spesielle behov. Nærings- og bransjereglene er dels tilleggskrav og dels regler som erstatter

de generelle reglene. Det er også inntatt dispensasjonsadgang i enkelte av bestemmelsene.

Utvalget har løpende diskutert behovet for differensiering. Særbehov i bestemte bransjer eller næringer, ut fra selskapsform eller basert på foretaksstørrelse, er blant de faktorer som har vært drøftet i denne sammenheng. Vurderingen av nytte versus kostnad forbundet med gjennomføring av reglene, har stått i fokus. I de aller fleste tilfeller har valget likevel falt på en løsning der en generell hovedregel gjøres gjeldende for alle som omfattes av loven. I noen tilfeller inneholder imidlertid lovforslaget differensierte regler. Det er i hovedsak de aller minste foretakene som har blitt tilgodesett med enkelte unntak. Differensieringen omfatter:

- *Ajourhold*. Bokføringspliktige med svært lite transaksjonsvolum.
- *Dokumentasjon av kontantsalg*. Bokføringspliktige som driver sporadisk eller ambulerende virksomhet og som har en omsetning på under 3G i løpet av ett år.
- *Oppbevaring*. Bokføringspliktige med en årlig omsetning på under 5 millioner kroner.
- *Særlige bestemmelser for enkelte næringer og bransjer*.

1.5 Bokføringspliktige eller regnskapspliktige?

De som omfattes av lovforslaget omtales i innstillingen som bokføringspliktige. Disse er i dag enten fullt eller begrenset regnskapspliktige etter regnskapsloven 1998. De har også adgang til å bruke bokføringsreglene i regnskapsloven 1977 med forskrifter samt forskrifter gitt med hjemmel i skatte- og avgiftslovgivningen. Et stort antall bokføringspliktige, men ikke alle, vil fortsatt være regnskapspliktige etter regnskapsloven 1998.

Kapittel 2
Sammendrag

2.1 Grunnlaget – gjeldende rett

Utgangspunktet for utarbeidelsen av lov- og forskriftsforslaget har vært regnskapsloven av 1998 med tilhørende regnskapsforskrift. Valget er gjort til tross for at svakhetene ved dette regelverket i realiteten var årsaken til at nye regler måtte utarbeides. Utvalget fant imidlertid at det arbeidet som ble lagt ned for å samordne eksisterende regelverk og de erfaringer man høstet gjennom utkastet til god regnskapskikk var et fornuftig startpunkt for det videre arbeidet. Samtidig er det slik at regnskapsloven 1998 kapittel 2 i meget liten grad blir praktisert. Det er regnskapsloven 1977 kapittel 2 og løsbladforskriften, kombinert med relevante forskrifter i skatte- og avgiftslovgivningen, som bokføringspliktige i dag forholder seg til. Utvalgets målsetting har derfor vært at både strukturen i regnskapsloven 1998 og målsettingen om samordning av reglene samt "den gode praksis" med utspring i regnskapsloven 1977, skal være sentrale elementer i det nye lovforslaget.

2.2 Rettslig plassering og samordning av regler

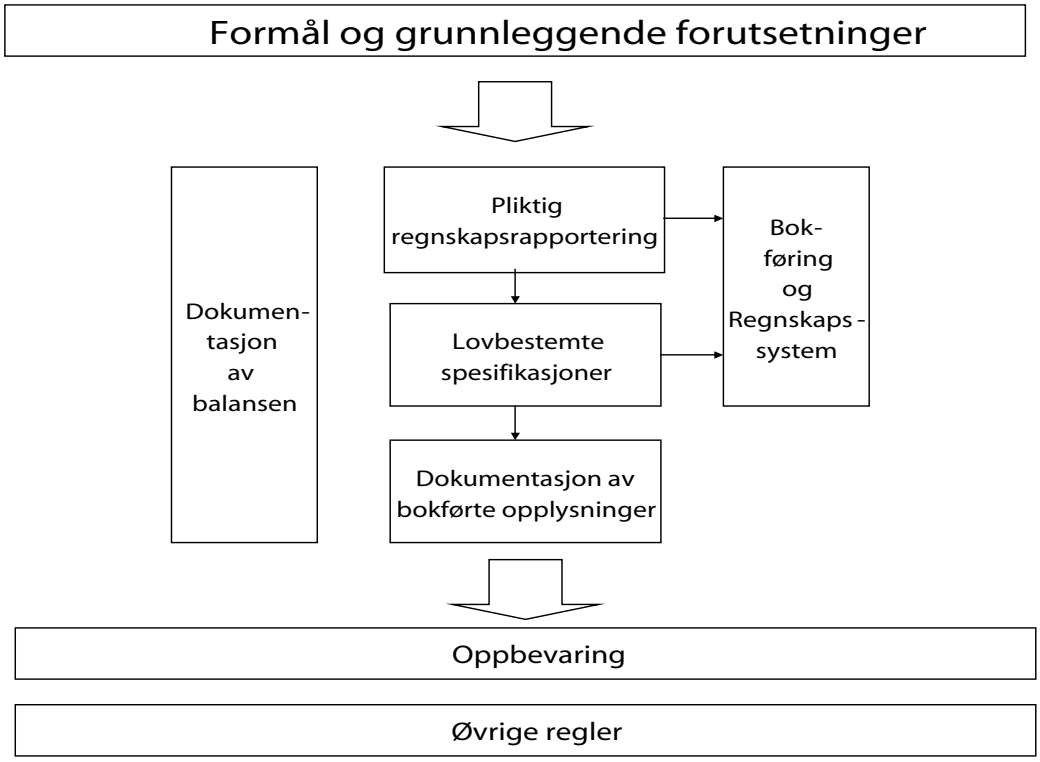
Utvalget foreslår at bokføringsreglene samles i en separat lov fremfor at de skal inngå som en del av regnskapsloven. Dette begrunnes med at bokføringsreglene har et annet formål og til dels er rettet mot andre foretak enn årsregnskapsreglene. Den samordning av bokføringsregler som ble foretatt i regnskapsforskriften 1999, er videreført i utvalgets forslag til ny forskrift. Det innebærer at den bokføringspliktige nå skal finne de fleste bokføringsbestemmelsene i den foreslåtte forskriften, både de som tidligere var hjemlet i regnskapslovgivningen og generelle bestemmelser med hjemmel i skatte- og avgiftslovgivningen. Spesielle bestemmelser er foreslått beholdt i særlovgivningen.

2.3 Lovmodell og formål

Reglene bygger på et sett med grunnleggende forutsetninger som er nærmere angitt i lovteksten. Dette er forutsetninger som alltid må være til stede dersom lovens intensjon og detaljregler skal kunne oppfylles. Samtidig vil de grunnleggende forutsetningene være retningsgivende ved løsning av spørsmål som ikke er detaljregulert i loven eller forskriften.

Utgangspunktet for utformingen av regelverket er foretakets *pliktige regnskapsrapportering* og at kontroll- og granskningsbehovet ivaretas. Dette er i stor utstrekning bestemmende for hva som skal bokføres og når bokføring skal skje. For å underbygge den pliktige regnskapsrapporteringen og ivareta behovet for innsyn og kontroll, er det gitt bestemmelser om utarbeidelse av

spesifikasjoner og ajourhold. Pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner avgjør hvilke opplysninger som skal inngå i *bokføringen*. Bokføringen må skje i et nærmere definert *regnskapssystem*. Det skal foreligge *dokumentasjon* av både regnskapssystemet, bokførte opplysninger og balansen.



Figur 2.1 Lovmodell

2.4 Grunnleggende forutsetninger

Utvalget har lagt følgende forutsetninger til grunn ved utarbeidelsen av bokføringsreglene:

1. *Regnskapssystem.* Det skal foreligge et regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner, og som ivaretar opplysningsplikten overfor myndighetene.
2. *Fullstendighet.* Alle transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres.
3. *Realitet.* Bokførte opplysninger skal representere relevante og reelle hendelser.
4. *Nøyaktighet*. Opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt.
5. *Ajourhold.* Bokføringen skal være à jour så ofte som transaksjonenes og virksomhetens art tilsier.
6. *Dokumentasjon.* Bokførte opplysninger skal være dokumentert.
7. *Sporbarhet.* Det skal være toveis kontrollspor mellom pliktig regn-

skapsrapportering og dokumentasjon.
8. *Oppbevaring.* Relevant regnskapsmateriale skal forefinnes i hele oppbevaringsperioden.
9. *Sikring.* Regnskapsmaterialet skal sikres på en hensiktsmessig måte.
10. *God bokføringsskikk.* Bokføringen skal skje i samsvar med god bokføringsskikk.

2.5 Pliktig regnskapsrapportering

Pliktig regnskapsrapportering er i denne sammenheng definert som "lovbestemt rapportering av historiske regnskapsopplysninger til eksterne parter, gitt i skriftlig form til fastsatt tidspunkt og med et forhåndsdefinert innhold, og som er gitt med hjemmel i nærmere angitte lover". De angitte lovene er regnskapsloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, folketrygdloven og skattebetalingsloven. Ved fastsettelse av en slik definisjon, har utvalget foretatt en avgrensing i forhold til:
- rapportering av ikke-regnskapsmessige opplysninger
- intern rapportering (herunder faller eksempelvis daglig leders rapportering til styret etter aksjeloven § 6-15)
- regnskapsrapportering for bestemte bransjer

Pliktig regnskapsrapportering vil, sammen med lovbestemte spesifikasjoner, være bestemmende for *hva* som skal bokføres, *når* bokføring skal skje og hvilken adgang den bokføringspliktige har til å *endre* bokførte opplysninger.

2.6 Lovbestemte spesifikasjoner

Utvalget har valgt å benytte konseptet i regnskapsloven 1977, der kravene til hvilke spesifikasjoner som skal foreligge og hva de skal inneholde er entydig definert. De spesifikasjonene det kreves at den bokføringspliktige skal kunne utarbeide, samt innholdet i dem, er i hovedsak en direkte videreføring av gjeldende bestemmelser i regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen:
- bokføringsspesifikasjon (bokføringsjournal)
- kontospesifikasjoner (hovedbok)
- kundespesifikasjoner (kundereskontro)
- leverandørspesifikasjoner (leverandørreskontro)
- spesifikasjon av merverdiavgift
- spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser
- spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet
- spesifikasjon av salg til eiere, deltakere og ledende ansatte

Kunde- og leverandørspesifikasjonene skal som hovedregel også omfatte kontanttransaksjoner. Dette gjelder også salg/kjøp fra detaljister, dersom innkjøpet er ment for videresalg eller for direkte bruk i kjøpers produksjon eller tjenesteleveranse, eller vederlaget utgjør kr 100 000 eller mer inklusive merverdiavgift. Det er dessuten foreslått at leverandørspesifikasjonene skal inneholde leverandørens organisasjonsnummer. Dette er opplysninger som

vil forenkle kontrollmulighetene fra myndighetenes side, samtidig som det ikke medfører vesentlig merarbeid for den bokføringspliktige.

2.7 Regnskapssystemet

Et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem er en av de grunnleggende forutsetninger for at bokføringen skal skje i samsvar med lov og god bokføringsskikk. Med regnskapssystem menes i denne loven et system bestående av en eller flere komponenter som benyttes til og muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner. Det er også en forutsetning at regnskapssystemet skal tilrettelegges slik at opplysningsplikten overfor myndighetene kan oppfylles.

Regnskapssystemene vil i mange tilfeller være så enkle at det ikke er behov for omfattende dokumentasjon. Utvalget har derfor foreslått at kravene til dokumentasjon bør begrenses til de store og kompliserte systemene, og har kommet til at dette mest hensiktsmessig kan ivaretas ved å videreføre bestemmelsene i løsbladforskriften. Formålet med dokumentasjonen er etterprøving og kontroll av bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner. Det betyr at dokumentasjonen må:

- Beskrive kontrollsporet for de forskjellige typene transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner
- Beskrive hvordan systemgenererte poster kan etterprøves/kontrolleres

2.8 Bokføring

Det legges til grunn at den bokføringspliktige skal bokføre alle opplysninger som er nødvendige for lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering. Innholdet i selve bokføringen bestemmes dermed indirekte gjennom kravene til spesifikasjoner og rapporter, en modell som også ble benyttet i regnskapsloven 1977.

Hovedregelen er at bokføringen skal være à jour så ofte som foretakets og transaksjonenes art og omfang tilsier, hvilket innebærer at det må tas hensyn til bl.a. bransje og foretaksstørrelse. Som et minimum må bokføringen være à jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering. Dette innebærer for mange et ajourholdskrav på to måneder. Det finnes imidlertid bokføringspliktige som ikke har pliktig regnskapsrapportering mer enn én gang pr. år. For disse er det satt et minstekrav til ajourhold på fire måneder, med en periode på to måneder til å ferdigstille bokføringen. For bokføringspliktige med særdeles lite transaksjonsvolum antas behovet for hyppig ajourhold å være svært lite. Disse er således unntatt fra plikten til ajourhold hver fjerde måned. Ajourholdskravet medfører ingen plikt til å foreta periodisering av inntekter og utgifter.

Bokførte opplysninger skal ikke endres etter at fristene for ajourhold er utløpt. Retting av bokførte opplysninger må da skje ved en egen korreksjonspostering, og på en slik måte at feilposteringen reverseres. Før ajourholdsfristens utløp er det ingen begrensninger på adgangen til å endre opplysninger. Når opplysninger slettes, skal imidlertid dokumentasjonen alltid oppbevares.

Bokføring skal som hovedregel skje i norske kroner. Når bokføring skjer i norske kroner, skal lovbestemte spesifikasjoner presenteres i norske kroner. I forskriftsforslaget er det gjort unntak slik at bokføring kan skje i annen valuta enn norske kroner dersom dette er foretakets funksjonelle valuta. Når det gjelder språk, videreføres bestemmelsene i regnskapsloven 1998, hvilket vil si at norsk, svensk, dansk og engelsk uten videre aksepteres. Dessuten foreslås det en dispensasjonsadgang for andre språk. Bokføringssted er ikke regulert, men det foreslås en forskriftshjemmel slik at myndighetene ved enkeltvedtak kan pålegge bokføring i Norge.

2.9 Dokumentasjon av bokførte opplysninger

Dokumentasjonen av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner utgjør grunnlaget for bokføringen, og må dermed være så omfattende og detaljert at bokføringen kan skje på en korrekt og hensiktsmessig måte. Dokumentasjon vil bli utarbeidet på flere nivå i en transaksjonskjede; deler av dokumentasjonen vil bli benyttet direkte som bokføringsgrunnlag, mens andre deler mer vil fungere som et supplement. Utvalget har valgt å benevne dette som henholdsvis primær- og sekundærdokumentasjon, og har funnet det hensiktsmessig å begrense de generelle kravene til primærdokumentasjonen. Krav til sekundærdokumentasjon kommer inn når primærdokumentasjonen ikke er tilstrekkelig og dessuten i bestemte næringer og bransjer, jf. for øvrig punkt 2.13.

Loven inneholder derfor en generell bestemmelse om at alle bokførte opplysninger skal være dokumentert, og at dokumentasjonen skal vise opplysningenes berettigelse samtidig som kontrollsporet ivaretas. I forskriftsforslaget finnes de detaljerte bestemmelsene, herunder de spesifikke kravene til dokumentasjon av:

- salg av varer og tjenester
- kontantsalg
- kjøp
- lønn, hvor det foreslås nye krav til dokumentasjon av timer for ansatte med timelønn
- uttak
- reise- og oppholdsutgifter samt bevertningsutgifter
- betalingstransaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner

Forskriftskravene er i hovedsak en videreføring av bestemmelsene i regnskapsforskriften 1999. Når det gjelder kontantsalg, stilles det et ubetinget krav om bruk av kassaapparat, såfremt den bokføringspliktige ikke driver ambulerende eller sporadisk virksomhet og har en omsetning på under 3G. Det er dessuten krav om motpartsangivelse på all dokumentasjon av salg og kjøp, enten betalingen skjer kontant eller på kreditt. Det er gjort flere unntak fra dette kravet og foreslått enkelte særregler som dels representerer forenkling og dels nye krav.

2.10 Dokumentasjon av balansen

Utvalget har valgt å opprettholde et generelt krav om dokumentasjon av eiendeler, gjeld og egenkapital, i hovedsak slik det ble formulert i regnskapsloven 1998. Bortsett fra kravet om varelagerlister, som er inntatt i forskriftsforslaget, stilles det ikke spesifikke krav til hva dokumentasjonen skal bestå av, men som eksempler nevnes eksterne bekreftelser, opptellingslister, noteopplysninger og ligningspapirer. Den dokumentasjonen som danner grunnlaget for bokføringen, vil dessuten i mange tilfeller være den eneste dokumentasjonen som eksisterer for balanseposten. For bokføringspliktige som ikke utarbeider årsregnskap gjelder reglene tilsvarende for postene i næringsoppgaven.

2.11 Oppbevaring

Oppbevaringstiden på 10 år er videreført for dokumentasjon av bokførte opplysninger, av balansen og av regnskapssystemet, samt for alle pliktige regnskapsrapporter, lovbestemte spesifikasjoner og nummererte brev fra revisor. For annet regnskapsmateriale foreslås det en oppbevaringstid på 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets utgang. Dette gjelder sekundærdokumentasjon, som for eksempel avtaler og utgående pakksedler. Det er foreslått en dispensasjonsadgang fra kravene til oppbevaring. For enkelte næringer og bransjer foreslås spesielle oppbevaringsregler.

Begrunnelsen for oppbevaringstiden er i første rekke å ivareta myndighetenes kontrollbehov. Oppbevaringstiden må dermed ses i sammenheng med både strafferettslige foreldelsesregler, adgangen til underskuddsfremføring og endringsadgangen etter skatte- og avgiftslovgivningen. Utvalget er av den oppfatning at det er behov for å vurdere reglene om 10 års oppbevaringstid nærmere, og anbefaler at dette gjøres så raskt som mulig.

Den bokføringspliktige står i prinsippet fritt til å velge oppbevaringsmedium, forutsatt at lesekvaliteten opprettholdes i hele perioden. Det vil dermed ikke lenger være krav om å oppbevare original dokumentasjon av papir i 3 år og 6 måneder ved overføring til andre media, for eksempel ved skanning. Valgfrihet mht. oppbevaringsmedium gjelder både pliktig regnskapsrapportering, bokførte opplysninger/lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon. Det er gjort unntak for bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelige elektronisk, hvor det kreves elektronisk oppbevaring i 3 år og 6 måneder. I forskriftsforslaget er bokføringspliktige med omsetning under fem millioner kroner ekskl. merverdiavgift unntatt fra dette kravet.

2.12 Bistandsplikt

Lovforslaget inneholder en bestemmelse om at den bokføringspliktige skal gi nødvendig bistand og informasjon til kontrollmyndighetene. Dette er i hovedsak en videreføring av tilsvarende regel i regnskapsloven 1998. Bistandsplikten er ikke begrenset til den bokføringspliktige, men gjelder også tredjemann dersom den bokføringspliktige helt eller delvis har overlatt til en annen å utføre regnskapsarbeidet.

Både den bokføringspliktige og eventuelle medhjelpere plikter å yte den assistanse som i det enkelte tilfellet er påkrevd for at offentlig myndighet skal kunne få tilgang til det oppbevaringspliktige regnskapsmaterialet, enten dette foreligger på papir eller er elektronisk lagret. Det skal videre gis bistand slik at kontrollmyndighetene kan tilegne seg forståelse av hvordan regnskapssystemet er bygget opp, eller – på forlangende – få de lovbestemte spesifikasjonene fremlagt på papir. Dette kan innebære at kontrollmyndighetene både må gis innsyn i dokumentasjonen av regnskapssystemet og få nødvendig utstyr og programvare stilt til sin disposisjon.

2.13 Nærings- og bransjebestemmelser

Forskriftsforslaget inneholder særlige regler for enkelte næringer og bransjer. Dette er bestemmelser som dels kommer i tillegg til de generelle reglene, for eksempel ytterligere dokumentasjonskrav, og særregler på områder som ikke dekkes av de generelle bestemmelsene. Det foreslås nytt krav for tjenesteytende næringer om dokumentasjon av tidsforbruket. For øvrig er bestemmelsene i stor grad en videreføring av tidligere regler gitt i medhold av regnskapsloven 1977 eller særlovgivningen, og omfatter følgende næringer og bransjer:

- tjenesteytende næringer (oppdrag og timebestilling)
- bygge- og anleggsvirksomhet
- taxinæringen
- serveringssteder
- stats- og bygdeallmenninger
- utenlandsk foretak som driver virksomhet på norsk sokkel
- petroleumsutvinning og rørledningstransport
- hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie
- videreforhandlere av brukte varer mv.
- hoteller mv.
- allmennyttige institusjoner og organisasjoner

Kapittel 3
Reglene i Sverige og Danmark

3.1 Sverige

3.1.1 Generelt

Reglene om bokføring er i Sverige gitt i en egen bokføringslov – bokföringslagen av 2. desember 1999, i kraft fra 1. januar 2000. Loven erstatter tidligere bokføringslov av 25. mars 1976. Bokføringsloven er inndelt i ni kapitler som omhandler følgende emner:

Kap. 1	–	Innledende bestemmelser
Kap. 2	–	Kretsen av bokføringspliktige
Kap. 3	–	Regnskapsår
Kap. 4	–	Bokføringspliktens innhold
Kap. 5	–	Løpende bokføring og dokumentasjon
Kap. 6	–	Hvordan den løpende bokføringen avsluttes
Kap. 7	–	Arkivering av regnskapsinformasjon mv.
Kap. 8	–	Utvikling av god regnskapsskikk
Kap. 9	–	Klage

3.1.2 Bokføringspliktige

I svensk rett skilles det mellom ulike grupper av bokføringspliktige:
- Bokføringspliktige med plikt til å utarbeide ”årsredovisning”
- Bokføringspliktige med plikt til å foreta ”årsbokslut”
- Bokføringspliktige uten årsregnskapsplikt

”Årsbokslut” innebærer et forenklet årsoppgjør i forhold til ”årsredovisning”, som er et fullstendig årsoppgjør.

Bokföringslagen av 1999 inneholder henvisninger til reglene om ”årsredovisning” og ”årsbokslut” i årsredovisningslagen av 1995.

Det er et generelt krav at bokføringen skal innrettes i henhold til bokføringsloven og god regnskapsskikk. Når det gjelder det sistnevnte, utgir Bokföringsnämnden ”allmänna råd”, ”vägledningar” og ”uttalanden” om den praktiske tillempningen av ”bokföringslagen” og ”årsredovisningslagen”. Også andre instanser enn Bokföringsnämnden gir normer og uttalelser; Redovisningsrådet (for børsnoterte selskaper) og Finansinspektionen (for finansinstitusjoner).

Bokføringsplikten iht. bokföringslagen omfatter i utgangspunktet alle fysiske og juridiske personer. Hovedregelen er at bokføringsplikten gjelder

for fysiske personer som driver næringsvirksomhet. Når det gjelder juridiske personer, er det bl.a. gjort unntak for staten, kommunene og en del andre offentlige virksomheter. Det er også gjort unntak for konkursbo. For visse stiftelser, ideelle foreninger, trossamfunn mv. er det gjort begrensninger i forhold til verdien av stiftelsens eller foreningens eiendeler. Stiftelser mv. som driver næringsvirksomhet har bokføringsplikt uavhengig av balanseverdier. Stiftelser som er "morselskap" vil også være bokføringspliktige. Det er også fastsatt egne regler om bokføringsplikt for utenlandske filialer mv. og utenlands bosatte personer som driver næringsvirksomhet i Sverige.

Dersom et foretak driver flere virksomheter som ikke er selvstendige juridiske enheter, er hovedregelen at det skal føres felles regnskap for virksomhetene. Det er gitt særskilte oppbevaringsbestemmelser for regnskapsmaterialet for de tilfellene hvor bokføringen unntaksvis tillates oppsplittet.

Det er gitt en svært begrenset adgang til felles bokføring for selvstendige enheter, forutsatt at de aktuelle foretakene driver felles virksomhet.

Det er konkret listet opp i bokføringsloven hvem som i tillegg til bokføringsplikt også har årsregnskapsplikt ("årsredovisning" eller "årsbokslut").

I tillegg til bokføringsloven, er det også gitt "redovisningsregler" i aksjeselskapsloven og skattelovgivningen, bl.a. momslagen av 1994 og skattebetalningslagen av 1997 (oppregningen er ikke uttømmende).

3.1.3 Formålet med bokføringen

Bokføringen har som formål å sikre overfor foretakets interessenter (herunder långivere, leverandører, medkontrahenter, nåværende og fremtidige eiere, ansatte og samfunnet) at den økonomiske informasjonen som avgis av foretaket har en høy grad av pålitelighet. Dette omfatter – men er ikke avgrenset til – informasjon gitt i "årsredovisning" og "årsbokslut".

Informasjonen er også et viktig instrument for foretaket selv. Den er nødvendig for at foretaket løpende skal kunne holde oversikt over sine økonomiske forhold, følge virksomhetens gang og oppdage eventuelle avvik fra budsjetter og forkalkyler. Innhold i og hyppighet av intern rapportering er imidlertid ikke lovregulert i svensk rett.

Etter svensk rett tjener bokføringen to formål – den skal være anvendbar som beslutningsgrunnlag og kontrollgrunnlag. Begge formål er like viktige.

3.1.4 Regnskapsåret

Regnskapsåret skal som hovedregel omfatte 12 måneder. Foretak som inngår i samme konsern skal som hovedregel ha samme regnskapsår. Det er adgang til at regnskapsåret kan være kortere eller lengre enn 12 måneder (maksimalt 18 måneder) i forbindelse med oppstart av virksomhet, avslutning av virksomhet eller omlegging av regnskapsåret.

For personlige næringsvirksomheter og en del andre foretak som deltakerlignes, skal regnskapsåret følge kalenderåret. For andre foretak er det åpnet for å benytte avvikende regnskapsår. Dersom en ønsker å skifte til avvikende regnskapsår, kreves det samtykke fra skattemyndighetene. Samtykke gis automatisk når regnskapsåret avsluttes 30. april, 30. juni eller 31. august. Ved annen avslutningsdato må det foreligge særlige grunner. Det kreves ikke samtykke for å gå tilbake igjen til å benytte kalenderåret.

3.1.5 Bokføringspliktens innhold

Bokføringsplikten innebærer krav om løpende bokføring av alle forretningstilfeller (affärshändelser). Med forretningstilfeller (affärshändelser) menes alle forandringer i størrelsen og sammensetningen av et foretaks formue som skyldes foretakets økonomiske relasjoner med omverdenen, som for eksempel inn- og utbetalinger, fordringer og gjeld og egne innskudd eller uttak av virksomheten av varer, penger mv. Bokføringsplikten innebærer mer enn den løpende bokføringen, idet loven også omfatter verifikasjoner, systemdokumentasjon, oppbevaring mv.

Det stilles ikke krav om løpende periodiseringer gjennom året. Bokföringsnämnden har imidlertid uttalt i "allmänna råd om löpande bokföring" av 2. april 2001 punkt 17 om "bokslutstransaktioner" at "företag får tillämpa bestämmelserna i 5 kap. 3 § BFL och punkten 16 vid periodiseringar i samband med delårsrapporter och andra periodbokslut."

En post regnes i prinsippet ikke som bokført før den er registrert slik at den både kan presenteres i dagboks- og hovedbokssystematikk.

3.1.6 Språk og valuta

Det er ikke gitt bestemmelser om bokføringssted, hvilket innebærer at bokføring i utlandet tillates. På grunn av strenge regler om oppbevaring av regnskapsmateriale i Sverige, vil adgangen til å bokføre i utlandet likevel være begrenset.

Det er ikke direkte regulert hvilket språk som skal anvendes i den løpende bokføringen, men det oppfattes i praksis slik at svensk skal benyttes. Det er bestemt at "årsredovisning" og "årsbokslut" skal være på svensk.

Hovedregelen er at regnskapet skal presenteres i svenske kroner. Aksjeselskaper, økonomiske foreninger, banker, forsikringsselskaper mv. kan dog presentere regnskapet i euro. Utenlandske filialer av svenske foretak kan uavhengig av dette følge reglene i vedkommende land. Samme valuta skal anvendes for alle forretningstilfeller, likevel slik at det tillates å bokføre i flere valutaer så lenge systemet kan ta fram og presentere alle poster i den felles valutaen på hver transaksjonsdag.

Skifte av rapporteringsvaluta kan bare skje ved inngangen til et nytt regnskapsår. Første skifte kan skje uten søknad e.l., men senere skifter må godkjennes av skattemyndighetene.

Omregningsbestemmelsene er ikke gitt i bokføringsloven, men i årsredovisningslagen.

3.1.7 Løpende bokføring

Bokføringsplikten innebærer å foreta løpende bokføring av alle forretningstilfeller (affärshändelser), samt nødvendige interne poster, korreksjoner mv. Likeartede forretningstilfeller som dokumenteres samlet, kan bokføres som en post, for eksempel en dags samlede kontantomsetning.

I forbindelse med årsregnskapsavslutningen, må bokføringen omfatte alle periodiseringer mv. som er nødvendige for å fastslå periodens inntekter, kostnader og finansielle stilling på balansedagen.

Bokføringen skal innrettes slik at det er mulig å kontrollere fullstendigheten av bokføringspostene og få et overblikk over virksomhetens drift,

stilling og resultat. Bokføringen må avstemmes løpende slik at den kan utgjøre et tilfredsstillende informasjons- og beslutningsunderlag.

Det kreves at det foretas kontering på dokumentasjonen dersom dette er nødvendig av hensyn til kontrollsporet.

Det er ikke tillatt å slette poster eller å gjøre poster uleselige. Ved retting av bokførte poster, skal det angis når rettelsen ble foretatt og av hvem. Dersom rettingen skjer ved særskilt postering, skal det fremgå av den rettede posten eller dens dokumentasjon at den er rettet.

3.1.8 Ajourhold

Hovedregelen er at bokføringen skal finne sted så snart det kan skje, dvs. når det foreligger tilstrekkelige opplysninger for å bokføre. I praksis blir dette håndhevet slik at bokføring skjer når faktura e.l. foreligger. Bokføring av forretningstilfellene skal senest skje innen utgangen av den påfølgende måned. Imidlertid kreves det at bilagene fortløpende ordnes med tanke på bokføring.

For kontante inn- og utbetalinger er det stilt krav om at bokføringen senest skal skje den påfølgende arbeidsdag, for eksempel gjennom innføring i kassabok. Det er gjort unntak for mindre ikke-næringsdrivende foretak med kun et fåtall kontanttransaksjoner som til sammen ikke utgjør større beløp.

Bokføringspliktige som ikke har årsregnskapsplikt, kan benytte kontantprinsippet i den løpende bokføringen. Det samme gjelder mindre årsregnskapspliktige som bare har et lite antall fakturaer eller andre transaksjoner, når fordringer og gjeld ikke utgjør betydelige beløp.

3.1.9 Regnskapsdokumentasjon

Alle bokførte poster skal være dokumentert. Lovbestemt regnskapsdokumentasjon er inndelt i tre grupper:

- Primær regnskapsinformasjon
- Avtaler og andre viktigere dokumenter (men ikke rutinemessig forretningskorrespondanse eller avtaler som av art og omfang forekommer ofte)
- Øvrig regnskapsinformasjon av betydning for å kunne følge eller forstå de enkelte bokføringspostenes behandling

Dokumentasjonen skal inneholde informasjon om:

- Bilagsnummer eller annen identifikasjonskode og eventuelle andre opplysninger av betydning for kontrollsporet
- Tidspunktet for utarbeidelse av dokumentasjonen
- Tidspunktet for forretningstilfellet
- Beskrivelse av forretningstilfellet
- Opplysninger om avtaler mv. som har ligget til grunn for forretningstilfellet samt hvor disse finnes tilgjengelige (henvisningsidentifikasjon)
- Motpartsangivelse
- Beløp

Det kan gjøres unntak fra disse punktene hvis det er forbundet med vanskeligheter å oppfylle kravene og det for øvrig er i overensstemmelse med god regnskapsskikk, for eksempel kan en fravike kravet om motpartsangivelse ved mindre kontantsalg over kasse til en anonym kundekrets.

For kontantsalg kreves dokumentasjon av hvert enkelt forretningstilfelle. I gitte tilfeller aksepteres en avstemming av kasse med beregning av dagens totale salg. Dette gjelder dersom salget er hovedsakelig til anonyme kunder til privat bruk (butikker). Ved salg av kapitalvarer gjelder imidlertid krav om dokumentasjon av hvert salg. Det er ikke stilt konkret krav om bruk av kassaapparat.

Dersom dokumentasjon mangler eller er mangelfull, må den bokføringspliktige selv utarbeide ytterligere verifikasjon. Det må klart fremgå hvilke tilføyelser som er foretatt, når tilføyelsene ble foretatt og av hvem. Retting må skje på en slik måte at det originale innholdet fremgår. Originalen må ikke destrueres.

3.1.10 Systemdokumentasjon

Foretaket skal i tillegg oppbevare systemdokumentasjon og behandlingshistorikk. Med systemdokumentasjon menes beskrivelser av bokføringssystemets organisering og oppbygging. Hvis foretaket har bokføring i flere systemer, skal systemdokumentasjonen for hvert delsystem vise hvordan informasjon hentes fra andre delsystemer. Med behandlingshistorikk menes informasjon om hvordan de enkelte bokføringsposter behandles og hvilke behandlingsregler som gjelder. (Herunder beskrivelser av gjennomførte systembearbeidinger som på en enkel måte gjør det mulig å følge og forstå de enkelte postenes behandling).

3.1.11 Presentasjon

Bokføringen skal innrettes slik at postene kan presenteres i registreringsrekkefølge og systematisk rekkefølge. Dette synes å tilsvare den norske løsbladforskiftens krav til dagboks- og hovedbokssystematikk.

Følgende minimumsopplysninger skal fremgå for den enkelte bokførte post:

- Bilagsnummer eller annen identifikasjonskode
- Registreringsordning
- Regnskapsperiode
- Konto
- Beløp

Registreringsordning vil i de fleste tilfeller fremgå av bilags–nummerordningen e.l., som normalt vil angi hvilket delsystem posten skriver seg fra.

Det er ikke noe krav om at registreringsdagen skal fremgå av den enkelte post, bare registreringsperioden. Det er likevel slik at registreringsdatoen skal kunne utledes av behandlingshistorikken. Hovedprinsippet er at man i størst mulig utstrekning skal henføre postene til transaksjonsdatoen, men det aksepteres at man i mindre foretak bare henfører postene til korrekt periode. Postene skal i størst mulig grad ordnes kronologisk.

Det er stilt krav om ytterligere spesifikasjon av balanseposter i en sideordnet bokføring i den utstrekning dette er nødvendig for å gi tilfredsstillende kontroll og overblikk. Sideordnet bokføring må følges opp og avstemmes løpende. Dette kan typisk omfatte kunder, leverandører, lønn, varelager, anleggsmidler mv. Bestemmelsen innebærer at det ikke er absolutt krav til for

eksempel reskontroføring eller lønnsregnskap, dersom tilfredsstillende overblikk eller kontroll kan oppnås på annen måte.

Ved årsavslutningen er det stilt krav om at det i nødvendig grad må utarbeides spesifikasjoner av sammendratte poster.

3.1.12 Oppbevaring

Regnskapsmaterialet og eventuelt nødvendig leseverktøy mv. skal oppbevares i 10 år. Skattemyndighetene og Finansinspektionen kan dispensere fra kravet om 10 års oppbevaring for foretak som omfattes av deres tilsynsmyndighet.

Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale innbefatter

- ”årsredovisning/årsbokslut”,
- lovbestemte regnskapsspesifikasjoner,
- sideordnet bokføring,
- verifikasjoner,
- systemdokumentasjon og behandlingshistorikk,
- underdokumentasjon, oppstillinger mv. som verifikasjonene henviser til,
- avtaler, dokumenter mv. av særskilt betydning for å belyse virksomhetens økonomiske forhold,
- følgesedler, lønnsgrunnlag mv., men bare i den utstrekning disse inneholder nødvendige opplysninger for å oppfylle dokumentasjonskrav som ikke er oppfylt på andre måter, og
- øvrige opplysninger som er av betydning for å kunne følge eller forstå de enkelte postenes behandling i bokføringen (”instruktioner om redovisningsprinciper, attestregler, krypteringsnycklar, värderingsnormer, lagerinventeringslistor samt EDI-avtal och prisöverenskommelser”).

Det foreligger betydelig valgfrihet når det gjelder oppbevaringsmedier. Som opp-bevaringsmedium godtas både papirdokumenter, mikroskrift som kan leses med forstørrelsesverktøy og maskinlesbare medier. Materialet kan under nokså strenge forutsetninger krypteres. Det er bl.a. en forutsetning at informasjonen uten forsinkelse kan dekrypteres og presenteres i klartekst.

Det kreves som hovedregel at dokumentasjon mv. skal oppbevares i samme format som den opprinnelig ble mottatt eller utarbeidet. Dette innebærer for eksempel at et mottatt papirdokument må oppbevares og at det ikke er tilstrekkelig å oppbevare en skannet kopi av dette. Ytterligere dokumentasjon som mottas i ettertid, må oppbevares som tilleggsdokumentasjon, dersom den på en bedre måte verifiserer utsteder og innhold.

Materiale som opprinnelig ble mottatt på maskinlesbart medium, tillates overført til annet medium, men originalen må oppbevares i minst tre år etter utgangen av det kalenderår da regnskapet ble avsluttet. Dette gjelder for eksempel for fakturaer mottatt via e-post.

For øvrig gjelder at regnskapsmaterialet skal oppbevares lett tilgjengelig, ordnet og oversiktlig og betryggende. Hvis det er nødvendig for å få oversikt over regnskapsmaterialet, må det utarbeides en arkivplan. Kravet til betryggende oppbevaring innebærer bl.a. sikring mot tyveri, brann og ødeleggelse. Det er likevel ikke stilt generelt krav til brannsikker oppbevaring, men det er på generell basis uttalt at sikkerhetskravet må differensieres ut fra viktigheten av regnskapsmaterialet og om det lar seg gjenskape. Det må foretas

sikkerhetskopiering av regnskapsinformasjon som lagres på maskinlesbart medium, dersom informasjonen fortsatt er i bruk. Det er stilt krav til lesbarhet i hele oppbevaringsperioden.

Regnskapsmaterialet skal oppbevares i Sverige. Det er likevel gitt regler som unntaksvis aksepterer oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet. Dette er dels generelle unntak for utenlandske filialer og dels spesielle unntak etter dispensasjon fra skattemyndighetene og Finansinspektionen. For dataførte regnskap gis det regelmessig dispensasjon til at maskinutrustningen kan være plassert i utlandet, forutsatt at det finnes terminaltilgang med mulighet for å ta fram regnskapsinformasjon i vanlig lesbar form i Sverige.

Det er gitt særlige regler om hvem som har ansvar for oppbevaringen, bl.a. når det gjelder juridiske personer som har opphørt å eksistere.

3.1.13 Straff

Straffebestemmelsene for regnskapslovbrudd er gitt i "brottsbalken" kapittel 11 § 5, som lyder:

> "Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen aller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak beömas med ledning av bokföringen, for bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter. Är brottet grovt döms till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.
>
> Fyrsta stycket gäller inte om bokföringsskyldighet avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § i bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet. Lag (1999:1081)."

3.2 Danmark

3.2.1 Lov og forskrifter

Reguleringen av bokføringsplikten i Danmark er samlet i en egen bokføringslov, Bogføringslov av 23. desember 1998. Loven avløste Bogføringslov av 19. februar 1986. Erhvervs- og Selskapsstyrelsen i Danmark har i juni 1999 utarbeidet en Bogføringsvejledning som gir veiledning på spørsmål og problemer innenfor bokføring.

Den danske bokføringsloven er en rammelov og inneholder alle generelle regler om bokføring som gjelder de bokføringspliktige. Loven gir hjemmel for at bokføring skal utføres i henhold til god bokføringsskikk, og overlater i stor grad detaljene til god bokføringsskikk. Erhvervs- og Selskapsstyrelsen i Danmark har utgitt en bokføringsveiledning for å samle opp hva som er god bokføringsskikk og for å knytte bånd til detaljer som ikke lenger fremgår av bokføringsloven. I tillegg er det særregler om bokføring i andre lover, spesielt i skatte- og avgiftslovgivningen. Dette skyldes særlige forhold innen spesielle bransjer eller særlige behov i bestemte situasjoner, for eksempel skatt og merverdiavgift. Det er ikke gjennomført en full samordning mellom bokføringsloven og øvrige lover som inneholder bestemmelser om bokføring. Bokføringsloven er inndelt i åtte kapitler som omhandler følgende emner:

Kap. 1	–	Bokføringsplikt
Kap. 2	–	Definisjoner
Kap. 3	–	Generelle krav til bokføringen
Kap. 4	–	Registreringer og dokumentasjon
Kap. 5	–	Oppbevaring av regnskapsmateriale
Kap. 6	–	Beskrivelse av systemer til registrering og oppbevaring av regnskapsmateriale mv.
Kap. 7	–	Offentlige myndigheters adgang til regnskapsmateriale
Kap. 8	–	Bestemmelser om straff og om ikrafttredelse

3.2.2 Bokføringsplikt

I Danmark har alle foretak som driver næringsvirksomhet, bokføringsplikt etter bokføringsloven. I tillegg vil foretak som er fullt eller delvis skattepliktig og/eller mottar offentlig tilskudd ha bokføringsplikt. Foretak som omfattes av statlige eller kommunale regnskapsregler er unntatt fra bokføringsloven. Følgende foretak har bokføringsplikt etter bokføringsloven:

- Danske foretak som driver næringsvirksomhet
- Næringsvirksomhet som drives i Danmark av utenlandske foretak
- Ikke-næringsdrivende foretak som er avgiftspliktige eller har full eller begrenset skatteplikt
- Ikke-næringsdrivende foretak mv. som mottar visse tilskudd

I tillegg til bokføringsplikt vil foretak som er næringsdrivende ha betinget årsregnskapsplikt. For personlig eide foretak er det tilstrekkelig å utarbeide et skatteregnskap. Årsregnskapsplikten er regulert i egen lov, Lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab mv. (årsregnskabsloven) lov nr. 448 af 7. juni 2001.

3.2.3 Formål med bokføringen

Det fremgår ikke direkte i den danske bokføringsloven hva som er formålet med bokføringen. I bokføringsveiledningen går det frem at formålet er at bokføringen skal gi et korrekt grunnlag for å utarbeide pliktig rapportering, annen rapportering og statistikker som myndighetene eller den bokføringspliktige ønsker. Dette bygger på at bokføringen er formålsbestemt via transaksjonssporet. Transaksjonssporet er i § 4 definert slik:

> "Ved transaksjonssporet forstås den sammenhæng, der er mellem de enkelte registreringer og den bokføringsplitiges årsregnskab, skatte- eller afgiftsopgjørelse, tilskudsregnskab eller tilsvarende regnskapsopstilling, der skal utarbejdes i henhold til lovgivning."

Bokføringsloven regulerer ikke bokføringens anvendelse til interne formål. Lovgivningen er holdt til et minimum som regulerer bokføring for ekstern kontroll. Eiere og kreditorer kan gjøre sin innflytelse gjeldende uten at dette trenger hjemmel i lovgivningen.

Transaksjonssporet skal kunne følges fra transaksjonens fødsel til den endelige rapportering, og fra den endelige rapportering tilbake til transaksjons fødsel ("vugge til grav").

3.2.4 Generelle krav til bokføring

3.2.4.1 God bokføringsskikk

Loven har en generell bestemmelse om at bokføringen skal utføres og tilrettelegges i henhold til god bokføringsskikk, under hensyn til virksomhetens art og omfang. Dette medfører at loven åpner for en viss differensiering. Ifølge bokføringsveiledningen vil tilretteleggelse og utførelse av bokføringen først og fremst avhenge av virksomhetens størrelse i bred forstand, antall transaksjoner og transaksjonenes økonomiske omfang og sammenheng. Også bransje, kompleksitet og hensyn til interessegrupper vil ha betydning.

3.2.4.2 Sikkerhet

Det skal etableres et sikkert bokføringsmiljø som bl.a. inneholder kontroller som sikrer regnskapsmaterialet mot bevisste eller ubevisste ødeleggelser, tyveri og misbruk, samt sikrer opprettholdelse av lesbarhet.

3.2.4.3 Rettelser i regnskapsmateriale

Ved rettelse av regnskapsmateriale skal så vel det opprinnelige innhold som innholdet av endringen tydelig fremgå av materialet. En rettelse av en registrering skal tydelig vise hvilken opprinnelig registrering den henger sammen med, og må kun foretas ved en ny registrering. Rettelsen skal dokumenteres med et internt bilag som minimum henviser til den opprinnelige feilpostering med angivelse av årsaken til feilen og type feil. Ved rettelser av systembeskrivelser skal både den opprinnelige beskrivelsen som den endrede fremgå, samt ikrafttredelse for endringen.

3.2.5 Registrering og dokumentasjon

3.2.5.1 Registreringer og ajourhold

Alle transaksjoner skal registreres nøyaktig. Transaksjoner tolkes i denne sammenheng i bred forstand og omfatter hendelser og forhold av økonomisk betydning for virksomheten. Begrepet omfatter tradisjonelle transaksjoner som kjøp, salg, lønnsavregning, opptak av lån mv., og regnskapsmessige disposisjoner som avskrivninger, opp- og nedskrivninger av balanseposter mv. Nøyaktig registrering innebærer korrekt konto, dato og beløp. Det er ingen krav til hvor registreringen skal skje. Registrering i utlandet er derfor tillatt, men bestemmelsene om oppbevaring begrenser mulighetene til å oppbevare regnskapsmateriell i utlandet, jf. punkt 3.2.6.

Registrering av transaksjoner skal skje snarest mulig etter at de forhold som ligger til grunn for registreringen foreligger, uten hensyn til senere betalingstidspunkter. Virksomhetens art eller omfang kan innebære at registrering på betalingstidspunktet tillates dersom det er kort tid mellom transaksjons- og betalingstidspunkt. For veldig små foretak med korte kredittider for kjøp og salg vil dette kunne være tilfellet, og registrering kan normalt skje på betalingstidspunktet dersom dette gjøres konsekvent. Foretak som driver torvsalg,

detaljsalg fra vogn og lignende der det ikke er praktisk å registrere hver enkelt salgstransaksjon, kan i stedet registrere salget på grunnlag av daglige kassaoppgjør.

Registrering skal skje i kronologisk rekkefølge etter hvert som transaksjonene har skjedd. Registreringen skal henvise til tilhørende bilag og inneholde opplysninger om registreringsdatoen som i mange tilfeller vil samsvare med transaksjonsdatoen. Transaksjonsdatoen skal fremgå av bilaget. Dette kravet skal sikre riktig periodisering av årsregnskap og andre regnskaper som er årsaken til bokføringen.

3.2.5.2 Avstemminger av beholdninger

I det omfang det er nødvendig etter virksomhetens art og omfang skal registreringene avstemmes mot beholdninger, herunder kasse- og likvidbeholdninger. Dette skal sikre at bokføringen er à jour og at alle transaksjoner er registrert. Hvor hyppig avstemming skal skje vil avhenge av beholdningens karakter, verdi, omsettelighet samt de interne kontrollrutiner som eksisterer i virksomheten. Avstemming av kassabeholdning kan variere fra ukentlig til daglig. Det er ikke krav om føring av kassabok over inn- og utbetalinger. Avstemming av lagerbeholdninger kan variere fra månedlig til årlig.

3.2.5.3 Bokføringsvaluta

Regelen er at foretakets transaksjoner skal bokføres i danske kroner, euro eller i annen relevant valuta. Danske kroner og euro er likestilte valutaer som virksomheten kan velge å bokføre i. Annen fremmed valuta enn euro kan benyttes som bokføringsvaluta dersom den valgte valuta er relevant for virksomheten. Relevant valuta kan for eksempel være den valuta som størsteparten av virksomhetens transaksjoner er i, eller den valuta som konsernet rapporterer i.

Etter den danske årsregnskapsloven kan årsberetning, årsregnskap og konsernregnskap mv. avlegges i danske kroner eller euro. Det er således ikke mulig å velge andre valutaer i årsregnskapet selv om det er tillatt i bokføringen. Pliktig rapportering til skattemyndighetene skal fremdeles være i danske kroner.

Ved bokføring i annen valuta enn danske kroner skal transaksjonsdagens valutaomregningskurs fremgå av dokumentasjonen, slik at det til enhver tid er mulig å omregne transaksjonen til danske kroner. Dette kravet innebærer at det reelt kun vil være mulig å bokføre i fremmed valuta dersom foretaket benytter et regnskapssystem som muliggjør automatisk omregning til danske kroner.

Det er anledning til å benytte en standardkurs eller en gjennomsnittskurs ved omregning til danske kroner dersom denne ikke avviker vesentlig fra transaksjonskursen. Standardkurs kan ikke legges til grunn ved rapportering til skattemyndighetene, som krever omregning til transaksjonsdagens kurs.

3.2.5.4 Dokumentasjon

Alle registreringer skal dokumenteres ved bilag. Bilag er definert som enhver nødvendig dokumentasjon for transaksjoner som bokføres. Bilag kan være på elektronisk medium, mikrofilm, papir eller annet medium. Dersom det foreligger bilag som er utarbeidet av andre enn foretaket selv (eksterne bilag), skal dette så vidt mulig benyttes.

Bokføringsloven stiller ingen krav til bilagets innhold utover at det skal inneholde det som er nødvendig for å identifisere kontrollsporet, herunder tydelig angi transaksjonsdato og beløp. Kontrollsporet er et samleuttrykk for de opplysninger som skal sikre at det alltid er mulig å verifisere grunnlaget for de enkelte registreringer. Utover dette angir bokføringsveiledningen at det normalt bør fremgår av bilaget en tekst eller kode som angir hva beløpet vedrører, og spesifikasjoner som viser hvordan beløpet er beregnet eller oppstått. I tillegg bør det fremgå hvordan bilaget er kontert.

For fakturaer krever andre deler av lovgivningen at partene skal kunne identifiseres entydig med foretaksnummer (CVR-nummer).

Når registrering foretas på grunnlag av elektronisk overførte data, skal den bokføringspliktige kunne dokumentere den enkelte elektroniske overføring og dennes tidmessige plassering.

Bokføringsloven inneholder ingen krav om å benytte kasseapparat for å dokumentere kontantsalg. Skattelovgivningen inneholder enkelte krav om dokumentasjon av kontantsalg for visse næringer.

3.2.6 Oppbevaring av regnskapsmateriale

Følgende materiale anses som regnskapsmateriale etter bokføringsloven:

- Registreringer, herunder transaksjonssporet
- Beskrivelse av bokføringen, herunder avtaler om elektronisk utveksling
- Beskrivelse av systemer til å oppbevare og fremskaffe regnskapsmateriale
- Bilag og annen dokumentasjon
- Opplysninger for øvrig som er nødvendig for kontrollsporet
- Regnskap som kreves utarbeidet i henhold til lovgivning
- Revisjonsprotokoller

3.2.6.1 Presentasjon

Det er ikke gitt bestemmelser om at registrerte opplysninger skal presenteres eller spesifiseres på en bestemt måte (dagbok, hovedbok, reskontro mv.). Alle registreringer inklusiv transaksjonssporet anses som regnskapsmateriale. Den bokføringspliktige må innrette bokføringen slik at nødvendige spesifikasjoner som dokumenterer transaksjonssporet kan presenteres. Videre krever skatte- og avgiftsloven at næringsdrivende skal kunne oppgi opplysninger om kjøp og salg til andre næringsdrivende.

3.2.6.2 Sikkerhet og lesbarhet

Hovedregelen er at alt regnskapsmateriale skal oppbevares betryggende. Med betryggende oppbevaring menes at materialet er sikret på en rimelig måte mot tyveri, brann og annen tilsiktet eller utilsiktet ødeleggelse. Dersom

regnskapsmateriale oppbevares elektronisk, kreves det at det løpende tas sikkerhetskopier av materialet og at lesbarheten regelmessig kontrolleres.

Det er ingen krav om at regnskapsmateriale skal oppbevares på papir, og det er tillatt å overføre dokumentasjon til annet medium. Elektronisk oppbevart regnskapsmateriale skal kunne skrives ut i klartekst i hele oppbevaringstiden. Med klartekst menes utskrift på papir eller mikrofilm. Den del av systembeskrivelsen som beskriver hvordan regnskapsmaterialet kan finnes frem og hvordan utskrift i klartekst skal skje, skal alltid oppbevares i klartekst.

3.2.6.3 Oppbevaringstid

Oppbevaringstiden er 5 år fra utgangen av det regnskapsåret regnskapsmaterialet vedrører. For kassastrimler og tilsvarende interne bilag som dokumenterer varesalgsregistreringer i detaljhandelsforetak er oppbevaringstiden redusert til ett år fra tidspunktet for underskrift av årsregnskapet. Det er imidlertid gitt bestemmelser i merverdiavgiftslovgivningen som krever at kassastrimler skal oppbevares i 5 år, med mindre toll- og skattemyndighetene gir tillatelse til oppbevaring i ett år. Skatteloven og merverdiavgiftsloven krever i enkelte tilfeller at lengre oppbevaringstid enn 5 år. Bl.a. gjelder dette dokumentasjon for kjøp av aksjer og dokumentasjon av anskaffelses av fast eiendom.

3.2.6.4 Oppbevaringssted

Regnskapsmateriale skal som hovedregel oppbevares i Danmark. Under gitte forutsetninger kan regnskapsmaterialet for inneværende og forrige måned oppbevares i utlandet. Oppbevaring må i tilfelle skje i henhold til bokføringsloven, det må være mulig til enhver tid å fremskaffe regnskapsmaterialet, og oppbevaring av nødvendige beskrivelser av benyttede systemer og eventuelle nødvendige adgangskoder skal skje i Danmark.

Eksterne og interne bilag som gjelder den bokføringspliktiges aktiviteter i utlandet, kan oppbevares i utlandet i hele oppbevaringstiden. Øvrig regnskapsmateriale som gjelder aktivitetene i utlandet, kan oppbevares i utlandet i inneværende og foregående tre måneder forutsatt at kravene som beskrevet ovenfor kan oppfylles.

Erhverv- og selskabsstyrelsen kan i særlige tilfeller gi dispensasjon fra kravet om oppbevaring av regnskapsmateriale i Danmark og betingelsene for å oppbevare materialet i en kortere eller lengre periode i utlandet. Det er således mulig å få tillatelse til oppbevaring i utlandet i hele oppbevaringstiden. I praksis blir det kun gitt tillatelse til oppbevaring i Norden. Dersom regnskapsmateriale oppbevares elektronisk på en server plassert i et annet land, krever danske myndigheter at det skal oppbevares en sikkerhetskopi og eventuelt nødvendig maskinvare i Danmark.

3.2.7 Beskrivelse av anvendte systemer

Den bokføringspliktige skal utarbeide beskrivelser av hvordan registrering av transaksjoner (den løpende bokføring) og oppbevaring av regnskapsmateriale skjer. Beskrivelsene skal tilpasses virksomhetens art og omfang og skal kunne bidra til at en utenforstående person med rimelig regnskaps- og IT-kompetanse skal kunne sette seg inn i systemene. Beskrivelsen skal være på

et språk som er naturlig for offentlige myndigheter. I praksis betyr dette at dansk, svensk, engelsk og norsk kan benyttes.

Beskrivelsen av registreringer skal minst inneholde tilstrekkelige opplysninger om hvordan systemene sikrer:

- Fullstendighet og nøyaktighet av det materialet som danner grunnlag for registreringene, herunder avtale om elektronisk utveksling av data, og
- rettidig, fullstendig og nøyaktig registrering av transaksjonene, herunder konteringsinstruks, benyttede IT-systemer, manuelle rutiner mv.

Dersom systemgenererte poster forekommer, skal det fremgå detaljert av beskrivelsen hvordan dette foregår.

Beskrivelsen av oppbevaring av regnskapsmateriale skal kunne dokumentere et tilstrekkelig transaksjonsspor og kontrollspor. Dersom det ut fra interne kontrollformål oppbevares og registreres flere opplysninger enn hva loven krever, kan beskrivelse av dette unnlates. Beskrivelsen skal minst inneholde:

- De metoder som benyttes ved arkivering og oppbevaring av regnskapsmateriale
- Hvorledes regnskapsmaterialet fremfinnes og skrives ut i klarskrift

3.2.8 Offentlige myndigheters adgang til regnskapsmateriale

Offentlige myndigheter som etter annen lovgivning har innsyn i regnskapsmateriale, kan kreve at den bokføringspliktige vederlagsfritt fremlegger alt nødvendig regnskapsmateriale og bistår etter behov. Myndighetene kan kreve at regnskapsmateriale blir utskrevet i klartekst og at registreringer i euro eller annen fremmed valuta omregnes til danske kroner. Regnskapsmateriale på fremmed språk kan kreves oversatt til dansk. Dette gjelder ikke eksterne bilag.

3.2.9 Straffebestemmelser

Overtredelse av bestemmelser i bokføringsloven kan straffes med bøter. Grove overtredelser kan straffes med bøter og fengsel i inntil ett år med hjemmel i skattelovgivningen (§ 302). Grov uaktsomhet kan etter samme bestemmelse straffes med bøter eller fengsel i inntil fire måneder. Det kan pålegges juridiske personer straffeansvar etter straffeloven kap. 5. Foreldelsesfristen er 5 år.

Kapittel 4
Formål, grunnleggende forutsetninger og begreper

4.1 Formål

Fundamentet for et regelverk bør være formålet med reglene. Formålet vil være styrende både for hvilke områder som reguleres og for den konkrete utformingen av bestemmelsene.

Formålet med en bokføringslov må bestemmes ut fra behovene til de forskjellige brukerne av regnskapet. I denne sammenheng synes det hensiktsmessig å dele interessegruppenes behov i tre kategorier:

1. Behovet hos eksterne interessegrupper og ansatte.
2. Behovet for kontroll og innsyn i regnskapsrapportering og bokføring.
3. Behovet for intern økonomisk styring og oppfølging.

I historisk perspektiv har hensynet til kreditorinteressene vært av vesentlig betydning for regnskapsplikten. Dette fremgår allerede av forarbeidene til regnskapslovgivningen av 1874. I aksjeselskapslovgivningen fra 1910 og videre fremover var regnskapsplikten bl.a. begrunnet med hensynet til kreditorene og til de eiere som ikke var direkte involvert i forvaltningen av selskapet.

Regnskapslovkomiteen av 1959 hadde som mandat å gjennomgå den gjeldende regnskapslovgivningen og å utrede spørsmålet om en egen regnskapslov. En ny regnskapslov skulle ifølge mandatet ta sikte på å ivareta både privatøkonomiske interesser (herunder beskyttelse av andelseiere og kreditorer) og offentlige interesser (herunder skattemyndighetene, prismyndighetene og Statistisk Sentralbyrå). At dette faktisk ble ivaretatt av regnskapslovkomiteen, fremgår av regnskapsloven 1977 § 5 første ledd, som lyder slik:

> ”Regnskapsbøkene skal gi så fullstendige og spesifiserte opplysninger om forretningenes gang som tilsies av hensyn til virksomhetens fordringshavere, eier og deltaker, virksomhetens ledelse og de ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov”.

Når det gjelder formålet med å fastsette særskilte bokføringsregler, uttalte regnskapslovkomiteen (s. 25 i Innstilling om revisjon av regnskapslovgivningen):

> ”Formålet med å gi lovregler om bokføringen er å sikre dokumentasjon av den regnskapspliktiges økonomiske transaksjoner og de forpliktelser og tilgodehavender som transaksjonene gir opphav til[mldr]”

Opprinnelig var det ikke noe skille mellom bokføring og regnskapsavslutning. Regnskapsavslutningen og årsregnskapet fremgikk av de fysiske bøkene, slik at kontrollen kunne foretas ved gjennomgang av bøkene. Så sent som i regn-

skapsloven 1977 (med senere endringer) var det krav om at årsoppgjøret skulle føres inn i en fysisk bok. Årsoppgjøret skulle sendes til Regnskapsregisteret for å være allment tilgjengelig. Distribusjon til andre brukere, bl.a. eierne, var regulert i andre lover enn regnskapsloven.

Etter hvert som informasjonsteknologien utviklet seg og ble tatt i bruk av det store flertallet av bokføringspliktige, samt at årsregnskap og delårsrapporter ble offentlig tilgjengelige på en helt annen måte enn før, har situasjonen endret seg. Regnskapsplikten kan i dag deles i to forskjellige dimensjoner. Den ene er regnskapsavslutningen og plikten til å utarbeide årsregnskap og annen regnskapsrapportering. Den andre er bokføringsplikten, plikten til å registrere og dokumentere grunnlaget for rapporteringen. I regnskapsloven 1998 er dette organisert slik at kravene til bokføringen er behandlet i ett kapittel, mens loven for øvrig i all hovedsak består av bestemmelser som vedrører årsregnskapet. Dette omfatter bl.a. de grunnleggende prinsippene, vurderingsreglene og presentasjons- og notekravene. Loven er gitt navnet "Lov om årsregnskap m.v.". Bokføringskapitlet har få bestemmelser knyttet til den videre behandling av informasjonen, men forutsetter fleksible rapporteringssystemer som sikrer relevant rapportering ved behov. Det er ikke lenger krav om at regnskapsavslutning og årsregnskap skal fremgå av bøkene. Årsregnskapet mv. er offentlig og enhver har rett til å gjøre seg kjent med dokumentene hos den bokføringspliktige eller hos Regnskapsregisteret. Regler om annen distribusjon er fortsatt regulert i annen lovgivning.

Spørsmålet er om regulering av bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring bør ha det samme formål som regulering av årsregnskapet. Dette vurderes nærmere nedenfor.

Utvalget oppfatter dagens situasjon slik:

1. *Behovet hos eksterne interessegrupper og ansatte*
   Disse interessegruppene vil, med unntak av de som også inngår i kategori 2 nedenfor, ikke ha løpende tilgang til eller innsyn i bokføringen. Deres oppfølging av den bokføringspliktige virksomheten vil normalt være basert på den eksterne rapporteringen, enten den følger av lov eller av avtale mellom partene. Unntaket er eventuelle granskninger o.l., som vil gi innsyn i det området som granskes.
2. *Behovet for kontroll og innsyn i regnskapsrapportering og bokføring*
   Enkelte interessegrupper, primært den eksterne revisor, borevisor og bostyre, kontrollmyndigheter og politi/påtalemyndighet, har, eller kan gis, innsynsrett i bokføringen i tillegg til den pliktige regnskapsrapporteringen. De kan dermed basere sin oppfølging av virksomheten på mer detaljert informasjon enn det som er tilfellet for øvrige eksterne interessegrupper.
3. *Behovet for intern økonomisk styring og oppfølging*
   Ledelsen i den bokføringspliktige virksomheten har plikt til å utforme bokføringen og spesifikasjonene slik at den lovbestemte rapporterings- og opplysningsplikten kan oppfylles. Samtidig er det full anledning til å utforme ytterligere spesifikasjoner som ivaretar interne rapporteringsbehov. Ledelsen har etter selskapslovgivningen plikt til å følge opp virksomhetens økonomi, men står fritt med hensyn til hvordan dette skal gjennomføres.

4.1.1 Behovet hos eksterne interessegrupper og ansatte

En bokføringspliktig virksomhet vil ha en rekke eksterne interessegrupper. Eiere, investorer, kreditorer, øvrige långivere, ansatte og offentlige myndigheter er eksempler på slike interessegrupper. Interessegruppene har behov for at ledelsen styrer virksomheten og økonomien på en forsvarlig måte. De vil også ha behov for informasjon om hvordan ressursene forvaltes. Behovet ivaretas gjennom årsregnskapsplikten og bokføringsplikten.

Enkelte interessegrupper mottar dedikert rapportering med særskilt lovhjemmel, for eksempel skattemyndighetene. De øvrige får den nødvendige informasjon gjennom årsregnskapet og andre former for regnskapsrapportering. Regnskapsrapportering som er pålagt i lov eller forskrift er i innstillingen gitt samlebegrepet "pliktig regnskapsrapportering". (Utvalget har i forslaget begrenset den pliktige regnskapsrapporteringen til de mest sentrale lovene). Bokføring er et middel for å fremskaffe grunnlaget for slik rapportering. I forbindelse med regnskapsloven 1977, skriver Paul Vårdal i sin bok Norsk Regnskapslovgivning, 3. utgave 1982, følgende om bokføringens funksjon (s. 41):

"

> Når det gjelder bokføringen vil det mer være et praktisk spørsmål hvordan denne skal innrettes for at den skal kunne skaffe til veie de opplysninger de forskjellige interessegrupper har behov for."

For å kunne ivareta den eksterne rapporteringen er det avgjørende at virksomheten har innrettet seg slik at kravene til å utarbeide pliktig regnskapsrapportering kan overholdes. Det vil være naturlig å inkludere dette i formålet for bestemmelsene om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. Enkelte særbehov må også ivaretas ved utforming av reglene om bokføring. For eksempel vil kreditorer og kunder ha et behov for at den bokføringspliktige løpende fører oversikt over mellomværende (kunde- og leverandørspesifikasjon), og det er i de ansattes interesse at det stilles krav til lønnssystem.

Bokføringspliktige uten årsregnskapsplikt, for eksempel enkeltmannsforetak, kan forvalte betydelige ressurser. Dette er et forhold som må vies oppmerksomhet ved utforming av regelverket, særlig ved utarbeidelse av regler knyttet til ajourhold .

4.1.2 Behovet for kontroll og innsyn i regnskapsrapportering og bokføring

Som nevnt i punkt 4.1.1, er det en rekke interessegrupper som baserer seg på den pliktige regnskapsrapporteringen. Disse regnskapsbrukerne er ikke direkte involvert i bokføringen eller utarbeidelsen av regnskapet, og er derfor avhengig av kvaliteten i rapporteringen uten å kunne påvirke den direkte. Interessegruppene har derfor et behov for at den pliktige regnskapsrapporteringen kan kontrolleres og faktisk blir kontrollert. Risikoen for kontroll vil i seg selv ha en preventiv effekt i forhold til feilaktig eller mangelfull bokføring. Direkte kontroll av bokføring og rapportering kan avdekke konkrete feil og mangler og sørge for at det iverksettes korrigerende tiltak.

Ekstern revisjon skal sikre tilstrekkelig kvalitet overfor de fleste regnskapsbrukerne. Myndighetene har på enkelte områder anledning til selv å

kontrollere rapporteringen og grunnlaget for den. Kontroller for å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser og annen økonomisk kriminalitet er avhengige av at bokføringen er tilrettelagt for kontroll og innsyn. Behov for innsyn har også andre som skal granske bokføringen, for eksempel ved bobehandling eller ved granskning etter aksjelovene. I forbindelse med regulering av bokføringen, vil det derfor være et sentralt formål å tilrettelegge for innsyn, enten dette skjer i forbindelse med skatte- og avgiftskontroll eller ved etterforskning av økonomisk kriminalitet. På samme måte må det tas hensyn til den opplysningsplikt som de bokføringspliktige har overfor myndighetene.

Oppsummert omfatter derfor behovet for kontroll og innsyn både revisjon, skatte- og avgiftskontroll, etterforskning av økonomisk kriminalitet og granskninger av forskjellig art. Kontrollen eller granskningen vil i første omgang omfatte den pliktige regnskapsrapporteringen og de bokførte opplysninger som er grunnlaget for denne. Det kan dessuten være behov for innsyn i bokførte opplysninger som ennå ikke har inngått i pliktig regnskapsrapportering. Eksempler på sistnevnte er konkursbehandling, granskning av ansvarsbetingende handlinger, etterforskning av forbrytelser i gjeldsforhold eller andre misligheter foretatt av eller mot foretaket, og andre granskninger foretatt på vegne av eiere eller kreditorer. Dette er også vektlagt i rettspraksis.

4.1.3 Behovet for intern økonomisk styring og oppfølging

Av mandatet fremgår det at utvalget skal ta hensyn til bedriftens eget behov for regnskapssystemer som gir nødvendig oversikt over og kontroll med dens økonomiske forhold.

Det tilligger ledelsen i enhver virksomhet å utøve kontroll med økonomien og påse at formuesforvaltningen er forsvarlig. Ledelsens ansvar er for en rekke foretaksformer, men ikke alle, nedfelt i forskjellige lover. Styrets ansvar for å holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er regulert i aksjeloven/allmennaksjeloven § 6-12, og daglig leders rapporteringsplikt er regulert i aksjelovene § 6-15. Selskapsloven § 2-27 pålegger styret og daglig leder rapporteringsplikt til deltakerne og medlemmene av selskapsmøtet. I regnskapslovene 1977 og 1998 er det ingen bestemmelser som pålegger ledelsen slikt ansvar.

Bokføring vil normalt være en forutsetning for at ledelsen kan utøve hensiktsmessig økonomisk styring, forsvarlig formuesforvaltning, oppfølging og rapportering. Dette gjelder også for daglig leders rapportering etter aksjelovene. I større foretak er dette helt fundamentalt, mens i de minste foretakene og foretak uten aktivitet kan ledelsen eller eierne ivareta disse oppgaver på en forsvarlig måte uavhengig av bokføringen. Det er derfor svært vanskelig å utforme særskilte bestemmelser om bokføring som følge av §§ 6-12 og 6-15 i aksjelovene, § 2-27 i selskapsloven eller kravene i andre lover til forsvarlig formuesforvaltning.

Spørsmålet er dermed hvilket eget behov bedriftene har som kan eller bør lovreguleres i form av bokføringsregler utover de grunnleggende forutsetninger som foreslås i punkt 4.2. I tilknytning til behovet for beskyttelse av eiere, skrev Regnskapskomiteen i sin innstilling av 5. oktober 1962 (gjengitt i Vårdals Norsk Regnskapslovgivning, 3. utgave 1982, s. 22):

> "Eiere som samtidig også har den daglige ledelsen av egen virksomhet, vil i alminnelighet i egen interesse sørge for at det blir ført et regnskap som vil tilfredsstille deres behov. Det vil ikke foreligge behov for å innføre regnskapsplikt for beskyttelse av slike eieres interesser. Dersom eier- og ledelsesfunksjonen er atskilt, vil eierne ha behov for informasjon om hvordan den kapital de har skutt inn i foretaket forvaltes. I selskapslovgivningen er ivaretakelsen av eiernes interesser et viktig motiv for gjennomføring av regnskapsplikt."

Hva som er relevant styringsinformasjon vil variere fra virksomhet til virksomhet, og det vil normalt være i ledelsens egen interesse å etablere hensiktsmessige bokføringsrutiner. Der det er eiere som ikke er direkte involvert i driften, vil deres informasjonsbehov ivaretas på samme måte som eksterne interessegrupper, jf. punkt 4.1.1 og 4.1.2.

Ledelsens ansvar for økonomisk styring, oppfølging og rapportering har endret seg kraftig siden 1977. Dette gjenspeiles i andre lover enn regnskapsloven, for eksempel i aksjelovene og selskapsloven. En rekke bestemmelser for å sikre riktig skattegrunnlag og avgiftsberegning har blitt vedtatt i form av forskrifter siden 1977. Flere av disse innebærer at bedriften har fått en bedre oversikt over og kontroll med økonomien. I regnskapsloven 1998 ble de mest sentrale av disse forskriftsbestemmelsene samlet i ett regelsett. Disse foreslås videreført i denne innstillingen.

De grunnleggende forutsetningene som utvalget foreslår, vil bidra til at foretaket - eller ledelsen - har oversikt og kontroll med virksomheten. Det samme vil kravene til ajourhold og oppbevaring gjøre. Også andre bestemmelser vil bidra på tilsvarende måte, for eksempel særlige regler for enkelte næringer og bransjer, jf. kapittel 13.

På denne bakgrunn har utvalget kommet til at grunnlaget for å kunne etablere hensiktsmessig økonomisk styring og kontroll i det alt vesentlige vil være ivaretatt ved at regelverket rettes mot eksterne interessegrupper og kontrollinstanser. De krav som dermed stilles til bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring, vil etter utvalgets oppfatning langt på vei dekke foretakenes egne behov.

Utvalget har derfor konkludert med at sikring av intern økonomisk oppfølging og kontroll ikke bør være en eksplisitt del av formålet med bokføringsreglene. Dette standpunkt er tatt til tross for at bokføring normalt er en forutsetning for at ledelsen kan ivareta sine oppgaver. Skulle ledelsen eller bedriften inkluderes i formålet, måtte det i så fall utvikles egne regler for hva ledelsen plikter å bokføre, spesifisere og dokumentere, og alt dette ville automatisk ha blitt fanget av oppbevaringskravet. Variasjonen i virksomhetens art og omfang for de som har bokføringsplikt medfører at dette er tilnærmet umulig.

4.1.4 Utvalgets konklusjon

Basert på ovennevnte har utvalget konkludert med at følgende formål legges til grunn for forslaget til lov og forskrift om bokføring:

- Å etablere grunnlag for å produsere årsregnskapet og annen historisk regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig regnskapsrapportering), lovbestemte spesifikasjoner av denne rapporteringen og andre

regnskapsopplysninger som kan kreves med hjemmel i lov eller forskrift.
– Å muliggjøre kontroll av og innsyn i løpende transaksjoner og grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering.

4.2 Grunnleggende forutsetninger

4.2.1 Behovet for grunnleggende forutsetninger

Utvalget har funnet det naturlig å definere et sett med grunnleggende forutsetninger for bokføringen. Meningen med disse forutsetningene er å etablere et videre konseptuelt rammeverk enn det som oppnås gjennom angivelse av formålet. Det vil være tilnærmet praktisk umulig å etablere et regelverk som er dekkende i alle situasjoner, selv med utfyllende veiledning i god regnskapsskikk. Formålet og de grunnleggende forutsetningene vil være retningsgivende når det oppstår situasjoner som ikke er direkte regulert. De vil også være førende for utviklingen av god regnskapsskikk og dersom det oppstår tvil om tolkningen av regelverket. Utvalget foreslår i denne sammenheng å benytte begrepet god bokføringsskikk i stedet for god regnskapsskikk. Dette reflekterer ingen realitetsendring, og den rettslige standarden god bokføringsskikk er tiltenkt samme funksjon som god regnskapsskikk har i regnskapslovene 1977 og 1998.

Utvalget har diskutert alternative begreper for grunnleggende forutsetninger. Grunnleggende *prinsipper*har vært vurdert, men forkastet - hovedsakelig av to årsaker. For det første vil det kunne bli tvil om forholdet til grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven 1998 kapittel 4. For det andre er enkelte av de momentene som er inkludert i utvalgets forslag, ikke av en type som gjør prinsippbegrepet egnet. Grunnleggende *krav*har også vært drøftet. Når utvalget likevel har valgt "forutsetninger" som begrep, er det fordi det materielle innholdet er mer å betrakte som nødvendige premisser for å kunne oppfylle formålet.

I vurderingen av hvilke forutsetninger som skal defineres som grunnleggende, har utvalget diskutert begreper som kontinuitet, klarhet og konsistens. Utvalget kom imidlertid til at dette er begreper som primært er relevante for den pliktige regnskapsrapporteringen, som derfor ikke berører den løpende bokføringen i nevneverdig grad. Videre ble behovet for å inkludere periodisering, spesielt i forbindelse med merverdiavgiftsoppgjør, drøftet. Utvalget kom imidlertid til at dette ikke hører hjemme blant de grunnleggende forutsetningene, men vurderes i forbindelse med de enkelte bestemmelsene i bokføringsloven.

I tillegg ble det reist spørsmål om forhold som vesentlighet og kost-nytte-vurderinger skulle inkluderes i grunnleggende forutsetningene. Utvalget kom her til at slike vurderinger bør gjøres ved utformingen av de konkrete bestemmelsene.

4.2.2 Utvalgets forslag til grunnleggende forutsetninger

4.2.2.1 Regnskapssystem

Årsregnskapet er en oppsummert, gruppert, vurdert og periodisert oppstilling av de bokførte opplysningene i en bokføringspliktig virksomhet. For å kunne bearbeide opplysningene og i tillegg produsere pliktig regnskapsrapportering

og lovbestemte spesifikasjoner, må det eksistere et egnet system. Regnskapssystem kan bestå av både manuelle og elektroniske elementer, og er "verktøyet" som benyttes i prosessen med å bokføre og sammenstille de bokførte opplysningene. Regnskapssystem er dermed ikke begrenset til IT-applikasjonene.

Bokførte opplysninger vil som regel danne grunnlaget for lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering. Dette trenger imidlertid ikke å være tilfelle; enkelte spesifikasjoner og rapporter vil kunne bygge på andre typer opplysninger. Også disse rapportene vil kunne bli produsert ved hjelp av regnskapssystemet. I enkelte tilfeller skjer dette uten forutgående registrering, gjennom direkte produksjon av spesifikasjonene eller rapportene. Eksempler er saldoskjemaer og enkelte noteopplysninger.

4.2.2.2 Fullstendighet

For at regnskapssystemet skal gi tilfredsstillende grunnlag for produksjon av pliktig regnskapsrapportering, er det en forutsetning at alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner er bokført, og at andre relevante opplysninger er tilstrekkelig dokumentert og spesifisert.

4.2.2.3 Realitet

Grunnlaget for den pliktige rapporteringen må ha basis i faktiske disposisjoner, faktisk eksistens av eiendeler og gjeld eller periodiseringer og vurderinger foretatt i samsvar med god regnskapsskikk. Disposisjonene må dessuten vedrøre den bokføringspliktige virksomheten. Utvalget har diskutert begreper som gyldighet og validitet, men har kommet til at realitet er det begrepet som best dekker disse forholdene.

4.2.2.4 Nøyaktighet

De bokførte opplysningene må registreres korrekt for at formålet med reglene om bokføring skal kunne oppfylles. I dette ligger foruten beløpsmessig korrekthet, også andre parametere som datoer, henvisninger, klassifiseringer og koder.

4.2.2.5 Ajourhold

For å kunne oppfylle formålet med regelverket, er det en forutsetning at bokføringen og annen nødvendig registrering er à jour på et visst nivå. Utvalget har diskutert om det bør etableres et generelt krav av typen "uten ugrunnet opphold" til bokføringen. Dette vil spesielt være aktuelt for bokføringspliktige uten årsregnskapsplikt. Dersom ajourholdskravet for disse bokføringspliktige kun relateres til den pliktige regnskapsrapporteringen, vil det kunne være tilstrekkelig å ajourføre bokføringen en gang i året.

Det er derfor enighet i utvalget om at den pliktige regnskapsrapporteringen alene ikke kan være retningsgivende for ajourholdskravet. Ajourhold av regnskapet er en forutsetning for å kunne føre kontroll med eller foreta granskning av den bokføringspliktiges økonomi. I aksjeselskaper og allmen-

naksjeselskapet medfører for eksempel daglig leders rapporteringsplikt, særlig i større foretak, at bokføringen må ajourføres ved rapportering. For enkle, mindre virksomheter med lav aktivitet, kan imidlertid ajourhold i takt med pliktig rapportering være tilstrekkelig. Utvalget har derfor funnet det formålstjenlig å relatere kravet til hva slags opplysninger som bokføres og hvilken type virksomhet det dreier seg om. Dette kan illustreres ved å ta utgangspunkt i tre nivåer for ajourholdskrav:

1. Umiddelbar ajourføring
2. Ajourføring "uten ugrunnet opphold" eller en lignende formulering
3. Ajourføring innen fristene for pliktig regnskapsrapportering

Forskjellige typer transaksjoner vil kunne ha forskjellige krav til ajourhold. De fleste transaksjoner i en bankvirksomhet vil åpenbart falle inn under nivå 1. Som nevnt, kan det for enkelte mindre, ukompliserte bokføringspliktige være tilstrekkelig å ajourføre på nivå 3. En rekke virksomheter og transaksjonstyper vil naturlig falle inn under nivå 2. En generell formulering av kravet til ajourhold som knyttes til type opplysninger og arten av virksomheten, medfører at det nivå som kreves for ajourhold vil kunne variere.

4.2.2.6 Dokumentasjon av bokførte opplysninger

For å gjøre det mulig for utenforstående å kontrollere den pliktige regnskapsrapporteringen, må bokførte opplysninger være dokumentert, og dokumentasjonen må være i lesbar form. Dette er derfor tatt inn som en grunnleggende forutsetning.

4.2.2.7 Sporbarhet

En annen grunnleggende forutsetning for å kunne kontrollere den pliktige regnskapsrapporteringen, er at det eksisterer kontrollspor. Det vil si at det skal være mulig å spore opplysningene fra pliktig regnskapsrapportering til lovbestemte spesifikasjoner og videre til dokumentasjon, og omvendt. Utvalget diskuterte om det av kostnadshensyn kunne være et alternativ å ikke kreve at dette kontrollsporet skulle være toveis. Konklusjonen er imidlertid at dette kravet er så grunnleggende i kontrollsammenheng, at forutsetningen om toveis kontrollspor opprettholdes i tråd med både regnskapsloven 1977 og regnskapsloven 1998.

4.2.2.8 Oppbevaring

Muligheten for å kontrollere den pliktige rapporteringen i ettertid forutsetter at rapportene, de lovbestemte spesifikasjonene (inklusive alle bokførte opplysninger) og den tilhørende dokumentasjonen er tilgjengelige og lesbare i hele den lovbestemte oppbevaringsperioden.

4.2.2.9 Sikring

Regnskapsmateriale (pliktig regnskapsrapportering, lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon) som endres, slettes eller går tapt før den lovbestemte oppbevaringsperioden er utløpt vil ikke ha den tiltenkte verdien i

kontrollsammenheng. Det er derfor en forutsetning at bokføringspliktige virksomheter sikrer regnskapsmaterialet mot slike hendelser.

4.2.2.10 God bokføringsskikk

Regnskapslovene 1977 og 1998 krever begge at bokføringen skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk. Samme krav gjelder for utarbeidelse av årsregnskapet. Utvalget foreslår en egen bokføringslov og viderefører dermed begrepet bokføring fra terminologien i regnskapsloven 1977. Det er derfor naturlig å benytte begrepet god bokføringsskikk i stedet for god regnskapsskikk. De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven 1998 kapittel 4 danner basis for god regnskapsskikk. Grunnleggende forutsetninger i forslaget til bokføringsregler vil være det konseptuelle rammeverket for god bokføringsskikk. Disse to rammeverkene er ikke like, noe som også tilsier forskjellige rettslige standarder for årsregnskapet og bokføringen. I dansk bokføringslov brukes begrepet god bokføringsskikk, mens svenske regler bruker begrepet god redovisningssed.

Reglene om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger forankres dermed i god bokføringsskikk. På denne måten etableres en rettslig standard som et supplement til bestemmelser i lov og forskrift. Selv om dette reduserer behovet for detaljregulering, ønsker utvalget likevel primært å regulere bokføringen gjennom lov og forskrift for å unngå for mange tolkningsspørsmål i forbindelse med praktiseringen av reglene. God regnskapskikk for finansiell regnskapsrapportering er godt utviklet i Norge og internasjonalt. For bokføring forligger det ikke noen regnskapsstandard i Norge. Norsk RegnskapsStiftelse har utgitt et høringsutkast til god regnskapsskikk for registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, basert på regnskapsloven 1998. På bakgrunn av oppnevningen av Bokføringsutvalget, er det videre arbeid med høringsutkastet stoppet. I Danmark og Sverige foreligger det veiledninger til de respektive bokføringslover.

I punkt 4.2.1 er det redegjort for den betydning begrepet god bokføringsskikk bør ha. Begrepet bør forvaltes av et standardsettende organ. På denne måten kan reglene om bokføring utvikles videre og i nødvendig grad reflektere utviklingen i næringslivet, teknologi og kravene til ledelsens ansvar og rapportering. Det organet som gis ansvaret for å videreutvikle og veilede i hvordan reglene skal forstås, bør representere både private og offentlige interesser.

4.2.2.11 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at følgende grunnleggende forutsetninger tas inn i loven, jf. lovforslaget § 4:

1. Regnskapssystem. Det skal foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas.
2. Fullstendighet. Alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres i regnskapssystemet.
3. Realitet. Bokførte opplysninger skal være resultat av faktisk inntrufne hen-

delser eller regnskapsmessige vurderinger og vedrøre den bokføringspliktige virksomheten.
4. Nøyaktighet. Opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt.
5. Ajourhold. Opplysninger skal bokføres og spesifiseres så ofte som opplysningenes karakter og den bokføringspliktige virksomhetens art og omfang tilsier.
6. Dokumentasjon av bokførte opplysninger. Bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse.
7. Sporbarhet. Det skal foreligge toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.
8. Oppbevaring. Dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering skal oppbevares så lenge det er legitimt behov for å kontrollere pliktig regnskapsrapportering. Oppbevaringen skal skje i en form som opprettholder muligheten for å lese materialet.
9. Sikring. Regnskapsmaterialet skal på en forsvarlig måte sikres mot urettmessig endring, sletting eller tap.
10. God bokføringsskikk. Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med god bokføringsskikk.

4.3 Begreper

For at bokføringsreglene skal ha en ønsket presisjon, er det nødvendig at brukerne har en felles forståelse av begrepene som benyttes. Enkelte begreper som brukes i forslaget til ny lovgivning, kan ha en annen betydning i andre sammenhenger. Begrepsapparatet som brukes i regnskapsloven 1977 og i regnskapsloven 1998, er også forskjellige. Nedenfor beskriver utvalget begrepsapparatet i regnskapslovene fra 1977 og 1998 og deretter innholdet i de begrepene som brukes i innstillingen. Begrepsapparatet i 1998-loven er ikke konsistent, og medfører uklarheter og usikkerhet for de bokføringspliktige. Utvalget har derfor tilstrebet en konsistent begrepsbruk, selv om tvilstilfeller og vanskelig grensedragning aldri fullt ut kan elimineres.

4.3.1 Begrepsapparatet i regnskapsloven 1977

Regnskapsloven 1977 har følgende sentrale begreper:

Årsoppgjør/oppgave- og opplysningsplikt

Årsoppgjør består av resultatregnskap, balanse, noter og årsberetning. Oppgave- og opplysningsplikt brukes om annen pliktig regnskapsrapportering.

Bøker/bokføring

Lovens utgangspunkt er manuelle systemer der føring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skjer i innbundne bøker. Registrering av transaksjoner og disposisjoner i disse bøkene benevnes bokføring. Følgende bøker nevnes: Kassabok, dagbok, kontobok (reskontro), hovedbok og årsoppgjørsbok.

Presentasjon

Av hensyn til den teknologiske utviklingen, ble det gitt en supplerende forskrift 16. desember 1992 nr. 1156 om adgang til å bruke løsblad og andre hjelpemidler i regnskapsføringen og om bruk av film eller annen likeverdig gjengivelse ved oppbevaring av regnskapsmateriale (løsbladforskriften). Presentasjon brukes som en samlebetegnelse på lovens regnskapsbøker. Forskriften benytter bøker som betegnelse for de enkelte presentasjonene selv om disse ikke består av fysiske bøker.

Løsblad

Løsblad er et fellesbegrep for papirbaserte medier (bøker unntatt), mikrofilm og magnetiske medier.

Regnskapssystem

Regnskapssystem brukes i løsbladforskriften som betegnelse på systemer (programvare) og papirbaserte hjelpemidler for føring av bøker og løsblad. Begrepet nevnes ikke i selve lovteksten, men uttrykket "betryggende system" brukes også her.

Bilag/legitimasjon

I lovteksten er bilag brukt som betegnelse for legitimasjonskrav til inntekter og kostnader. Også løsbladforskriften benytter legitimasjonsbegrepet for å beskrive funksjonen til papirbilag mv.

4.3.2 Begrepsapparatet i regnskapsloven 1998

Regnskapsloven 1998 har følgende sentrale begreper:

Årsregnskap/pliktig rapportering

Årsregnskap består bl.a. av resultatregnskap og balanse. Pliktig rapportering er et samlebegrep for all regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift.

Registrering

Bokføring er nå erstattet av registrering, som er et langt mer omfattende begrep. Registrering dekker hele prosessen med å overføre data til dokumenter eller de respektive registre, og benyttes også om opplysninger som er registrert.

Regnskapssystem

"Regnskapssystem" har tilnærmet samme betydning som i regnskapsloven 1977. Siden registreringsplikten er langt videre enn bokføringsplikten i regnskapsloven 1977, er omfanget av regnskapssystemet betydelig utvidet i regnskapsloven 1998. Lovens krav til spesifikasjon/gjengivelse av registrerte opplysninger er formulert som funksjonalitetskrav til regnskapssystemet.

Dokumentasjon

Dokumentasjon brukes som betegnelse på papirdokumenter og annet materiale som er grunnlag for registrering. Dokumentasjonsbegrepet er også benyttet i forbindelse med dokumentasjon av regnskapssystemet og dokumentasjon av eiendeler og gjeld.

4.3.3 Begreper i innstillingen

Utvalget benytter følgende begreper i innstillingen:

Registrering

Manuell eller elektronisk overføring av opplysninger til dokumenter, lister, journaler og lignende eller til elektroniske registre. Registrering kan foretas for å utarbeide dokumentasjon, for å bearbeide og rapportere opplysninger eller en kombinasjon.

Bokføring

Registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.

Pliktig regnskapsrapportering

Årsregnskap og annen historisk regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift. Pliktig regnskapsrapportering er i skriftlig form, avgis til fastsatte tidspunkter, rettes til eksterne parter og har et forhåndsdefinert innhold. Kravet til skriftlighet utelukker ikke at pliktig regnskapsrapportering er i elektronisk form.

Lovbestemt spesifikasjon

Detaljgjengivelse og/eller sammenstillinger av bokførte opplysninger, eksempelvis av fordringer og gjeld pr. motpart, lønn og trekk, samt avgifter og avgiftsgrunnlag. Det som kjennetegner spesifikasjoner sammenlignet med pliktig regnskapsrapportering, er at spesifikasjonene skal foreligge hos den bokføringspliktige, mens den pliktige regnskapsrapporteringen også sendes til eksterne parter.

Regnskapssystem

System bestående av en eller flere komponenter som benyttes til og som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas. Komponentene kan være manuelt vedlikeholdte lister, journaler etc. eller elektroniske systemer (programvare).

Dokumentasjon

Tre hovedtyper:

- Dokumentasjon av bokførte opplysninger som viser opplysningenes berettigelse. Dokumentasjonen kan være mottatt fra eksterne parter eller utarbeidet internt. En opplysning kan være dokumentert ved flere fysiske dokumenter eller dokumentasjon i annet format.
- Dokumentasjon av regnskapssystemet som beskriver oppbygningen og hvordan pliktig regnskapsrapportering produseres, og hvordan bokførte opplysninger, herunder systemgenererte poster, kan kontrolleres.
- Dokumentasjon av balansen som bekrefter fullstendighet, nøyaktighet og realitet av alle vesentlige balanseposter. Dokumentasjon av balansen vil ikke i seg selv være grunnlag for bokføring, men vil være en ny oppstilling av allerede bokførte opplysninger.

4.3.4 Nærmere om registrering og bokføring

Utvalget har inntrykk av at begrepsbruken i regnskapsloven 1998, spesielt registreringsbegrepet, er en av årsakene til tolkningsproblemene knyttet til dette regelverket. Det er et behov for å skille mellom registrering av transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader, det vil si det som i regnskapsloven 1977 ble betegnet bokføring, og øvrig registrering. Ettersom bokføringsbegrepet er innarbeidet og betydningen av det er kjent til tross for at det i dag ikke benyttes fysiske bøker, foreslår utvalget å benytte dette begrepet. Dette er også i tråd med terminologien i lovgivningen i Danmark og Sverige. Bokføring vil omfattes av registreringsbegrepet, men ha en snevrere betydning og vil dermed være én form for registrering.

4.3.5 Nærmere om pliktig regnskapsrapportering

Det er hensiktsmessig med et begrep som synliggjør at regelverket ikke bare vedrører årsregnskap, men også annen regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift. Dette gjelder spesielt fordi det er mange bokføringspliktige som ikke har årsregnskapsplikt. Plikten til å utarbeide resultatregnskap og balanse vil her følge av skattelovgivningen. Utvalget har valgt pliktig regnskapsrapportering som en fellesbetegnelse for slik rapportering.

4.3.6 Nærmere om lovbestemt spesifikasjon

Regnskapsloven 1977 har bestemmelser om hvilke bøker som skal føres, og i løsbladforskriften benyttes presentasjon som begrep på de periodiske gjengivelsene av bokførte opplysninger. Regnskapsloven 1998 benytter ikke bøker som begrep, men har bestemmelser om hvilke opplysninger som skal være tilgjengelige fra regnskapssystemet. Utvalget har kommet til at det med fordel kan innføres et nytt begrep som dekker spesifikasjonskravene fra regnskapssystemet. Utvalget har i den forbindelse diskutert å videreføre presentasjonsbegrepet. Dette begrepet er imidlertid ofte knyttet til avleggelse av årsregnskapet og er derfor vurdert som lite egnet. Videre har begrepet "gjengivelse" vært diskutert, men funnet å være noe upresist i denne sammenhengen. Spesifikasjoner er derfor valgt som begrep til tross for at spesifikasjon også kan benyttes som beskrivelse av egenskaper ved dokumentasjon og pliktig regnskapsrapportering.

4.3.7 Nærmere om regnskapssystem

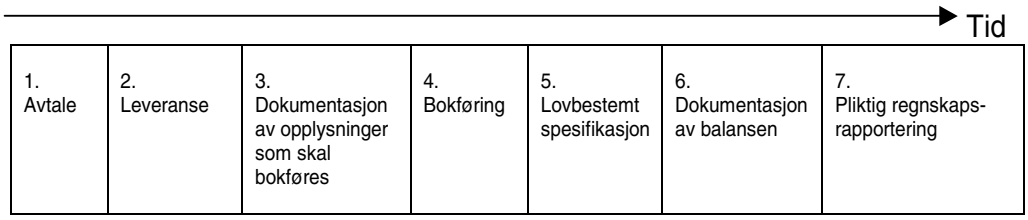
Regnskapssystemet videreføres som begrep. ”System”-begrepet kan være misvisende ved at det ofte benyttes om IT-løsninger, men begrepet er innarbeidet og har vært brukt i lang tid. Innholdet i dette begrepet vil være avhengig av hvilket omfang registreringsplikten får.

4.3.8 Nærmere om dokumentasjon

Dokumentasjon er valgt som begrep både i forbindelse med bokførte opplysninger og regnskapssystemet. Utvalget har også videreført innholdet i begrepet dokumentasjon av eiendeler og gjeld fra regnskapsloven 1998, men benevner dette dokumentasjon av balansen.

4.3.9 Begrepene relatert til en transaksjonskjede

Det kan være illustrerende å knytte begrepene til en transaksjonskjede langs en tidsakse, jf. figur 4.1. Spesielt vil nyanseringen mellom dokumentasjon og lovbestemte spesifikasjoner bli klarere når begrepene sees i forbindelse med bokføringstidspunktet.



Figur 4.1 Begrepene relatert til en transaksjonskjede

Fasene relaterer seg til transaksjoner. Øvrige regnskapsmessige disposisjoner vil normalt følge en tilsvarende tidsakse, men med fase 3 som startpunkt. Følgende vil karakterisere de enkelte fasene i transaksjonskjeden:

1. Avtale
   Startpunktet for en transaksjonskjede er at det inngås en avtale. Det kan være en avtale om leveranse av en vare eller en annen ytelse, det kan være en ansettelsesavtale osv. Det vil i mange tilfeller være hensiktsmessig for den bokføringspliktige å registrere relevante opplysninger allerede ved avtaleinngåelsen. Det vil imidlertid ikke være plikt til å registrere avtaler. Dersom avtalen avvikles eller av andre årsaker ikke gjennomføres, avbrytes også transaksjonskjeden uten å gå videre til de etterfølgende fasene.
2. Levering
   Avtalen gjennomføres. Det kan skje i løpet av et meget kort tidsintervall som ved et kontantsalg, eller gjennomføringen kan gå over en lengre tidsperiode. Det vil ofte registreres opplysninger og utstedes dokumenter (pakksedler, arbeidsbeskrivelser, timelister osv.) i forbindelse med leveringen. Gjennomføringen av en avtale betyr at det inntreffer en plikt til å utstede dokumentasjon (for en av avtalepartene), til å bokføre dokumen-

tasjonen og til å inkludere opplysningene i lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering (gjelder for begge parter dersom de er bokføringspliktige).

3. Dokumentasjon av opplysninger som skal bokføres
   Som nevnt medfører en gjennomføring av avtalen plikt til å utstede dokumentasjon som grunnlag for bokføringen, ofte også som grunnlag for betaling av vederlag. Dette kan skje i form av fakturaer, lønnsdokumentasjon osv. Det kan være forskjellige krav til form og innhold av dokumentasjonen avhengig av hva slags avtaler det dreier seg om.
4. Bokføring
   Opplysningene som vedrører gjennomføringen av avtalen bokføres - registreres i regnskapssystemet - på grunnlag av den utarbeidede dokumentasjonen. Kravene til hvilke opplysninger som registreres i forbindelse med bokføringen, styres av kravene til lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.
5. Lovbestemt spesifikasjon
   Den bokføringspliktige benytter regnskapssystemet til å utarbeide lovbestemte spesifikasjoner.
6. Dokumentasjon av balansen
   Den bokføringspliktiges balanse dokumenteres. Dette kan gjøres ved internt utarbeidede oppstillinger (herunder noteopplysninger), lovbestemte spesifikasjoner, dokumentasjon av bokførte opplysninger eller ved annen dokumentasjon mottatt fra eksterne parter.
7. Pliktig regnskapsrapportering
   Den bokføringspliktige benytter regnskapssystemet til å utarbeide pliktig regnskapsrapportering.

Utarbeidelse av lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering skjer ikke nødvendigvis i den rekkefølge som nummereringen her kan gi inntrykk av.

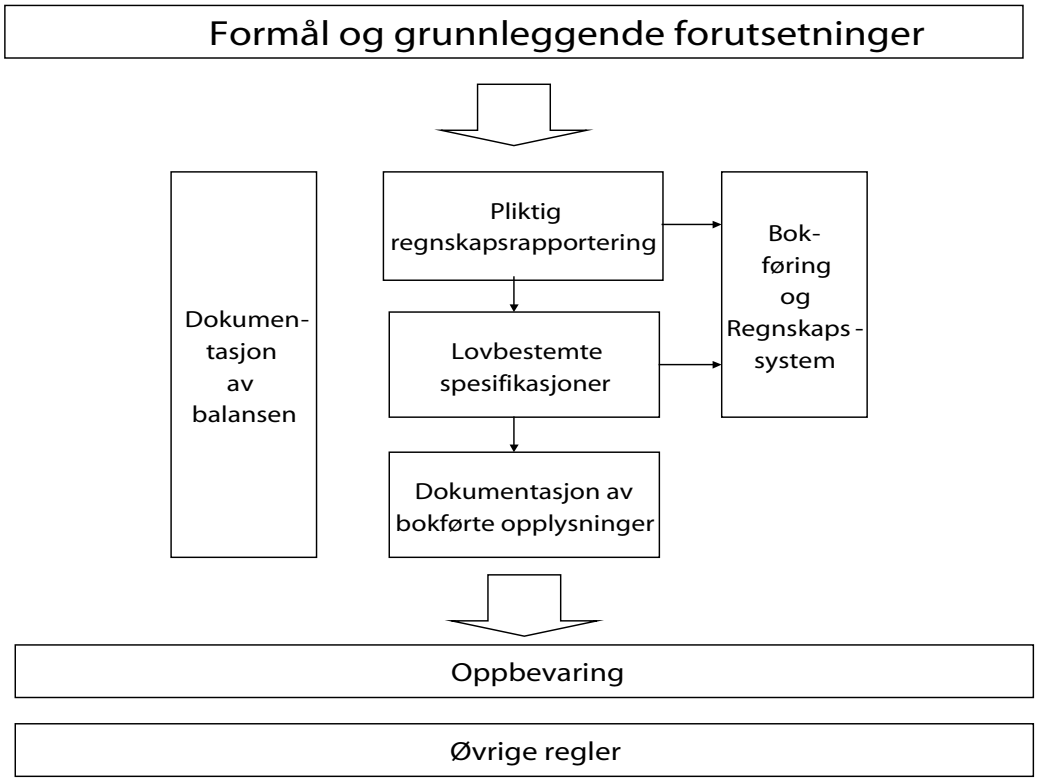
4.4 Utvalgets modell

Med basis i formålet for reglene har utvalget benyttet følgende modell for arbeidet med å analysere problemstillingene og definere kravene på de ulike områdene:

Utgangspunktet er pliktig regnskapsrapportering. Innholdet i dette begrepet vil være bestemmende for hva som skal bokføres og er dermed et naturlig startpunkt. Basert på definisjonen av pliktig regnskapsrapportering, har utvalget diskutert hvilke spesifikasjonskrav og hvilke lovbestemte spesifikasjoner som vil være nødvendige for å kunne kontrollere den pliktige regnskapsrapporteringen på en hensiktsmessig måte. Kravene til pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner har deretter vært grunnlaget for å fastsette krav til bokføring og regnskapssystem.

Pliktig regnskapsrapportering, lovbestemte spesifikasjoner og hensynet til kontrollbehovet generelt har også vært basis for utvalgets krav til dokumentasjon av de bokførte opplysningene. Deretter har utvalget fastsatt kravene til

dokumentasjon av balansen, oppbevaring, bransjeregler, bistandsplikt osv. Utvalgets modell er illustrert i figur 4.2.



Figur 4.2 Utvalgets modell

4.5 Eksempler på avgrensning mellom begrepene

Utvalget finner det formålstjenlig å gi noen eksempler på avgrensningen mellom enkelte av begrepene, en avgrensning som kan bli spesielt vanskelig når bokføringen gjennomføres med høy grad av automatisering. I det daglige regnskapsarbeidet, vil forskjellene ha mindre praktisk betydning, men de kan være viktige når kravene knyttet til de enkelte begrepene skal oppfylles.

Behandling av lønn og lønnsrelaterte opplysninger kan illustrere forskjellen mellom bokføring og øvrig registrering, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering samt de ulike dokumentasjonsbegrepene. Det er offentlig pålagte rapporteringskrav knyttet til lønn. Det må registreres en rekke lønnsrelaterte opplysninger for å kunne oppfylle disse kravene. Det kan være faste data som månedslønn og det kan være variable data som antall timer for en aktuell periode. De registrerte opplysningene benyttes også som grunnlag for utbetaling av lønn til de ansatte. Transaksjonen bokføres som lønnskostnader. De bokførte lønnskostnadene vil direkte påvirke eiendeler, gjeld og kostnader og vil ha krav til underliggende transaksjonsdokumentasjon. For de registrerte grunnlagsdataene vil grunnlagsdokumentasjon normalt ikke være påkrevd. Kontrollbehovet vil her være ivaretatt ved oppfyllelse av

oppgave- og opplysningsplikten til myndighetene og ved at det foreligger dokumentasjonen for utbetalt lønn. En forutsetning er at dokumentasjonen tilfredsstiller de spesifikke kravene som stilles til dokumentasjon av lønn. Disse kravene er drøftet i kapittel 9. Videre vil det være plikt til å utarbeide lovbestemte spesifikasjoner av lønnskostnader med tilhørende trekk og avgifter. Spesifikasjonene skal være tilgjengelige for eksterne kontrollinstanser. Det må utarbeides dokumentasjon for skyldige trekk og avgifter i balansen. Lønnsutgiften/kostnaden vil også inngå i pliktig regnskapsrapportering, både i rapporter til skatte og avgiftsmyndighetene og i årsregnskapet.

Skjematisk kan grunnlaget for og rapporteringen av lønnsdata i regnskapssystemet deles i dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering. Dokumentasjon av bokførte opplysninger vil representere *inndata* til regnskapssystemet, grunnlaget. Lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering vil representere *utdata* fra det samme regnskapssystemet. Det vises til tabell 4.1. Tabellen inneholder eksempler på de forskjellige elementene i transaksjonsbehandlingen og er ikke en uttømmende opplisting .

Tabell 4.1: Lønn og relaterte kostnader

Dokumentasjon av bokførte opplysninger	Lovbestemte spesifikasjoner	Dokumentasjon av balansen	Pliktig regnskapsrapporterin g
Dokumentasjon som viser (pr. mottaker og totalt):	Lovbestemte spesi-fikasjoner vil inklud-ere bl.a.:	Dokumentasjon av balansen vil inkludere dokumentasjon av:	Pliktig regnskapsrap-portering vil inkludere bl.a.:
– Brutto ytelser, inkl. naturalytelser – Foretatte trekk – Netto ytelser – Utbetalte beløp – Relaterte avgifter	– Spesifikasjon av bok førte opplys-ninger pr. lønns-, avgifts- og bank konto – Spesifikasjon av arbeidsgiveravgifts p liktige ytelser pr. kom-mune	– Skyldig skatte-trekk, – Skyldig arbeidsgiver avgift – Skyldige feriepenger	– Lønnskostnader og skyldige trekk og avgif ter i årsregnsk-apet – Periodiske opp-gaver over forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift – Lønnsinnberetning pr. mottaker – Årsoppgave for arbeidsgiveravgift

Tabell 4.1: Lønn og relaterte kostnader

Dokumentasjon av bokførte opplysninger	Lovbestemte spesifikasjoner	Dokumentasjon av balansen	Pliktig regnskapsrapportering
De totale lønnskostnadene, trekkene, utbetalingene og avgiftene bokføres i regnskapssystemet. Dokumentasjonen kan produseres manuelt eller det kan benyttes egen programvare der grunnlagsdata registreres for å kunne produsere dokumentasjonen. Det vil være naturlig at omfanget av og detaljgraden for dokumentasjon av denne typen transaksjoner reguleres nærmere.	De lovbestemte spesifikasjonene vil være en gjengivelse av opplysninger som er bokført, ikke grunnlag for bokføring. Det første punktet vil være en direkte gjengivelse av bokførte opplysninger med direkte referanse til den aktuelle dokumentasjonen. Det andre punktet er en indirekte gjengivelse uten slik direkte referanse. Kontrollsporet for denne typen lovbestemte spesifikasjoner etableres via periodetotaler i de direkte gjengivelsene.	Dette vil være oppstillinger som viser hva disse balansepostene består av.	Pliktig regnskapsrapportering er en direkte oppsummering av bokførte opplysninger i det første punktet, og en omgruppert oppstilling av bokførte opplysninger i de øvrige punktene. Prinsippet for kontrollspor vil være som for tilsvarende lovbestemte spesifikasjoner.
Manuelle systemer og programvare som benyttes til å produsere dokumentasjonen, vil ikke være en del av regnskapssystemet.	Manuelle systemer og programvare som benyttes til å produsere lovbestemte spesifikasjoner, vil være en del av regnskapssystemet.	Manuelle systemer og programvare som benyttes til produksjon av dokumentasjon av balansen inngår ikke i regnskapssystemet.	Manuelle systemer og programvare som benyttes til å produsere pliktig regnskapsrapportering, vil være en del av regnskapssystemet.

Et annet eksempel kan være behandling av reisekostnader. Den enkelte ansatte i den bokføringspliktige virksomheten vil selv legge ut for enkelte av sine reisekostnader og ta vare på dokumentasjonen for disse kostnadene. I tillegg kommer sjablonbaserte reisekostnader som kilometergodtgjørelse, kostgodtgjørelse osv. Den ansatte sammenstiller så disse kostnadene i et eget reiseregningsskjema eller tilsvarende. Selv om reiseregningen kan karakteriseres som en spesifikasjon av kostnadene knyttet til en reise, vil den ikke falle inn under lovens begrep lovbestemt spesifikasjon. Reiseregningen vil være dokumentasjon for reisekostnadene – inndata til regnskapssystemet. Det vises til tabell 4.2 (opplistingen er ikke nødvendigvis uttømmende).

Tabell 4.2: Reisekostnader

Dokumentasjon av bokførte opplysninger	Lovbestemte spesifikasjoner	Dokumentasjon av balansen	Pliktig regnskapsrapportering
Reiseregning eller tilsvarende som viser (pr. ansatt pr. reise):	Lovbestemte spesifikasjoner vil inkludere bl.a.:	Dokumentasjon av balansen vil inkludere bl.a.:	Pliktig regnskapsrapportering vil inkludere bl.a.:

Tabell 4.2: Reisekostnader

Dokumentasjon av bokførte opplysninger	Lovbestemte spesifikasjoner	Dokumentasjon av balansen	Pliktig regnskapsrapportering
– Kostnader den ansatte har lagt ut for (med underdokumentasjon) – Sjablonbaserte godt gjørelser (kost, kilo meter osv.) – Opplysninger om rei sen som formål, tids punkt osv. i samsvar med krav til dokumen tasjon av reisekost nader	– Spesifikasjon av bok førte reisekostnader pr. konto	– Oppstilling som viser mellomværende med hver ansatt	– Reisekostnader i års regnskapet – Innberetning av opp gavepliktige ytelser pr. mottager – Følgeskriv til lønns- og trekkoppgavene
Reisekostnadene bokføres i regnskapssystemet. Reiseregningen, kan produseres manuelt eller det kan benyttes egen programvare der grunnlagsdata registreres for å kunne produsere reiseregningen. Det vil være naturlig at omfanget av og detaljgraden for dokumentasjon av denne typen transaksjoner reguleres nærmere.	De lovbestemte spesifikasjonene vil være en gjengivelse av opplysinger som er bokført, i dette tilfellet reisekostnader, ikke grunnlag for bokføring. Det vil være et direkte kontrollspor mellom denne spesifikasjonen og tilhørende dokumentasjon (reiseregninger).		Pliktig regnskapsrapportering av reisekostnader er en direkte oppsummering av bokførte opplysninger i det første punktet, og en omgruppert oppstilling av bokførte opplysninger i det andre. Kontrollsporet vil være som for lovbestemt spesifikasjon i det første punktet. I det andre punktet vil det være et indirekte kontrollspor mot totaler, normalt ved bruk av hjelpekontoer i regnskapssystemet.
Manuelle systemer og programvare som benyttes til å produsere dokumentasjonen, vil ikke være en del av regnskapssystemet.	Manuelle systemer og programvare som benyttes til å produsere lovbestemte spesifikasjoner, vil være en del av regnskapssystemet.	Manuelle systemer og programvare som benyttes til produksjon av dokumentasjon av balansen inngår ikke i regnskapssystemet.	Manuelle systemer og programvare som benyttes til å produsere pliktig regnskapsrapportering, vil være en del av regnskapssystemet.

Et tredje eksempel kan være bokføring og rapportering av ordinære salgstransaksjoner. En ordre registreres og priser hentes fra en database. Ordren kan endres flere ganger uten at dette må dokumenteres. Når ordren effektueres (normalt ved levering), må det utstedes salgsdokumentasjon (faktura). I motsetning til ordren kan fakturaen bare endres ved at ny dokumentasjon utstedes. Fakturaen bokføres, ofte automatisk, i regnskapssystemet. Dokumentasjonen for salget vil være fakturaen. Ordrebehandlingen vil ikke være en del av regnskapssystemet og ordrene vil ikke være oppbevaringspliktige, med mindre dette er regulert særskilt. Det vises til tabell 4.3 for skjematisk fremstilling av salgstransaksjoner (ikke uttømmende).

Tabell 4.3: Salgstransaksjoner

Dokumentasjon av bokførte opplysninger	Lovbestemte spesifikasjoner	Dokumentasjon av balansen	Pliktig regnskapsrapportering
Dokumentasjonen vil være faktura eller tilsvarende dokumentasjon som inneholder de nødvendige (lovbestemte) opplysningene om transaksjonen, bl.a.: – Partene – Beløp – Avgifter – Osv.	Lovbestemte spesifikasjoner vil inkludere bl.a.: – Spesifikasjon av bok førte salgstransaksjo ner, og avgifter pr. konto – Spesifikasjon av salgs transaksjoner pr. mot part	Dokumentasjon av balansen vil inkludere bl.a.: – Oppstilling som viser mellomværende pr. motpart (saldoliste) – Dokumentasjon av skyldig mva	Pliktig regnskapsrapportering vil inkludere bl.a.: – Salgsinntekter og kun defordringer i årsregn skapet – Periodiske merverdi avgiftsopp gjør
Fakturaen bokføres i regnskapssystemet. Fakturaer kan produseres manuelt eller det kan benyttes egen programvare der grunnlagsdata registreres for å kunne produsere faktura. Det vil være naturlig at innholdet i og detaljgraden for dokumentasjon av denne typen transaksjoner reguleres nærmere.	De lovbestemte spesifikasjonene vil være en gjengivelse av opplysinger som er bokført, i dette tilfellet salgsinntekter, avgifter og kundefordringer, ikke grunnlag for bokføring. Det vil være et direkte kontrollspor mellom denne spesifikasjonen og tilhørende dokumentasjon (fakturaene)		Pliktig rapportering av salgsinntekter er en direkte oppsummering av bokførte opplysninger i det første punktet, og en omgruppert oppstilling av bokførte opplysninger i det andre. Kontrollsporet vil være som for lovbestemt spesifikasjon i det første punktet. I det andre punktet vil det være et indirekte kontrollspor mot totaler i regnskapssystemet.
Manuelle systemer og programvare som benyttes til å produsere dokumentasjonen, vil ikke være en del av regnskapssystemet.	Manuelle systemer og programvare som benyttes til å produsere lovbestemte spesifikasjoner, vil være en del av regnskapssystemet.	Manuelle systemer og programvare som benyttes til produksjon av dokumentasjon av balansen inngår ikke i regnskapssystemet.	Manuelle systemer og programvare som benyttes til å produsere pliktig regnskapsrapportering, vil være en del av regnskapssystemet.

Kapittel 5
Pliktig regnskapsrapportering

5.1 Begrepets betydning

Pliktig rapportering som begrep kom første gang inn i lovgivningen i forbindelse med reglene om registrering og dokumentasjon i regnskapsloven 1998. Utvalget har valgt betegnelsen *pliktig regnskapsrapportering,* og mener med dette *årsregnskap og annen regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift*.

Det innhold og omfang som pliktig regnskapsrapportering til enhver tid har, får betydning i en rekke sammenhenger:

- Innholdet i pliktig regnskapsrapportering får betydning for omfanget av bokføringsplikten og for hvordan bokførte opplysninger skal systematiseres (koder, periode, kontrollspor)
- Fristene for pliktig regnskapsrapportering får betydning for krav til ajourhold og registreringshyppighet
- Innhold i og tidspunkt for pliktig regnskapsrapportering får betydning for adgangen til å endre de opplysninger som danner grunnlag for rapporteringen
- Omfanget av pliktig regnskapsrapportering får betydning for oppbevaringen

5.2 Gjeldende rett

5.2.1 Regnskapsloven 1977

I regnskapsloven 1977 benyttes ikke formuleringen pliktig rapportering. I § 5 første ledd forutsettes det imidlertid at bokføringen må ta hensyn til de lovbestemte rapporteringsplikter:

"Regnskapsbøkene skal gi så fullstendige og spesifiserte opplysninger om forretningens gang som tilsies av hensyn til virksomhetens fordringshavere, eier og deltaker, virksomhetens ledelse og de ansatte, samt *av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov* (uthevet her)".

I regnskapsloven 1977 § 10 kreves periodiske avslutninger av bøkene for hver eller hver annen måned, noe som til en viss grad må sees i sammenheng med terminer for oppgaveplikten til skatte- og avgiftsmyndighetene. Den samme paragrafen krever for øvrig at det skal være sammenheng mellom årsregnskap og hovedbok.

I løsbladforskriften tas det indirekte hensyn til den pliktige rapporteringen ved at bokførte poster skal fremgå enkeltvis og oppsummert *for den enkelte regnskapsperiode* (uthevet her) (§ 4-2 første ledd nr. 1). Den samme formuleringen finnes i § 4-2 første ledd nr. 3 der hovedbokskontoene kreves presentert *for hver regnskapsperiode* (uthevet her). En regnskapsperiode avg-

renses normalt ved den pliktige rapporteringen. I § 4-3 fastsettes periodelengdene til maksimum to måneder, dog skal disse være kortere dersom hensynet til den offentlige oppgaveplikten krever det.

5.2.2 Regnskapsloven 1998

I regnskapsloven 1998 er pliktig rapportering langt på vei førende for hva som skal registreres og hvordan opplysningene kreves spesifisert. I § 2-1 annet ledd kreves det at registreringen skal omfatte " *alle opplysninger som har betydning for utarbeiding av årsregnskap og annen regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig rapportering)* (uthevet her)". Også kravet til ajourhold er delvis knyttet opp mot pliktig rapportering (§ 2-1 siste ledd). Det samme gjelder spesifikasjons- og gjengivelsesbestemmelsene i § 2-2.

Ifølge Ot.prp. nr. 42 (1997-98) avsnitt 5.4.4 menes det med pliktig rapportering både årsregnskapet og annen regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift, herunder:

- Selvangivelse m/vedlegg (ligningsloven §§ 4-2 og 4-4)
- Omsetningsoppgave og årsoppgave til fylkesskattekontoret (merverdiavgiftsloven § 29)
- Årsoppgave for arbeidsgiveravgift/følgeskriv til lønns- og trekkoppgave (§ 6 i forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres, jf. ligningsloven § 6-16, jf. § 6-2)
- Lønns- og trekkoppgave (§ 1-3 i forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres, jf. ligningsloven § 6-16, jf. § 6-2)
- Terminoppgave for forskuddstrekk (§ 7 i forskrift 23. januar 1987 nr. 21 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk, jf. skattebetalingsloven §§ 12, 33, 46 og 56).
- Beregningsoppgave (terminoppgave) for arbeidsgiveravgift (folketrygdloven § 17-4, samt § 5 i forskrift 15. desember 1981 nr. 9858 om beregning og oppgjør mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden, jf. folketrygdloven §§ 16-3 siste ledd og 17-4 første ledd).
- Oppgave over innskudd, utlån og renter i banker mv. (forskrift 20. november 1986 nr. 2072 om levering av kontrolloppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv., jf. hjemmel i ligningsloven § 6-16, jf. § 6-4. Forskriften er erstattet med forskrift 22. desember 1992 nr. 1190.).

I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) kapittel 15 (Merknader til § 2-1) fremgår det videre at også daglig leders rapporteringsplikt til styret etter aksjelovgivningen § 6-15 er omfattet av pliktig rapportering.

5.3 Innholdet i pliktig regnskapsrapportering

5.3.1 Hvordan begrepet skal defineres og avgrenses

Utvalget har diskutert hvordan pliktig regnskapsrapportering skal defineres og avgrenses. Begrepet har betydning for både utformingen og praktiseringen av de øvrige reglene, og det er av den grunn viktig både å ha klare retningslinjer for hva som omfattes av rapporteringsbegrepet og å ha en tydelig avgrensning mot de rapportformer som ikke berøres av bokføringsloven.

Regnskapsrapportering er i dag hjemlet i et stort antall ulike lover og omfatter en rekke rapporter som skal avgis til forskjellige instanser. Praktiske hensyn tilsier at begrepet pliktig regnskapsrapportering, slik det er å forstå i denne loven, begrenses til rapportering etter et bestemt antall navngitte lover. Utvalget ser det dessuten som hensiktsmessig å definere begrepet slik at det blir så allmenngyldig som mulig, gjennom å fastsette generelle kriterier for hvilke former for rapportering som skal inngå. Utvalget har funnet det naturlig å knytte disse kriteriene til hva som er hovedformålet med regnskapsrapporteringen:

- å kommunisere regnskapsopplysninger relatert til årsregnskapet
- å være et relevant grunnlag for økonomiske beslutninger hos eksterne interessenter
- å etablere et tilstrekkelig grunnlag for kontroll av skatter og avgifter

I tillegg til disse kriteriene, må rapporteringen oppfylle visse formkrav for å kvalifisere som pliktig regnskapsrapportering, se punkt 5.3.2. Med dette som utgangspunkt og ut fra en totalvurdering som er nærmere begrunnet i punkt 5.4, har utvalget kommet til at regnskapsrapportering med hjemmel i følgende lover skal anses som pliktig regnskapsrapportering:

- regnskapsloven
- merverdiavgiftsloven
- ligningsloven
- skattebetalingsloven
- folketrygdloven

5.3.2 Formkrav

Definisjonen av pliktig regnskapsrapportering får betydning for store deler av regnskapsbehandlingen, bl.a. for hva som skal bokføres, på hvilket tidspunkt bokføringen skal skje, hvordan opplysningene skal systematiseres og for endringsadgangen. De bokføringspliktige må gis en rimelig mulighet til å innrette bokføringsarbeidet slik at lovens bestemmelser kan bli oppfylt, og det må derfor stilles visse formkrav til de rapporter som skal omfattes av begrepet.

For det første må det kreves at rapporteringen skjer skriftlig. Muntlig rapportering gjør etablering av kontrollspor til en umulighet, noe som representerer et brudd på de grunnleggende forutsetningene for bokføringen. Dette medfører bl.a. at rapportering etter aksjeloven § 6-15 og selskapsloven § 2-27 faller utenfor pliktig regnskapsrapportering, til tross for at Ot.prp. nr. 42 (1997-98) kom til den motsatte konklusjonen. Dernest må det av hensyn til den bokføringspliktige også forlanges at det er kjent på forhånd hvilke regnskapsopplysninger som kommer til å bli etterspurt, og at de aktuelle tidsfrister for å avgi rapportene er fastsatt, jf. drøftingen i punkt 5.5. Formkravene kan dermed formuleres slik:

- rapporteringen skal skje skriftlig
- rapportene skal være forhåndsdefinert
- tidspunkt for avgivelse av rapport skal være fastsatt på forhånd

5.4 Avgrensning mot andre former for pliktig rapportering

5.4.1 Rapportering av ikke regnskapsmessige opplysninger

Et foretak vil kunne ha flere andre former for pliktig rapportering enn det som bygger på regnskapsopplysninger. Rapportering av skader i virksomheten og rapportering av konsesjonsbelagte utslipp av klimagasser er noen eksempler. Slike opplysninger, som ikke kan knyttes til resultatregnskap eller balanse, omfattes ikke av rapporteringsbegrepene i regnskapsloven 1998 og heller ikke av utvalgets forslag til ny lov. For å komme innunder pliktig regnskapsrapportering, forutsettes det at rapporteringen består av regnskapsdata, der en med regnskapsdata mener historiske tall som direkte er knyttet til foretakets eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader.

5.4.2 Intern rapportering

I alle foretak med en viss aktivitet vil det forekomme intern rapportering av regnskapsopplysninger, som eksempelvis kortperiodisk rapportering, avdelingsregnskap og prosjektrapporter. Jevnlig intern regnskapsoppfølging er en forutsetning for tilfredsstillende økonomisk styring og kontroll. Plikten til slik intern oppfølging er for mange foretaks vedkommende hjemlet i lov, for eksempel:

- aksjelovgivningen § 6-15 om daglig leders rapporteringsplikt til styret hver måned (ASA) eller hver tredje måned (AS), og
- selskapsloven § 2-27, om styrets/daglig leders plikt til å holde deltakere/selskapsmøtet løpende underrettet om selskapets virksomhet

Utvalget har diskutert om slik rapportering faller innunder begrepet pliktig regnskapsrapportering. Det er ingen tvil om at denne formen for rapportering som regel må bygge på bokførte opplysninger, og at regnskapssystemet av den grunn må legges til rette for at nødvendig informasjon kan produseres til rett tid. Utvalget har imidlertid kommet frem til at slike interne rapporter ikke dekkes av bokføringslovens begrep, som må forstås som rapportering *fra* foretaket *til* eksterne brukere. I den grad det stilles krav til form og innhold for slik intern rapportering, kan det under visse forutsetninger dekkes av begrepet lovbestemte spesifikasjoner, som er nærmere definert i punkt 5.6.

5.4.3 Regnskapsrapportering med hjemmel i annen lovgivning

Krav om rapportering som inneholder regnskapsopplysninger finnes i en rekke ulike lover. Felles for disse lovene er at de i stor grad er bransjeorienterte, slik at rapporteringsplikten bare gjelder en begrenset gruppe bokføringspliktige. Et annet fellestrekk er at formålet med regnskapsrapporteringen og de prinsipper og vurderingsregler som legges til grunn i rapporteringen kan være vesentlig annerledes enn det bokføringsloven legger opp til. Av den grunn synes det lite hensiktsmessig å inkludere slike rapporter i rapporteringsbegrepet. Dette skyldes ikke minst den betydning begrepet har for både omfang av bokføringsplikten, tidspunkt for bokføringen og for adgangen til å endre bokførte opplysninger. Praktiske hensyn tilsier også at pliktig regnskapsrapportering blir et allmenngyldig begrep med et bredt nedslagsfelt, som kan gjøres gjeldende for de fleste foretak og bransjer.

Eksempler på rapportering som etter dette faller utenfor bokføringslovens definisjon, er halvårsrapporteringen for eiendomsmeglere og inkassovirksomhet som er hjemlet i kredittilsynsloven. Delårsrapportering etter børsforskriften er et annet eksempel. Rapportering til Statistisk sentralbyrå omfattes heller ikke av pliktig regnskapsrapportering, slik det er definert i denne loven. Årsaken er at dette er sekundærrapportering som ikke oppfyller formålskriteriene slik de fremgår i punkt 5.3.1. Statistisk sentralbyrås informasjonsbehov antas dessuten å bli ivaretatt gjennom den rapportering som skjer til de offentlige myndighetene, og som er definert som en del av pliktig regnskapsrapportering.

Dersom det er ønskelig at slike andre former for regnskapsrapportering skal omfattes av krav til dokumentasjon og kontrollspor etc. i bokføringsloven, må dette ivaretas gjennom egne bestemmelser i de spesifikke lovene der det foretas henvisning til bokføringsloven. Regnskapsrapportering som har hjemmel i annen lovgivning, vil helt eller delvis måtte bygge på opplysninger som inngår i definisjonen av pliktig regnskapsrapportering. Regnskapssystemet og bokføringen må derfor innrettes slik at også disse andre formene for regnskapsrapportering blir tilstrekkelig ivaretatt.

5.5 Avgrensning mot plikten til å gi opplysninger på oppfordring

Plikten til å rapportere regnskapsopplysninger til offentlige myndigheter er hjemlet i en rekke lover i tillegg til regnskapsloven, blant andre ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Denne rapporteringsplikten består av to prinsipielt forskjellige måter å avgi informasjon på:

1. Oppgaveplikt
   Opplysninger gis uoppfordret, til fastsatt tidspunkt og med et definert innhold. Dette går under benevnelsen *oppgaveplikt*. Eksempler på bestemmelser som hjemler slik oppgaveplikt er ligningsloven § 4-3 (selvangivelse), § 4-4 (vedlegg til selvangivelse) og § 6-2 (lønnsoppgave), samt merverdiavgiftsloven § 29 (avgiftsoppgave).
2. Opplysningsplikt
   Opplysninger gis på oppfordring av myndighetene, til det tidspunkt og med det innhold som den aktuelle myndighet til enhver tid bestemmer. Denne plikten kalles *opplysningsplikt.* Ligningsloven § 4-8 (opplysning etter særskilt oppfordring), § 6-3 (opplysninger om kjøp, salg, leie mv.) og § 6-4 (opplysninger om fordringer og gjeld mv.), samt merverdiavgiftsloven § 47 (om å gi opplysninger på forlangende) er eksempler på regler om opplysningsplikt.

Den rapportering som faller inn under oppgaveplikten vil normalt omfattes av begrepet pliktig regnskapsrapportering. Når det gjelder den rapportering som følger av opplysningsplikten derimot, er det vanskelig å definere den som en del av den pliktige regnskapsrapporteringen. Her skal opplysninger gis på oppfordring, og det medfører at verken form, innhold eller tidspunkt er gitt på forhånd. Dette ville kunne få uheldige konsekvenser for eksempelvis ajourhold og endringsadgang. En slik avgrensning er også i samsvar med det som er gjort i Ot.prp. nr. 42 (1997-98). At opplysningsplikten ikke er et ledd i

den pliktige regnskapsrapportering, er likevel ikke til hinder for å stille krav om at regnskapssystemet må tilrettelegges slik at nødvendige opplysninger kan gis. I regnskapsloven 1977 er dette ivaretatt i den generelle bestemmelsen i § 5. Utvalget ønsker å videreføre dette som et generelt krav om at regnskapssystemet skal utformes slik at både oppgave- og opplysningsplikten tas hensyn til.

5.6 Avgrensning mot lovbestemte spesifikasjoner

Forslaget til ny bokføringslov stiller krav om utarbeidelse av bestemte spesifikasjoner. Forskjellen mellom pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner består i at mens de pliktige rapportene skal sendes til eksterne parter på bestemte tidspunkt, skal spesifikasjonene foreligge hos den bokføringspliktige til de eventuelt blir etterspurt. Spesifikasjonene består av systematisering av bokførte opplysninger, og skal underbygge den informasjon som de pliktige rapportene inneholder.

Lovbestemte spesifikasjoner er behandlet i kapittel 6.

5.7 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at begrepet pliktig regnskapsrapportering defineres slik:

Med pliktig regnskapsrapportering menes lovbestemt rapportering av historiske regnskapsopplysninger til eksterne parter, gitt i skriftlig form til fastsatt tidspunkt og med et forhåndsdefinert innhold.

Utvalget foreslår at definisjonen tas inn i loven, jf. lovforslaget § 3.

Videre foreslår utvalget at pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven skal være regnskapsrapportering etter:

- Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven 1998)
- Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- Lov 21. november 1952 nr. 2 om skattebetaling (skattebetalingsloven)
- Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Det foreslås at denne avgrensningen gjøres i forskrift, jf. forskriftsforslaget § 1-1.

For å konkretisere hva som inngår i pliktig regnskapsrapportering, gis det i det følgende noen eksempler. Det gjøres oppmerksom på at det i mange tilfeller bare er *deler av* rapportene som omfattes av begrepet; rapportene kan i tillegg inneholde informasjon som ikke hentes fra regnskapet:

Regnskapsloven 1998

Årsregnskap og de opplysninger i årsberetningen som vedrører årsregnskapet (§§ 3-2 og 3-3)

Merverdiavgiftsloven

Omsetningsoppgave og årsoppgave til fylkesskattekontoret (merverdiavgiftsloven § 29)

Ligningsloven

- Selvangivelse med vedlegg (ligningsloven §§ 4-3 og 4-4)
- Årsoppgave for arbeidsgiveravgift/følgeskriv til lønns- og trekkoppgave (§ 6 i forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres, forskrift 30. desember 1989 nr. 1974, jf. ligningsloven § 6-16, jf. § 6-2)
- Lønns- og trekkoppgave (forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave, samt § 1-3 i forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres, jf. ligningsloven § 6-16, jf. § 6-2)
- Kontrolloppstilling over bokførte og innberettede lønns- og trekkbeløp (forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7)
- Oppgave over innskudd, utlån og renter i banker mv. (forskrift 20. november 1986 om levering av kontrolloppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv., jf. ligningsloven § 6-16, jf. § 6-4).

Skattebetalingsloven

Terminoppgave for forskuddstrekk (forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 i § 7 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk, jf. skattebetalingsloven §§ 12, 33, 46 og 56).

Folketrygdloven

Beregningsoppgave (terminoppgave) for arbeidsgiveravgift (folketrygdloven § 24-3 samt forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 i § 5 om beregning og oppgjør mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden).

Kapittel 6
Lovbestemte spesifikasjoner

6.1 Begrepets innhold

6.1.1 Begrepsbruken

I gjeldende regnskapslovgivning benyttes forskjellige begreper når det stilles krav til hvordan opplysningene skal systematiseres:

- I regnskapsloven 1977 tas det utgangspunkt i at regnskapet føres manuelt og det stilles krav om bruk av bestemte bøker og kontoer.
- I løsbladforskriften, som er gitt med hjemmel i regnskapsloven 1977, er disse kravene videreført, men i en mer moderne språkdrakt. Ordet "bok" har blitt skiftet ut med "presentasjon", for øvrig er innholdet i hovedsak det samme.
- Regnskapsloven 1998 benytter ikke bøker og kontoer som begrep, men har erstattet disse med generelle krav til at opplysningene skal *spesifiseres* på bestemte måter slik at de senere kan *gjengi s* i den ønskede form. Hensikten med dette var bl.a. å nøytralisere terminologien i forhold til teknologien.

Utvalget har diskutert om det er formålstjenlig å videreføre ett eller flere av disse begrepene og i tilfelle hvilke(t), eller om det vil være mer avklarende å definere nye begreper. Ett begrep som har vært vurdert, er "lovbestemt detaljgjengivelse". Diskusjonen som fulgte i kjølvannet av ikrafttredelsen av regnskapsloven 1998 viste imidlertid at det bør utvises varsomhet med å forlate faguttrykk som dagbok, reskontro mv., fordi dette er innarbeidede begreper som alle parter forstår. Samtidig må det tas hensyn til at den teknologiske utviklingen krever et annet begrepsapparat enn det som er relevant i manuelle systemer.

Utvalget finner ikke å kunne videreføre benevnelsen "bøker", selv om dette har en solid forankring i regnskapsterminologien. Årsaken er at begrepet anses for å være for nært knyttet til manuell regnskapsføring. "Presentasjon" forbindes etter utvalgets mening i for stor grad med selve årsregnskapet, og er av den grunn ikke velegnet som erstatning for "bøker". Utvalget har derfor kommet til at "lovbestemte spesifikasjoner" kan være et hensiktsmessig begrep, forutsatt at det gis et presist innhold som alle parter forstår. "Spesifikasjon" har gradvis blitt tatt i bruk etter at regnskapsloven 1998 trådte i kraft, og selv om praksis har vært nølende til å skifte ut den tradisjonelle "hovedboken", har spesifikasjonsbegrepet blitt innarbeidet både i undervisning og i litteratur. Bruk av "spesifikasjon" har derfor den fordel at det langt på vei er kjent, det er nøytralt i forhold til regnskapsmediet og det bygger ikke nødvendigvis på en kontosystematikk. For å imøtekomme de deler av praksis som fortsatt føler seg mest fortrolige med den gamle terminologien og for å unngå misforståelser, har utvalget i tillegg valgt å angi de gamle begrepene som sideformer.

6.1.2 Avgrensning mot dokumentasjon og mot andre former for systematisering

Spesifikasjon og dokumentasjon er begreper som i en del sammenhenger vil ha et tilnærmet likt innhold og som det derfor kan være vanskelig å holde fra hverandre. Lovteknisk er det imidlertid viktig at begrepene har et presist innhold, og utvalget har derfor hatt en grundig drøfting av det begrepsapparatet som legges til grunn. Det vises til kapittel 4 for en nærmere beskrivelse av både drøftinger og konklusjoner.

Med en spesifikasjon menes en systematisk sammenstilling av bokførte opplysninger. Systematikken vil variere alt etter hvordan opplysningene skal spesifiseres, for eksempel;

- i henhold til identifikasjonskode (for eksempel bilagsnummer)
- i henhold til kontokode
- i henhold til kundekode eller leverandørkode

Forutsetningen for å kunne frembringe en spesifikasjon er vanligvis at det har skjedd en bokføring med påfølgende bearbeiding av opplysningene. Uten en slik forutgående behandlingsprosess, vil det som hovedregel ikke være mulig å utarbeide en spesifikasjon. Systematisk arkivering vil ikke være tilstrekkelig som spesifikasjon i denne sammenheng.

Dokumentasjon av bokførte opplysninger er benevnelsen på det som er grunnlaget for bokføringen. For at en transaksjon eller annen disposisjon skal kunne bokføres i regnskapssystemet, må den være dokumentert i en eller annen form. Dokumentasjonen kan være digital eller papirbasert, og må inneholde tilstrekkelig opplysninger til at bokføring er legitimert og kan gjennomføres. Dokumentasjon kan komme fra eksterne parter eller være produsert internt i foretaket. Inngående faktura er et eksempel på det første og utgående faktura et eksempel på internt produsert dokumentasjon. Dokumentasjon benyttes også om materiale som bekrefter balansepostenes fullstendighet, realitet og nøyaktighet. Eksempler på dette er kontoutdrag fra bank (ekstern dokumentasjon) og vareopptellingslister (intern dokumentasjon).

6.2 Gjeldende rett

Nedenfor omtales sentrale deler av gjeldende rett. Avsnittene 6.2.1 – 6.2.3 omfatter regnskapsloven 1977 og de forskrifter (også i skatte- og avgiftslovgivningen) som er gjeldende når den bokføringspliktige har valgt å følge bokføringsreglene i regnskapsloven 1977. Avsnitt 6.2.4 dekker regnskapsloven av 1998 og 99-forskriften. Det gjøres oppmerksom på at omtalen på langt nær er fullstendig.

6.2.1 Regnskapsloven 1977

Regnskapsloven § 6 har regler om "hvilke bøker som skal føres, innretning og føring av bøkene". Det skal føres bøker som er nødvendige av hensyn til virksomhetens art og omfang. Minimumskravene er

1. Kassebok for kontante inn- og utbetalinger
2. Dagbok for alle andre forretningstilfeller
3. Kontobok for mellomværende med fordringshavere og skyldnere

4. Hovedbok for innføring av sammendrag av kontoene i kassebok og dagbok
5. Årsoppgjørsbok for innføring av resultatregnskap, balanse mv.

Ulike kombinasjoner av ovennevnte bøker kan benyttes. Med unntak av sammendragsboken og årsoppgjørsboken, kan bøkene erstattes av "løse blad, lister eller andre hjelpemidler når disse inngår i et betryggende system", jf. § 6 fjerde og femte ledd.

6.2.1.1 Løsbladforskriften

Løsbladforskriften § 4-2 gir regler om presentasjon av regnskapsopplysninger. Ordet presentasjon tilsvarer bok i regnskapsloven 1977. Presentasjonene skal gis på papir eller skjerm og skal omfatte følgende informasjon

1. Regnskapsførte poster skal fremgå enkeltvis og oppsummert på en systematisk og lett kontrollerbar måte for den enkelte regnskapsperiode (dagbok).
2. Oversiktlig presentasjon av hver konto som viser mellomværende med fordringshavere og skyldnere (reskontro).
3. Oversiktlig presentasjon av samtlige hovedbokskontoer (hovedbok).
4. Grunnlaget for utarbeidelse av noter skal vises på en måte som muliggjør etterprøving av informasjonen.

6.2.1.2 Forskrift 8. januar 1986 nr. 4 om føring av særregnskaper for arbeid under utførelse for andres og for egen regning i bygge- og anleggsvirksomhet

Forskriften § 2 har krav om føring av særregnskap for prosjekter med en anbudspris eller kalkulert omsetningsverdi på minst kr 100 000 eksklusive merverdiavgift. For øvrige prosjekter kan det benyttes en samlekonto.

6.2.2 Merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiftsloven § 42 krever at bokføringen skal innrettes "slik at avgiftsmyndighetene til enhver tid kan kontrollere omsetning, uttak, anskaffelser, utgående og inngående avgift".

6.2.2.1 Forskrift 20. august 1969 nr. 1 om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven

§ 2 –	avgiftspliktig omsetning må føres atskilt fra den avgiftsfrie omsetningen
§ 3 –	postene som skal inngå i avgiftsoppgaven skal enten fremkomme på egne kontoer eller ved utarbeidelse av egne oversikter som tydelig viser hvordan tallene kan finnes igjen i regnskapet
§ 4 –	avgiftsoppgaven skal avstemmes mot kontoene i regnskapet for hver termin, og avstemmingen skal føres i en

egen bok dersom sammenhengen ikke direkte fremgår av kontoene

§ 6 – det skal føres egne bøker over avgiftspliktige uttak av varer og tjenester til bruk i egen næringsvirksomhet

§ 9 – det skal føres kontobok eller benyttes annet betryggende system for registrering av mellomværende med fordringshavere og skyldnere. Dette gjelder også ved kontante kjøp/salg mellom næringsdrivende

§ 10 – det skal føres særskilt bok eller nyttes annet betryggende system for registrering av varer og tjenester til privat bruk som den næringsdrivende tar ut av virksomheten

§ 11 – det skal føres kontobok eller nyttes annet betryggende system for registrering av omsetning til funksjonærer som har en ledende stilling i firmaet. Det gjelder også for omsetning til aksjonærer i selskaper med 10 eller færre aksjonærer

6.2.3 Ligningsloven

Ligningsloven § 6-1 krever at den som kan pålegges oppgaveplikt etter ligningsloven, skal innrette sin regnskapsføring slik at oppgavene kan gis og kontrolleres.

6.2.3.1 Forskrift 28. november 1958 nr. 1 om bokføring av kontantsalg, av uttak av varer til privatbruk og salg til nærmere angitte personer

Forskriften gjelder for skattepliktige næringsdrivende og inneholder bl.a. bestemmelser om kasseoppgjør og spesifikasjon av uttak av varer til privat bruk og salg til nærmere angitte personer. Innholdet i kravene er det samme som i forskrift nr. 1 til merverdiavgiftsloven, se avsnitt 6.2.2.1 ovenfor.

6.2.3.2 Forskrift 30. desember 1983 nr. 1972 om regnskapsføring av lønnsutbetalinger mv.

§ 1 – det skal føres særskilte kontoer for lønnsutbetalinger mv. som omfattes av oppgaveplikten

6.2.3.3 Regnskapsforskrift 5. mars 1984 nr. 1256 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk

§ 2 – det skal minst føres statusbok, dagbok, reskontro og hovedbok

§ 5 – stiller krav om bruk av bestemte kontoer

§ 9 – krever at uttak av produkter skal spesifiseres i dagboken eller på egne lister

6.2.4 Regnskapsloven 1998

Regnskapsloven § 2-2 om regnskapssystemet inneholder bestemmelser om gjengivelse og spesifikasjon:

- Registrerte opplysninger skal kunne gjengis på papir i 10 år.
- Elektronisk registrerte opplysninger skal dessuten kunne gjengis elektronisk.
- Alle registrerte opplysninger skal kunne gjengis enkeltvis pr. rapportperiode (ifølge Ot.prp. nr. 42 (1997-98) tilsvarer dette "dagboksystematikken").
- Alle registrerte opplysninger som ligger til grunn for pliktig rapportering skal spesifiseres.
- Registrerte opplysninger (pr. rapportperiode) om kjøp og om mellomværende med kunder og leverandører skal spesifiseres på motpart (ifølge Ot.prp. nr. 42 (1997-98) er dette en videreføring av reskontrokravet kombinert med bestemmelsen i forskrift nr. 1 til merverdiavgiftsloven).
- Registrerte opplysninger om uttak (pr. rapportperiode) til eiere, deltakere og egen virksomhet skal spesifiseres på motpart.
- Hver dags kontantsalg skal spesifiseres.
- Utgående og inngående merverdiavgift skal spesifiseres etter kodene i regnskapssystemet for hvert regnskapsår.

Ifølge Ot.prp. nr. 42 (1997-98) er det bevisst unngått å bruke faguttrykk som "reskontro", "hovedbok", "dagbok" mv. Disse er erstattet av formuleringer som er så generelle at de kan anvendes både i manuelle og elektroniske systemer. Det fremgår likevel at innholdet i disse begrepene er søkt videreført.

6.2.4.1 99-forskriften

§ 3-2 – krav om lagerregnskap over særavgiftspliktige varer, der beholdning, tilgang og levering samt uttak til eget utsalg eller eget bruk skal spesifiseres

§ 3-4 – arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser skal spesifiseres

§ 3-5 – salg av varer og tjenester fra merverdiavgiftspliktige skal spesifiseres på motpart, med mindre det er kontantsalg til forbruker (pr. rapportperiode)

§ 7-1 – krav om utarbeidelse av prosjektregnskap innen bygge- og anleggsvirksomhet når anbudspris eller omsetningsverdi utgjør 3 G eller mer. Opplysninger om oppdrag under denne grensen kan gjengis samlet.

6.3 Behovet for å stille konkrete spesifikasjonskrav i lov- og forskriftstekst

Regnskapsloven 1998 inneholder få konkrete krav til hvordan registrerte opplysninger skal spesifiseres. Dette, kombinert med en til dels upresis begrepsbruk både i lov- og forskriftstekst, er en av årsakene til at disse reglene er vanskelige å praktisere. Den bokføringspliktige har behov for å vite nøyaktig hvilke spesifikasjoner kontrollmyndighetene kommer til å etterspørre, og i hvilken form det forventes at disse spesifikasjonene skal foreligge. Utvalget finner det mest hensiktsmessig at det i loven angis hvilke spesifikasjoner som skal kunne utarbeides, og at nærmere krav til innholdet i disse spesifikasjonene fastsettes i forskrift.

I diskusjonen av hvilke spesifikasjonskrav som skal legges til grunn, har utvalget valgt å ta utgangspunkt i reglene i løsbladforskriften. I tillegg søkes deler av spesifikasjonskravene i skatte- og avgiftslovgivningen innarbeidet, slik at en i størst mulig grad kan få en samlet fremstilling av de spesifikasjoner som kreves.

6.4 Aktuelle spesifikasjoner

6.4.1 Spesifikasjon av bokførte opplysninger

Når det gjelder spesifikasjon av bokførte opplysninger, har utvalget som nevnt valgt å ta utgangspunkt i presentasjonskravene i løsbladforskriften. Løsbladforskriften er vel kjent og inneholder konkrete bestemmelser som har vist seg å fungere svært godt i praksis gjennom mange år. Løsbladforskriften § 4-2 krever presentasjon av opplysninger i dagbok, hovedbok og reskontro. Utvalget foreslår å opprettholde tilsvarende krav til spesifikasjoner.

Kravet til "dagbok" i løsbladforskriften foreslås videreført som et krav om *bokføringsspesifikasjon*. I løsbladforskriften kreves det at regnskapsførte poster skal fremgå enkeltvis og oppsummert for den enkelte regnskapsperiode, og at postene skal ha nødvendig legitimasjonshenvisning, dato og koder. Utvalget er enig i at disse opplysningene må inngå i en bokføringsspesifikasjon, men ønsker en nærmere presisering av de to siste elementene; dato og koder.

Når det gjelder dato, er det flere alternativer som kan være aktuelle: Registreringsdato, dokumentasjonsdato og i forbindelse med kjøps-/salgstransaksjoner, også leveringsdato. I diskusjonen av hvilket datobegrep det vil være mest hensiktsmessig å bruke, har utvalget lagt vekt på hva som er formålet med bokføringsreglene, og da spesielt formålet med å legge til rette for kontroll og innsyn i regnskapsbehandlingen. Etter utvalgets syn er det utvilsomt bruk av dokumentasjonsdato som best ivaretar dette kontrollbehovet. Når dokumentasjonsdato registreres og fremgår av spesifikasjonene hos begge parter i en transaksjon, gir dette muligheter for kryssjekking, noe som kan forenkle kontrollarbeidet betydelig. I en del tilfeller vil det imidlertid kunne by på problemer å bruke dokumentasjonsdato. Dette har sammenheng med bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, som legger til grunn at det er leveringstidspunktet som avgjør i hvilken termin avgiften skal innberettes og betales. Dette har likevel vært praktisert slik at det er fakturadato som er grunnlaget

for periodisering så fremt fakturering skjer senest 30 dager etter levering. For løpende leveranser, som for eksempel elektrisk kraft, telekommunikasjon, abonnement mv., skal transaksjonen tas med i den perioden vederlaget kreves. Bruk av dokumentasjonsdato ved bokføringen kan også medføre brudd på periodiseringsreglene i regnskapsloven 1998. Dette kan imidlertid enkelt løses ved egne korreksjonsposteringer i tilknytning til periodeavslutninger. Problemstillingen rundt periodisering av merverdiavgift er nærmere drøftet i avsnitt 9.5.

Koder er benevnelsen på registrerte opplysninger som styrer den videre behandlingen i regnskapssystemet. Det skilles gjerne mellom to typer behandlingskoder:

1. *Tilordningskoder, som muliggjør spesifikasjon av regnskapsopplysningene.* Tilordningskoder som er relevante for bokføringen er kontokoder, kunde- og leverandørkoder, andre koder som er nødvendige av hensyn til pliktig regnskapsrapportering og – i bygge- og anleggsbransjen – prosjektkoder.
2. *Andre behandlingskoder som påvirker behandlingen av regnskapsdataene.* Ett eksempel på slike behandlingskoder er merverdiavgiftskoder. Enkelte regnskapssystemer har ikke den nødvendige funksjonalitet for å spesifisere avgiftskoder. Foretak med slike systemer må kunne søke om dispensasjon fra ovennevnte krav om spesifikasjon av behandlingskoder. Dette vil i første rekke være aktuelt for datterselskap i utenlandske konsern som er pålagt å benytte konsernets regnskapssystem. Dispensasjon bør kunne gis under forutsetning av at det eksisterer et betryggende system for kontroll av avgift, som for eksempel at det brukes "rene" kontoer ved bokføring av avgiftspliktige transaksjoner.

Det tradisjonelle kravet til "hovedbok" foreslås videreført gjennom krav om *kontospesifikasjoner*. Det vil si at bokførte opplysninger kreves systematisert med utgangspunkt i konto(kode) og kontonavn, der alle posteringer med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning, angivelse av behandlingskoder samt inn- og utgående saldo skal fremgå.

Tilsvarende foreslås gjeldende bestemmelser om "reskontro" videreført gjennom krav til kunde- og leverandørspesifikasjoner. I utgangspunktet gjelder dette krav til spesifikasjon av mellomværende mellom kunder og/eller leverandører, det vil si at det blir aktuelt først når det selges/kjøpes på kreditt. I avsnitt 6.4.2 nedenfor drøftes det generelle kravet til motpartsspesifikasjoner, uavhengig av om salget/kjøpet skjer på kreditt eller kontant.

Løsbladforskriften § 4-2 nr. 2 krever spesifikasjon av kode, navn, alle poster i ordnet rekkefølge med henvisning til dokumentasjon, dato samt inn- og utgående saldo for perioden. I tillegg foreslår utvalget at leverandørspesifikasjonene også skal omfatte leverandørens organisasjonsnummer. Forslaget er begrunnet i erfaringer fra kontroller innen bygge- og anleggsbransjen, der det har vært et gjennomgående problem å identifisere vedkommende leverandør ved innhenting av utskrift fra leverandørregisteret. Det anses som en fordel, både for kontrollmyndighetene og for den enkelte bokføringspliktige, at organisasjonsnummeret fremgår av leverandørspesifikasjonen. Etter utvalgets mening vil ikke dette medføre vesentlig merarbeid for den bokføringspliktige, da organisasjonsnummeret skal fremgå av salgsdokumentet

og kun skal legges inn ved opprettelsen av kontoen. Kravet innebærer ikke nødvendigvis at organisasjonsnummeret skal være (en del av) identifikasjonskoden eller at det skal inngå blant søkebegrepene, men kun at organisasjonsnummeret skal fremgå av leverandørspesifikasjonen. Kravet begrenses dessuten til å gjelde norske leverandører. Det kreves ikke at det opprettes organisasjonsnummer på leverandører som står oppført i leverandørspesifikasjonen ved lovens ikrafttredelse. Dersom det etter dette tidspunktet mottas faktura fra disse leverandørene skal imidlertid organisasjonsnummer opprettes.

Utvalgets foreslår etter dette følgende spesifikasjoner av bokførte opplysninger:

Bokføringsspesifikasjon (bokføringsjournal)

Oppstillinger der bokførte opplysninger fremgår enkeltvis og systematisk. Opplysningene skal foruten beløp, omfatte dokumentasjonsdato (unntaksvis leveringsdato), periode, dokumentasjonshenvisning, tilordningskoder og andre relevante behandlingskoder. Systemgenererte poster kan fremkomme som totaler dersom de er lett kontrollerbare.

Kontospesifikasjoner (hovedbok)

En oppstilling over alle kontoer spesifisert pr. periode, der det for hver konto skal vises
- kontokode og kontonavn
- alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning
- andre relevante behandlingskoder
- inn- og utgående saldo

Kundespesifikasjoner (kundereskontro)

En oppstilling som spesifiserer salg og betalinger for alle kunder pr. periode, der det for hver kunde skal vises
- kundekode og -navn
- alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning
- inn- og utgående saldo

Leverandørspesifikasjoner (leverandørreskontro)

En oppstilling som spesifiserer kjøp og betalinger for alle leverandører pr. periode, der det for hver leverandør skal vises
- leverandørkode og -navn
- leverandørens organisasjonsnummer
- alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning
- inn- og utgående saldo

6.4.2 Motpartsspesifikasjon ved kontante kjøp og salg

I avsnitt 6.4.1 har utvalget foreslått at kunde- og leverandørspesifikasjoner skal være lovbestemte spesifikasjoner av bokførte opplysninger. Det er i den forbindelse et sentralt spørsmål om dette spesifikasjonskravet bare skal gjelde ved kredittsalg eller om også kontantsalg skal spesifiseres pr. motpart. Et slikt spesifikasjonskrav vil gi eksterne kontrollører forbedret kontrollmulighet. Kontantsomsetning kan da kontrolleres ved å sammenligne spesifikasjonene i både selgers og kjøpers regnskapssystemer på samme måte som ved kredittsalg.

Utvalget har drøftet krav til angivelse av motpart på kontant salgs- og kjøpsdokumentasjon i avsnitt 9.6.2.2. Utvalget har konkludert med at selger har plikt til å angi motpart på salgsdokumentasjonen ved kontantsalg av varer for videresalg og varer og tjenester til direkte bruk i produksjon eller tjenesteleveranse, eller der betalingen skjer med kontanter for et beløp på kr 100 000 eller mer inklusive merverdiavgift. Kjøpers dokumentasjon skal inneholde kjøpers navn, med unntak for kjøp foretatt av ansatte (utlegg) eller kjøp som utgjør mindre enn kr 1 000 inklusive merverdiavgift. Med mindre det dreier seg om varer for videresalg mv., jf. ovenfor, vil det ved kontantkjøp kun være kjøpers dokumentasjon som har angivelse av kjøper. Det vil derfor ikke være praktisk mulig for selger å spesifisere disse transaksjonene på motpart. Utvalget foreslår et krav til motpartsspesifikasjon av de samme transaksjonene både for selger og kjøper. Et spesifikasjonskrav vil derfor bare være aktuelt for salg av varer for videresalg og varer og tjenester til direkte bruk i produksjon eller tjenesteleveranse og salg hvor vederlaget utgjør kr 100 000 eller mer inklusive merverdiavgift.

Et krav til motpartsspesifikasjon av kontantsalg vil være lite problematisk for bokføringspliktige som bare unntaksvis selger mot kontant betaling. Disse virksomhetene vil ha systemer som er tilrettelagt for å bokføre alt salget i en reskontro eller tilsvarende. For virksomheter som hovedsakelig driver kontantomsetning, vil et slikt krav kunne medføre praktiske vanskeligheter. En løsning kan derfor være at disse virksomhetene gis mulighet til å utarbeide spesifikasjonene på en enklere måte, for eksempel ved å oppbevare kopier av den relevante salgsdokumentasjonen samlet pr. kunde. Dette vil være en parallell til adgangen til å nytte "annet betryggende system" for reskontro i regnskapsloven 1977. For bokføringspliktige kjøpere antas det ikke å være problematisk med tradisjonell reskontroføring av de aktuelle kontante kjøpene.

Utvalget foreslår på denne bakgrunn at kravene til kunde- og leverandørspesifikasjoner omfatter kontante salg og kjøp av varer for videresalg og varer og tjenester til direkte bruk i produksjon eller tjenesteleveranse og salg og kjøp hvor vederlaget utgjør mer enn kr 100 000 inklusive merverdiavgift. Videre foreslår utvalget at virksomheter som hovedsakelig driver kontantsalg gis adgang til å spesifisere salget til den enkelte kunde ved å fremlegge samlet kopier av salgsdokumentasjonen.

6.4.3 Spesifikasjon av merverdiavgift

Formålet med en spesifikasjonsbestemmelse er å forenkle myndighetenes kontroll ved å legge forholdene til rette for at avgiftsberegningen lettere kan sannsynliggjøres. I dette ligger at det skal være mulig å avstemme regnskapet

mot grunnlaget for avgiftsberegningen. De kravene som i dag gjelder på dette området, finnes i forskrift nr. 1 til merverdiavgiftsloven. Forskriften § 2 krever at avgiftsfri og avgiftspliktig omsetning må føres atskilt, og § 3 stiller krav om egne kontoer for alle postene på avgiftsoppgaven. Det forutsettes at det skjer en avstemming mellom regnskap og avgiftsoppgave for hver termin, jf. § 4. Sistnevnte paragraf har også en bestemmelse om at det også skal foretas en årlig avstemming av både utgående og inngående merverdiavgift. Denne bestemmelsen er imidlertid ikke iverksatt.

Utvalget foreslår at både merverdiavgiften og grunnlaget skal spesifiseres for hver termin. Spesifikasjonskravet bør gjelde både utgående og inngående merverdiavgift, fordelt på henholdsvis høy og lav sats, og gjelder uavhengig av om avgiften er direkteført eller beregnet ved hjelp av avgiftskoder. Utgående merverdiavgift må kunne spesifiseres både på kontonivå og på transaksjonsnivå. Spesifikasjonen skal også vise avgiftsfri omsetning og uttak, samt omsetning og uttak som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 4.

Slik spesifikasjon kan i prinsippet oppnås ved to alternative modeller:

- Bruk av "rene" kontoer.
  Det har hittil vært et forskriftskrav å ha egne kontoer for avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning. Spesifikasjonskravet forutsetter at dette utvides til også å gjelde øvrige transaksjoner.
- Spesifikasjon ved hjelp av andre behandlingskoder enn kontokodene

Hvilken løsning den bokføringspliktige velger, er underordnet så lenge terminoppgavene kan avstemmes mot regnskapet på en tilfredsstillende måte. Når det gjelder utgående merverdiavgift, vil det i praksis trolig være mest hensiktsmessig å opprettholde systemet med rene kontoer for salg.

Spesifikasjon av merverdiavgift på kontonivå for en termin kan for eksempel se ut som i tabell 6.1 (post 1, 2 og 3 i avgiftsoppgaven er ikke tatt med av plasshensyn).

Behovet for spesifikasjon av merverdiavgiften på transaksjonsnivå ivaretas gjennom kravene til bokføringsspesifikasjon og kontospesifikasjon.

I regnskapsloven 1998 § 2-2 siste ledd forutsettes det at merverdiavgiften skal spesifiseres pr. år, og ikke bare pr. termin. Utvalget finner det ikke nødvendig å opprettholde et slikt krav. Spesifikasjon av terminoppgavene vil oppfylle kontrollformålet, og nytten av et tilleggskrav om årlige spesifikasjoner vil trolig være lavere enn kostnadene forbundet med et slikt tiltak. Det må også tilføyes at en stor gruppe bokføringspliktige – bokføringspliktige med en årlig omsetning innenfor merverdiavgiftsområdet på inntil en million kroner – nå vil kunne velge å ha kun én avgiftstermin (årsterminoppgave), slik at terminoppgave og årsoppgave blir den samme. Det samme gjelder for øvrig jordbruk med binæringer og skogbruk som kan levere årsoppgave uavhengig av omsetningens størrelse.

6.4.4 Spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser

Utvalget går inn for en videreføring av dagens regelverk, som finnes i forskrift om regnskapsføring av lønnsutbetalinger mv. (forskrift 30. desember 1983 nr. 1972 til ligningsloven) § 1 og i 99-forskriften § 3-4. Forskrift nr. 1972 § 1 krever at det skal føres særskilte kontoer for lønnsutbetalinger mv. som omfattes av

oppgaveplikten, herunder også særskilte kontoer for arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser. Utvalget er av den oppfatning at den bokføringspliktige fritt må kunne velge om det skal benyttes rene kontoer eller om spesifikasjonen skal skje ved hjelp av regnskapssystemets øvrige koder. Utvalget foreslår følgelig at lønnsoppgavepliktige ytelser skal spesifiseres etter kontoene i regnskapssystemet for hver termin. Arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser skal dessuten kunne gjengis samlet, pr. avgiftssats og kommune.

6.4.5 Spesifikasjon av uttak og salg til eiere, deltakere og ansatte

Eiere, deltakere og ansatte har en posisjon i forhold til den bokføringspliktige som medfører en økt risiko for at varer og tjenester blir tatt ut eller solgt uten å bli korrekt bokført i regnskapet. Kravene om spesifikasjon av uttak og salg til eiere, deltakere og ansatte er dermed satt for å sikre og kunne kontrollere at slike uttak/ salg blir bokført og at bokføringen skjer til en riktig verdi, herunder korrekt skatte- og avgiftsmessig behandling. Utvalget er av den oppfatning at det er hensiktsmessig å videreføre regler om spesifikasjon av uttak og salg til eiere, deltakere og ansatte.

Når det gjelder uttak og salg til eiere og deltakere, foreslås spesifikasjonskravene i regnskapsloven 1998 (§ 2-2) og 99-forskriften § 3-5 videreført. 99-forskriften § 3-5 gjelder kun bokføringspliktige som også er merverdiavgiftspliktige. Utvalget mener at kravet til å spesifisere salg mv. bør formuleres slik at det gjelder alle bokføringspliktige, uavhengig av avgiftsplikten. I forskrift nr. 1 til merverdiavgiftsloven og i forskrift 28. november 1958 nr. 1 til ligningsloven kreves spesifikasjon av omsetning til funksjonærer som har en ledende stilling i firmaet. I 99-forskriften § 3-5 ble dette kravet utvidet til å gjelde samtlige ansatte i foretaket. Formålet med bestemmelsen var å kunne kontrollere omfanget av personalrabatter og om dette gir grunnlag for beskatning. Utvalget har imidlertid kommet til at dette kontrollaspektet i første rekke gjør seg gjeldende i forhold til ansatte som har en viss innflytelse i foretaket. I andre tilfeller antas kontrollbehovet å være mindre fremtredende. Kravet kan dessuten medføre omfattende registreringsrutiner. Et eksempel på dette kan være en dagligvareforretning som har en rekke avdelinger hvor ansatte kan handle, og hvor kravet medfører at det må etableres registreringssystem slik at alt salg kan spesifiseres, uavhengig av hvor den ansatte handler.

På bakgrunn av ovenstående og ut fra en kost-nyttebetraktning har utvalget kommet til at kravet til spesifikasjon bør begrenses til ledende ansatte, og at kravet må omfatte både salg og andre ytelser (gaver). Utvalget bemerker imidlertid at dersom rabatter til ansatte er av en slik størrelse og omfang at det medfører skattelegging av den ansatte, må salget uansett bokføres slik at oppgaveplikten kan overholdes, jf. punkt 5.3.1 .

Spesifikasjonene av salg og andre ytelser og uttak forutsetter at opplysningene er bokført på motpart. Dette kan skje ved at det opprettes egne koder i kunderegisteret eller ved at det settes av egne kontoer for dette formålet.

99-forskriften § 3-2 inneholder en bestemmelse om føring av lagerregnskap for særavgiftspliktige varer. Toll- og avgiftsdirektoratet har gitt uttrykk for at bestemmelser vedrørende særavgifter best kan ivaretas gjennom særlovgivningen, og utvalget har derfor valgt å ikke videreføre bestemmelsen.

6.5 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår følgende spesifikasjonskrav i bokføringsloven § 5:
- bokføringsspesifikasjon
- kontospesifikasjon
- kunde- og leverandørspesifikasjoner
- spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet
- spesifikasjon av salg til eiere og deltakere
- spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte
- spesifikasjon av merverdiavgift
- spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser

Det foreslås at departementet i forskrift gir nærmere regler om innholdet i spesifikasjonene. Det vises til forskriftsforslaget § 2-1 første og annet ledd. Utvalget foreslår også en dispensasjonsadgang fra kravet til spesifikasjon av andre relevante behandlingskoder i bokføringsspesifikasjon og kontospesifikasjon, jf. forskriftsforslaget § 2-1 tredje ledd.

Kapittel 7
Regnskapssystemet

7.1 Regnskapssystemets definisjon

7.1.1 Nærmere om begrepet regnskapssystem (omfang og avgrensning)

Bruken av betegnelsen "system" har skapt noe forvirring omkring betydningen og forståelsen av begrepet regnskapssystem. I dagligtale knyttes "system" ofte til IT-løsninger. "Regnskapssystemet" benyttes som betegnelse på den IT-løsningen den bokføringspliktige bruker til å bokføre opplysninger og produsere spesifikasjoner av bokføringen. Det kan være større, komplekse løsninger som SAP eller mer tradisjonelle som Agresso, Rubicon eller lignende. Tilsvarende omtales gjerne andre IT-løsninger som "lønnssystem", "lagersystem", "ordre-/faktureringssystem" osv.

Begrepet regnskapssystemet er i regnskapslovgivningen ikke knyttet til IT-løsninger direkte. Begrepet er brukt om hjelpemidlene den bokføringspliktige bruker for å bokføre, systematisere, spesifisere og rapportere bokførte opplysninger og etablere kontrollspor. Regnskapssystemet kan således bestå både av flere IT-løsninger og av papirbaserte hjelpemidler som bøker, lister og journaler. IT-løsninger som i dagligtale benevnes "regnskapssystem", er ofte én av flere komponenter som inngår i regnskapslovgivningens betydning av begrepet. Årsavslutningsprogrammer vil typisk være en annen komponent.

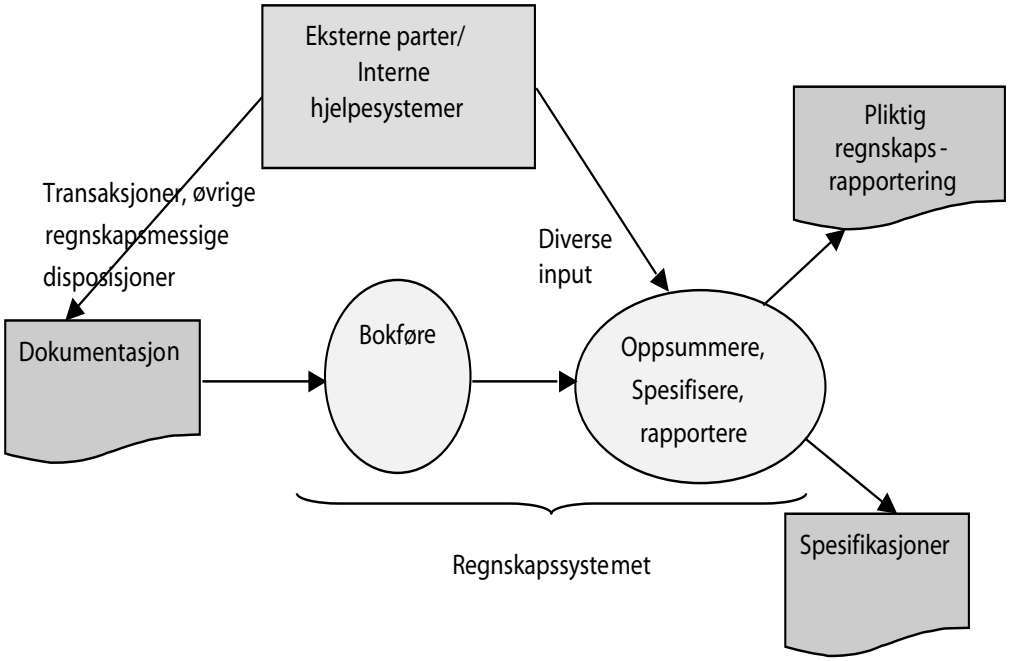
Som det fremgår av drøftingen av begreper i punkt 4.3, er bokføring en del av registreringsbegrepet. Utvalget har kommet til at bokføring i utgangspunktet er den eneste formen for registrering bokføringspliktige bør ha lovbestemt plikt til å gjennomføre. Utvalget har valgt å relatere begrepet regnskapssystem til den pliktige regnskapsrapporteringen og opplysningsplikten overfor myndighetene. Det betyr at når regnskapssystemet for eksempel benyttes til å registrere opplysninger for interne formål og til å utarbeide internregnskap, er dette noe som faller utenfor bestemmelsene i denne loven. Et annet eksempel er registrering av en ordre i et ordresystem. Denne handlingen vil ikke direkte påvirke resultatregnskap eller balanse, og ordresystemet vil således ikke være en del av regnskapssystemet. Utvalget har med dette innskrenket omfanget av regnskapssystemet som begrep i forhold til regnskapsloven 1998, og lagt seg nærmere betydningen av begrepet i regnskapsloven 1977 og løsbladforskriften. Begrunnelsen er kost-nyttebetraktninger ved registrerings- og oppbevaringsplikt for opplysninger som ikke har direkte påvirkning på den pliktige regnskapsrapporteringen eller opplysningsplikten, og behovet for et praktiserbart regelverk.

Ettersom pliktig registrering er begrenset til bokføring, finner utvalget det naturlig å avgrense regnskapssystemet tilsvarende. Regnskapssystemet vil dermed omfatte hjelpemidler som benyttes til:

- Bokføring av transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner. Dette kan skje ved manuell registrering eller ved automatisk oppdatering av ele-

ktroniske registre.
- Sammenstilling av bokførte opplysninger eller annen informasjon for å produsere lovbestemte spesifikasjoner.
- Sammenstilling av bokførte opplysninger eller annen informasjon for produksjon av pliktig regnskapsrapportering.

Omfanget og avgrensningen er visualisert i figur 7.1.



Figur 7.1 Regnskapssystemet

Regnskapssystemet kan dermed defineres slik, jf. punkt 4.3.3:

System bestående av en eller flere komponenter som benyttes til og muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas. Komponentene kan være manuelt vedlikeholdte lister, journaler etc. eller elektroniske systemer (programvare).

7.2 Gjeldende rett

7.2.1 Regnskapsloven 1977 og løsbladforskriften

Regnskapsloven 1977 har bestemmelser om hvilke regnskapsbøker som skal føres og er basert på et manuelt system. Begrepet regnskapssystem er derfor ikke brukt i denne loven. Begrepet "betryggende system" benyttes imidlertid flere steder i lovteksten.

Løsbladforskriften regulerer de delene av regnskapssystemet som med utgangspunkt i kontrollerbar dokumentasjon fører frem til årsregnskapet. I fagartikler om forskriften fremkommer det også at begrepet er knyttet til

hjelpemidler som benyttes til å behandle opplysninger som er registrert i regnskapsbøkene for å kunne produsere årsregnskapet og spesifikasjonene omtalt i løsbladforskriften § 4-2.

I løsbladforskriften § 3-1 er det gitt regler om dokumentasjon av regnskapssystemet. Opplegg og virkemåte skal fremgå slik at regnskapskyndige kan sette seg inn i systemet og hvordan bokføringen er gjennomført. Det skal videre på en lettfattelig måte fremgå hvordan regnskapet kan etterprøves. Beskrivelse av systemets virkemåte skal foreligge dersom det er nødvendig for dette formålet. Det er også krav om at faste data og koder som er nødvendige for etterprøvingen, skal fremgå på en oversiktlig måte.

Løsbladforskriften regulerer presentasjonsmedier i § 4-2, der det fremgår at presentasjonene kan være på papir eller i oversiktlige bilder på dataskjerm/leseapparat. Forskriften § 5-4 annet ledd har krav om at regnskapsmateriale skal kunne presenteres på papir i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets utgang. Forskriften har også krav til *oppbevaringsmedier,* som behandles i kapittel 11.

7.2.2 Regnskapsloven 1998

Heller ikke regnskapsloven 1998 definerer begrepet regnskapssystem. Av forarbeidene fremgår det at betydningen konseptuelt sett langt på vei er den samme som i løsbladforskriften. Ettersom regnskapsloven 1998 har en betydelig utvidet registreringsplikt i forhold til regnskapsloven 1977, er imidlertid regnskapssystemets omfang i praksis utvidet sammenlignet med det tidligere regelverket. I tillegg til hjelpemidler ved tradisjonell bokføring, inngår hjelpemidler for registrering av for eksempel lønnsdata, lagerbevegelser og registrering av ordrer og andre avtaler i begrepet.

Regnskapsloven 1998 § 2-2 første ledd krever at regnskapssystemet skal være innrettet ordentlig og oversiktlig og i § 2-5 kreves det at regnskapssystemet skal være dokumentert. Dokumentasjonen skal beskrive regnskapssystemet og hvordan det kan etterprøves. Den skal også vise hvordan registrerte opplysninger tilordnes i systemet og hvordan sammenhengen er mellom de registrerte opplysningene og den pliktige rapporteringen. Endringer i regnskapssystemet skal fremgå av dokumentasjonen, med beskrivelse av og tidspunkt for endringene.

Krav til presentasjonsmedier er gitt i regnskapsloven 1998 § 2-2 annet ledd. Registrerte opplysninger skal kunne gjengis på papir i hele oppbevaringsperioden. I tillegg skal opplysningene kunne gjengis i standard dataformat dersom de er registrert elektronisk.

7.2.3 99-forskriften

Dokumentasjon av regnskapssystemet er regulert i forskriften § 1-1 der det kreves oversikt over

- Typer transaksjoner og andre disposisjoner som er registreringspliktige for den bokføringspliktige, herunder intern ressursanvendelse og avtaler
- Regnskapssystemets oppbygning, herunder hvilke deler av systemet som føres henholdsvis manuelt og elektronisk
- Pliktige rapporteringer for den bokføringspliktige.

Det skal i tillegg foreligge brukerveiledning for de delene av regnskapssystemet som føres elektronisk.

7.3 Dokumentasjon av regnskapssystemet

7.3.1 Drøfting

Regnskapsloven 1977 tar utgangspunkt i fullt ut manuelle regnskapssystemer der opplegg og kontrollspor er ukomplisert og langt på vei selvforklarende. Behovet for en separat beskrivelse av regnskapssystemet er i slike tilfeller nærmest ikke-eksisterende.

Løsbladforskriften hadde opprinnelig bl.a. som formål å etablere et regelverk som også kunne anvendes ettersom næringslivet i økende grad tok i bruk IT-løsninger i bokføringen. Økende automatisering av bokføringen har medført et større antall systemgenererte poster, der det ikke finnes tradisjonelle bilag, og generelt et mer komplisert kontrollspor. Det er dermed behov for en egen beskrivelse av regnskapssystemet for at eksterne kontrollører skal kunne kontrollere bokføringen.

Kravene til dokumentasjon av regnskapssystemet er følgelig primært begrunnet i det eksterne kontrollbehovet. Formålet med denne dokumentasjonen er å muliggjøre kontroll av transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner også der behandlingen er komplisert og kontrollsporet vanskelig tilgjengelig. Dokumentasjonen vil være spesielt viktig i forbindelse med systemgenererte poster der dokumentasjonen av regnskapssystemet kan være den eneste dokumentasjonen av transaksjonen eller disposisjonen.

Revisorer, regnskapsførere og kontrollmyndigheter er representert i utvalget. Erfaringer fra disse gruppers bruk av dokumentasjonen av regnskapssystemet trekker i retning av at denne dokumentasjonen brukes i relativt begrenset omfang. Systemdokumentasjon for IT-løsninger benyttes i forbindelse med overføring av data for automatisert kontroll, men denne dokumentasjonen er betydelig mer detaljert og teknisk enn løsbladforskriften krever. Det er et generelt trekk at nødvendig informasjon om hvordan bokføringen kan kontrolleres og etterprøves, fortrinnsvis innhentes ved samtaler med de ansvarlige i de bokføringspliktige virksomhetene. Bistandsplikten prioriteres med andre ord fremfor dokumentasjon av regnskapssystemet. Utvalget har også grunn til å tro at denne tendensen til en viss grad har ført til at kravene til dokumentasjon av regnskapssystemet ikke etterleves i praksis.

Utvalget mener disse erfaringene medfører at reglene for dokumentasjon ikke bør gjøres mer omfattende enn formålet med denne dokumentasjonen tilsier.

I denne sammenheng er utvalget av den oppfatning at det er mest hensiktsmessig å videreføre reglene i løsbladforskriften.

7.3.1.1 Beskrivelse av kontrollsporet

Grunnlaget for en slik beskrivelse vil være en oversikt over typer transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner. Oversikten må gjøre kontrollsporet forståelig for en ekstern kontrollør. For helt enkle, nærmest selvforklarende systemer, vil det i praksis ikke være behov for en separat beskriv-

else. I andre tilfeller vil det kunne være tilstrekkelig å lage en liste over de forskjellige bilagsseriene og tilhørende transaksjoner. Transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner med komplisert kontrollspor, for eksempel systemgenererte poster, bør dokumenteres særskilt, med mer utfyllende beskrivelser.

7.3.1.2 Systemgenererte poster

Kontroll av systemgenererte poster vil normalt foregå på følgende måte: Kontrolløren innhenter grunnlaget for de systemgenererte postene. Dette vil som regel være bokførte beløp: lånesaldo som skal renteberegnes, totale kostnader som skal fordeles osv. De systemgenererte postene beregnes så ved en eller flere satser, fordelingsnøkler eller lignende, ofte kalt faste data. For å kunne gjennomføre beregningen må kontrolløren kjenne til eventuelle koder som styrer de faste data som brukes, og ha tilgang til en systembeskrivelse som viser hvilke konkrete beregninger som gjennomføres. Dokumentasjonen på dette området kan således bestå av flere elementer.

Faste data

Faste data er data som påvirker eller er knyttet til en ubestemt mengde transaksjoner. Eksempler på faste data er avgiftssatser, rentesatser, varenummer osv. Systemgenererte poster er normalt beregnet bl.a. ved hjelp av faste data. Ved etterkontroll må disse dataene derfor foreligge, enten i egne oversikter eller som en del av systembeskrivelsen. Det er imidlertid ikke nødvendig at bokføringspliktige vedlikeholder egne oversikter over opplysninger som fremkommer i andre spesifikasjoner eller som ikke benyttes ved beregning og bokføring av systemgenererte poster. Eksempelvis vil kunder fremgå av spesifikasjoner av bokførte opplysninger pr. kunde (reskontro), varetyper vil normalt fremgå av lagerlister osv. Det vil heller ikke være behov for en separat dokumentasjon av faste valutakurser dersom omregningen av valuta enkelt kan kontrolleres mot posteringsdokumentasjonen. Hvis faste valutakurser benyttes i beregning av systemgenererte poster, bør det likevel foreligge dokumentasjon for disse kursene. På den annen side vil det ikke være behov for å vedlikeholde oversikter over faste data som styres av eksterne forhold og er allment tilgjengelige. Det vil gjelde satser for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift osv. Bokføringspliktige må imidlertid kunne fremlegge internt kontrollerte faste data som rentesatser benyttet ved systembaserte renteberegninger, fordelingsnøkler for forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, samt fordelingsnøkler for systembasert fordeling av inntekter eller kostnader mellom forskjellige juridiske enheter og lignende.

Koder

Enkelte systemgenererte poster initieres ved registrering av koder på bokføringstidspunktet. Oversikt over disse kodene må foreligge. Et typisk eksempel på slike koder er merverdiavgiftskodene. I de fleste enklere systemer vil betydningen av disse kodene fremgå av de lovbestemte spesifikasjonene. Det vil da normalt ikke være behov for en separat dokumentasjon av kodene. For

virksomheter som har merverdiavgiftskoder som initierer forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, vil en slik dokumentasjon derimot være nødvendig. Dokumentasjonskravet gjelder videre koder som medfører en transaksjonsbehandling. Koder som registreres for interne rapporteringsformål, for eksempel avdelingskoder, omfattes ikke av dokumentasjonskravet.

Systembeskrivelser

Slike beskrivelser må være tilgjengelige i den grad de er nødvendige for å kunne etterprøve og kontrollere systemgenererte poster. Også på dette området bør det aksepteres at enkle, kjente beregningsformer som enkelt kan kontrolleres uten systembeskrivelse, ikke dokumenteres særskilt. Det kan eksempelvis gjelde systembaserte beregninger av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og feriepenger.

Når det gjelder dokumentasjon av IT-løsninger, er det vanlig å dele slik dokumentasjon i tre typer:

- systemdokumentasjon som benyttes til videreutvikling og vedlikehold av løsningen
- driftsdokumentasjon som skal forklare hvordan løsningen håndteres i det aktuelle driftsmiljøet
- brukerdokumentasjon som er en veiledning for bruk av løsningen

Enkelte har tolket løsbladforskriften slik at det kreves brukerdokumentasjon for de enkelte IT-løsningene som inngår i regnskapssystemet. Dette kan ikke leses av forskriftsteksten, og tolkningen har sannsynligvis sin bakgrunn i at brukerdokumentasjon har vært nevnt som eksempel på tilfredsstillende dokumentasjon. Selv om det ikke foreligger et slikt krav, kan system- og brukerdokumentasjon i mange tilfeller helt eller delvis inngå som en del av dokumentasjonen av regnskapssystemet, spesielt i teknologisk kompliserte miljøer. Det er imidlertid ikke behov for et generelt krav til system- eller brukerdokumentasjon for de forskjellige IT-løsningene som benyttes. Det vil for eksempel ikke være hensiktsmessig å pålegge oppbevaringsplikt for brukerdokumentasjonen for et årsavslutningsprogram i ti år etter at den bokføringspliktige sluttet å bruke det.

7.3.1.3 Endringer i regnskapssystemet

For at hele den aktuelle periodens transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal kunne kontrolleres, må dokumentasjonen av regnskapssystemet for ethvert tidspunkt kunne fremlegges. Det primære bør imidlertid være at en fyllestgjørende dokumentasjon for det aktuelle tidspunktet kan fremlegges, ikke at endringen som sådan er dokumentert. Det må vurderes av den enkelte bokføringspliktige om det er hensiktsmessig å dokumentere innholdet i endringene eller om dokumentasjonen totalt sett oppdateres når det skjer endringer i regnskapssystemet. Det normale vil være å benytte følgende prinsipp for utarbeidelse og vedlikehold av dokumentasjonen:

1. Utarbeide komplett dokumentasjon av regnskapssystemet
2. Dokumentere endringer i regnskapssystemet

3. Utarbeide ny, komplett dokumentasjon av regnskapssystemet

Dokumentasjonen i punkt 1 og 2 må oppbevares i den pliktige oppbevaringstiden etter at dokumentasjonen i punkt 3 er utarbeidet.

7.3.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår å opprettholde et krav om dokumentasjon av regnskapssystemet dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger, jf. lovforslaget § 6 annet ledd. Kravene bør være "spisset" mot formålet med dokumentasjonen; etterprøving og kontroll av samtlige bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner. Det betyr at dokumentasjonen må:

- beskrive kontrollsporet for de forskjellige typer transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner
- beskrive hvordan systemgenererte poster kan etterprøves/kontrolleres, herunder aktuelle koder og faste data.

7.4 Presentasjonsmedier

7.4.1 Krav til presentasjon på papir

Som det fremgår av beskrivelsen av gjeldende rett, foreligger det et skille mellom kravene til presentasjonsmedier og oppbevaringsmedier. Utvalget har funnet det hensiktsmessig å videreføre et slikt skille. Presentasjonsmediene behandles her, mens kravene til oppbevaringsmedier drøftes i kapittel 11.

I regnskapsloven 1998 ble kravet til presentasjon av regnskapsmateriale på papir utvidet fra 3 år og 6 måneder til 10 år. Det er hensiktsmessig for kontrollinstansene å kunne få papirversjoner av dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering. En videreføring av et slikt krav vil etter utvalgets oppfatning ikke medføre praktiske problemer for de bokføringspliktige. Den teknologiske utviklingen har ført til at det normalt ikke er noe problem å presentere elektronisk lagrede opplysninger på papir. Det som kan leses fra en dataskjerm vil vanligvis enkelt kunne skrives ut.

7.4.2 Standard dataformat

Regnskapsloven 1998 § 2-2 krever at bokførte opplysninger som er lagret elektronisk skal kunne gjengis i standard dataformat. Hensikten med dette er å sikre at bokførte opplysninger kan gjengis i hele den pliktige oppbevaringsperioden, uavhengig av teknologisk utvikling. Eksempler som er gitt på standard dataformat, er ASCII og EBCDIC. Standard dataformat er imidlertid ikke et entydig begrep, og enkelte har hevdet at disse eksemplene ikke faller inn under en normal forståelse av begrepet. Når det foreligger usikkerhet om innholdet i standard dataformat, mener utvalget det er en forutsetning at begrepet gis et mer konkret innhold dersom det kreves slik gjengivelse. Det vil bl.a. være en forutsetning for at leverandører av aktuelle IT-løsninger kan levere nødvendig funksjonalitet. Praktisk kan dette gjennomføres ved at det fra myndighetenes side utarbeides en oversikt over hvilke dataformater som faller inn under begrepet, og at denne oversikten holdes løpende oppdatert. Dessuten bør en slik oversikt være tilgjengelig for bokføringspliktige til enhver tid, for eksempel via internett.

Utvalget mener at sikring av gjengivelse primært er ivaretatt ved kravet til å kunne presentere bokførte opplysninger på papir. Presentasjon på standard dataformat gir imidlertid kontrollinstansene mulighet til å ta opplysningene inn i egne analyseverktøy, forutsatt at relevante feltbeskrivelser for de aktuelle dataene foreligger. Dette gir mulighet for å gjennomføre detaljerte kontroller av betydelige datamengder i løpet av kort tid. Det kan således gi betydelige effektiviseringsgevinster både for eksterne revisorer og kontrollmyndighetene dersom et krav om presentasjon på standard dataformat videreføres i regelverket.

Krav om presentasjon på standard dataformat kan imidlertid i mange tilfeller skape praktiske problemer for de bokføringspliktige. Det må finnes kompetanse til å få produsert slik gjengivelse, og det må finnes kompetanse til å sikre at lesekvaliteten opprettholdes i hele oppbevaringsperioden. Spesielt mindre virksomheter vil oppleve disse problemene. De praktiske problemene er mindre så lenge opplysningene er tilgjengelige i den aktuelle IT-løsningen og kan tas ut i standard dataformat ved behov. I disse tilfellene kan tilgang til registrerte opplysninger i standard dataformat også ofte ivaretas ved bestemmelser om bistandsplikt. Problemene blir større når bokføringspliktige skifter IT-løsning eller versjoner av slike løsninger, og spesielt når det også skjer et skifte av ekstern regnskapsfører.

De fleste aktuelle IT-løsningene har i dag funksjonalitet som kan fremskaffe bokførte opplysninger og elektronisk dokumentasjon i standard dataformat, og norske leverandører må forventes å tilpasse seg et eventuelt krav. Dersom reglene krever slik funksjonalitet, vil imidlertid enkelte utenlandske IT-løsninger risikere ikke å tilfredsstille norsk lovgivning. Norske bokføringspliktige som benytter utenlandske systemer, kan derved få problemer med å overholde lovgivningen. Det er ingen krav til gjengivelse i standard dataformat i dansk og svensk lovgivning, og utvalget er ikke kjent med at andre land har slike krav. Krav om gjengivelse i standard dataformat kan således bli et særnorsk fenomen.

Basert på drøftingen over, ser utvalget fire alternative løsninger for krav om gjengivelse i standard dataformat:

1. Ingen krav til gjengivelse i standard dataformat
2. Krav til gjengivelse i standard dataformat så lenge de aktuelle IT-løsningene er tilgjengelige, dvs. et funksjonalitetskrav til løsningene
3. Krav til gjengivelse i standard dataformat i kortere periode etter utløpet av regnskapsåret
4. Krav til gjengivelse i standard dataformat i ti år etter utløpet av regnskapsåret

I kapittel 11 foreslås det at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk skal oppbevares (lagres) elektronisk. Regnskapsloven 1998 krever både oppbevaring i og dermed mulighet til å gjengi bokførte opplysninger i standard dataformat. Utgangspunktet for utvalgets videre vurdering er elektronisk lagring i den bokføringspliktiges IT-system og ikke krav om lagring av opplysningene i standard dataformat. Lagring i standard dataformat vil være arbeidskrevende og medføre overføring av samtlige aktuelle data fra den aktuelle IT-løsningen til standard dataformat regelmessig. Overføring

av utvalgte elektronisk lagrede data til standard dataformat ved behov, vil være vesentlig mindre ressurskrevende. Når funksjonaliteten for overføring er tilgjengelig, vil eksterne kontrollørers tilgang til data i standard dataformat være sikret så lenge dataene finnes elektronisk. Utvalget mener i utgangspunktet at det er nyttig å stille krav om at bokførte opplysninger som er lagret elektronisk kan gjengis i standard dataformat, slik det er beskrevet i punkt 2 ovenfor. Oppbevaringsplikt utover bruksperioden for de aktuelle IT-løsningene (punkt 3 ovenfor), kan da knyttes til krav til elektronisk oppbevaring, og ikke til standard dataformat. Prinsippet ville da bli at elektronisk lagrede opplysninger skal kunne gjengis i standard dataformat.

Utvalget har innhentet synspunkter på en slik løsning både fra kontrollmyndigheter, systemleverandører og forskjellige grupper av bokføringspliktige. Tilbakemeldingene har vært motstridende. Fra enkelte er det hevdet at gjengivelse i standard dataformat vil være tilnærmet uproblematisk og langt på vei en fordel for de bokføringspliktige. Andre fremholder sterkt at dette vil skape problemer og bidra til at elektronisk oppbevaring reduseres til et minimum. Utvalget har derfor kommet til at det er så stor usikkerhet knyttet til dette, at det i første omgang ikke bør innføres krav til gjengivelse i standard dataformat. Ettersom denne usikkerheten kan reduseres i årene fremover, kan det være hensiktsmessig at det foreligger en hjemmel som åpner for at det på et senere tidspunkt kan gis regler i forskrift.

7.4.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår et generelt krav om at bokførte opplysninger skal kunne presenteres på papir i hele oppbevaringsperioden. Videre ser utvalget store effektivitetsgevinster ved et krav om å kunne gjengi bokførte opplysninger som er registrert elektronisk, i standard dataformat. Det er imidlertid så stor usikkerhet knyttet til konsekvensene av et slikt krav for de bokføringspliktige, at utvalget ikke vil foreslå krav om oppbevaring eller gjengivelse i standard dataformat nå. Utvalget foreslår en forskriftshjemmel som åpner for å gi regler om dette dersom usikkerheten på dette området avtar i fremtiden. Det vises til lovforslaget § 6 første ledd.

Kapittel 8
Bokføring

8.1 Begrepet bokføring

I kapittel 4 er bokføring definert som *registrering av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader i regnskapssystemet*. Bokføringsbegrepet har solide røtter i Norge. Når utvalget likevel har funnet det formålstjenlig å definere begrepet, skyldes dette regnskapsloven 1998 som med sitt registreringsbegrep skapte en god del uklarheter og fortolkningsproblemer. I regnskapsloven 1977 var ikke dette noe tema; føring i bøkene utgjorde bokføringen og loven gjaldt fra bokføringstidspunktet. I regnskapsloven 1998 er bokføring helt fraværende. I stedet benyttes "registrering", som er et langt mer omfattende begrep.

Begrepet kan presiseres ytterligere ved å definere bokføring som oppdatering av kontospesifikasjon (hovedbok) og av kunde- eller leverandørspesifikasjoner (reskontro). Dette betyr i praksis at bokføring representerer en debet-/kreditpostering. Det som skjer av innleggelse av data i regnskapssystemet forut for bokføringstidspunktet, går inn under benevnelsen registrering (eller også pre-registrering).

Eksempel:

Bilagene registreres fortløpende i bunter, som lagres i et midlertidig register. Det tas utskrift fra det midlertidige registeret for kontroll før endelig oppdatering skjer. Først når bunten er kontrollert og godkjent, foretas oppdateringen. Deretter lagres opplysningene permanent på kontoer, og vi kan si at bokføring har skjedd. Det som har skjedd tidligere, benevnes registrering.

Et annet eksempel:

Etter hvert som inngående fakturaer mottas, posteres de fortløpende til kredit i leverandørspesifikasjonen og til debet på en interimskonto. Når en faktura er godkjent, debiteres den aktuelle kostnadskontoen og interimskontoen krediteres. Alle disse posteringene faller innunder begrepet bokføring, fordi det her har skjedd en debet-/kreditpostering og en fortløpende oppdatering av kontospesifikasjonen og av leverandørspesifikasjonen. At det i den første del av operasjonen dreier seg om postering på en interimskonto, spiller ingen rolle.

8.2 Hvilke opplysninger skal bokføres?

8.2.1 Gjeldende rett

I regnskapsloven 1977 fremgår det indirekte hvilke opplysninger som skal bokføres, ved at det stilles krav til innholdet i sluttproduktet (§ 5):

> "Regnskapsbøkene skal gi så fullstendige og spesifiserte opplysninger om forretningens gang som tilsies av hensyn til virksomhetens fordringshavere, eier og deltaker, virksomhetens ledelse og de ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov."

Regnskapsloven 1998 starter på samme måte som sin forgjenger ved å si at (§ 2-1 annet ledd):

> "Registrering ..... skal omfatte alle opplysninger som har betydning for utarbeiding av årsregnskap og annen regnskapsrapportering....."

I tillegg angis visse minstekrav til registrerte opplysninger, som skal omfatte:

"

1. dato for utstedelse av dokumentasjon,
2. informasjon om beløp og/eller mengde,
3. koder som viser tilordning i regnskapssystemet, og
4. henvisning til tilhørende dokumentasjon."

Dette må anses som hovedregler. I tillegg er det til begge lovene gitt forskriftsbestemmelser som angir detaljert hva som skal bokføres/registreres i bestemte tilfeller.

8.2.2 Drøfting

I regnskapsloven 1977 er kravene til innholdet i bøkene helt klare, og hva som dermed må bokføres følger av disse bestemmelsene. I regnskapsloven 1998 er spesifikasjonskravene derimot svært upresise, opplysninger skal spesifiseres og gjengis, men det er ikke entydig hvordan dette skal skje. Med en slik modell er det nødvendig å definere eksakt hvilke opplysninger som skal registreres. Utvalgets forslag har så konkrete krav til hvilke opplysninger de lovbestemte spesifikasjoner skal inneholde, at utvalget mener det ikke oppstår noe behov for å angi konkret hvilke opplysninger som skal bokføres. De fleste av opplysningene som kreves må nødvendigvis bokføres, og hvilke opplysninger dette er, fremgår av spesifikasjonskravene. Bytte av eiendeler eller tjenester er omhandlet i § 3-1 i 99-forskriften. Bytte er transaksjoner og må bokføres. Utvalget anser det derfor ikke nødvendig å videreføre bestemmelsen.

8.2.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår å gå tilbake til 77-modellen og la kravene til bokførte opplysninger fremgå indirekte gjennom kravene til spesifikasjoner. Utvalget legger dermed opp til å formulere en generell lovbestemmelse som slår fast at de opplysninger som er nødvendige av hensynet til innholdet i de lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering må bokføres. Det vises til lovforslaget § 7 første ledd.

8.3 Ajourhold/bokføringshyppighet

8.3.1 Gjeldende rett

Regnskapsloven 1977 § 9 krever at bøkene skal være tilfredsstillende à jour til enhver tid i samsvar med god regnskapsskikk, samt at kontante inn- og utbetalinger " *så vidt mulig*" skal føres i kasseboken samme dag de finner sted. I regnskapsloven 1977 § 10 slås det fast at bøkene som et minimum skal være ajourført for perioder på to måneder.

I regnskapsloven 1998 er det formulert et krav om registrering uten ugrunnet opphold og senest innen frister for pliktig rapportering (§ 2-1 fjerde ledd). I 99-forskriften § 4-1 finnes samme krav til registrering av kontanter som i regnskapsloven 1977. Det er gjort unntak fra ajourholdskravene for de med begrenset regnskapsplikt som benytter ekstern regnskapsfører. Begrenset regnskapspliktige er også unntatt fra regelen om registrering uten ugrunnet opphold i de tilfeller der de "ved uttak av eiendeler og tjenester til eiere, deltakere og egen virksomhet, fastsetter verdien av eiendeler og tjenester sjablonmessig i henhold til ligningsloven § 7-1." Da kan "registrering av verdien skje ved utgangen av hver periode for pliktig rapportering" (99-forskriften § 4-2 annet ledd). I 99-forskriften § 4-3 er det et krav om at lønn mv. skal registreres senest på utbetalingstidspunktet.

8.3.2 Drøfting

Først må det tas stilling til hva det egentlig innebærer "å være à jour" med bokføringen. Er det tilstrekkelig at alle transaksjoner som har funnet sted i perioden er bokført, eller forutsettes det også at alle nødvendige periodiseringer har blitt gjennomført, slik at regnskapet gir et uttrykk for inntekter og kostnader, eiendeler og gjeld som er i samsvar med vurderingsreglene i regnskapsloven.

Utvalget mener at det vil føre for langt å kreve at alle periodiseringer skal være gjennomført for at bokføringen skal være à jour. Periodiseringer som avsetning for skyldige feriepenger og påløpte renter er enkle å gjennomføre, mens det på den annen side er for omfattende å kreve varelagertelling for at regnskapet skal være à jour. Utvalget har derfor valgt å begrense kravet til ajourhold til transaksjoner og de periodiseringer som følger av pliktig regnskapsrapportering og av oppgave- og opplysningsplikten.

Det er regnskapsloven 1977 med sine bestemmelser om tilfredsstillende ajourhold og to måneders ajourholdsfrist som i dag praktiseres. Det er utvalgets erfaring at to-månedersfristen ikke alltid blir etterlevd dersom foretaket verken er merverdiavgiftspliktig eller har ansatte. Myndighetene har heller ikke håndhevet bestemmelsen særlig strengt i slike situasjoner.

Det er enighet i utvalget om at det bør være en generell hovedregel, som suppleres med visse minstekrav. Når det gjelder den generelle regelen, som bør inntas i loven, ble det diskutert om denne burde bygge på:

- regnskapsloven 1977 om tilfredsstillende ajourhold i samsvar med god regnskapsskikk,
- regnskapsloven 1998 om registrering uten ugrunnet opphold, eller
- den grunnleggende forutsetningen om at ajourhold skal skje ut fra foretakets og transaksjonenes art og omfang.

Det er utvalgets oppfatning at formuleringen i regnskapsloven 1977 er for upresis. Utvalget anser formuleringen i regnskapsloven 1998 for å være strengere enn regnskapsloven 1977 og ser at det kan oppstå problemer når bokføringen foretas av eksterne regnskapsførere. Utvalget har derfor kommet til at den grunnleggende forutsetningen også er egnet som generell bestemmelse om ajourhold. Når virksomhetens art og omfang legges til grunn, betyr dette eksempelvis at:

- store foretak sannsynligvis må bokføre daglig
- banker må være à jour til enhver tid
- foretak med få transaksjoner kan nøye seg med sjeldnere ajourføring

Denne konklusjonen innebærer en videreføring av prinsippet i regnskapsloven 1977 og intensjonen bak regelen i regnskapsloven 1998, og representerer samtidig en lovfesting av dagens "gode praksis".

Utover den generelle hovedregelen bør det fastsettes enkelte minstekrav til ajourhold som uansett skal gjelde. For det første må bokføringen være à jour i forhold til fristene for pliktig regnskapsrapportering. I praksis er det den to-månedlige terminrapporteringen etter merverdiavgiftsloven som setter den strengeste begrensningen. Utvalget legger likevel til grunn at pliktig regnskapsrapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk hver annen måned i seg selv ikke medfører plikt til å ajourføre bokføringen hver annen måned. Begrunnelsen for dette er at denne rapporteringen kan skje fra et ajourført lønnssystem uten at det er behov for å bokføre opplysningene. Dersom foretaket har to-månedlige terminoppgaver for merverdiavgiften skal imidlertid også transaksjoner knyttet til lønn, arbeidsgiveravgift og skattetrekk bokføres hver annen måned.

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001 har næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning under 1 mill. kr fått anledning til å benytte én avgiftsperiode. Det betyr at mange bokføringspliktige kun har pliktig regnskapsrapportering en gang i året, nemlig pr. 31.12. Dette gjelder også de som ikke er avgiftspliktige. Utvalget har diskutert om det er behov for regler som sikrer at disse ajourfører regnskapet oftere enn én gang årlig. Riktignok forutsetter hovedregelen om ajourhold i henhold til art og omfang i de aller fleste tilfeller at regnskapet ajourføres hyppig, men utvalget anser behovet for ajourhold som så viktig at en har valgt å fastsette ytterligere minstekrav. Dette skyldes hensynet både til kreditorvernet, til den bokføringspliktiges egen mulighet for økonomisk styring, og til skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for kontroll og innsyn. Utvalget mener derfor at en ajourholdsfrist på firemånedersperioder må være et absolutt minstekrav for foretak som har mer enn et rent minimum av transaksjoner som skal bokføres. Samtidig må det tas hensyn til at det kreves en viss tid for å få brakt regnskapet à jour. Utvalget er av den oppfatning at to måneder må regnes som en romslig frist i denne sammenheng. Dette innebærer at bokføringen for perioden 1.1. – 30.4. må være ferdigstilt pr. 30.6. og tilsvarende at bokføringen for annet tertial må være fullført pr. 31.10. Når ajourholdsfristen er ute, innebærer dette at regnskapsperioden er avsluttet ("låst") og dermed stengt for videre bokføring. Dette får betydning for mulighetene til å rette bokførte opplysninger, jf. punkt 8.5. Bok-

føringstidspunktene for årets siste tertial, det vil si pr. 31.12., styres i hovedsak av den pliktige regnskapsrapporteringen so m skjer ved årsavslutningen.

Enkelte foretak har et så begrenset transaksjonsvolum at det ikke er behov for å holde regnskapet à jour så ofte som hvert tertial. Foretak med et fåtall transaksjoner bør kunne tillates å bokføre disse relativt sjeldent. Dette følger av forutsetningen om at virksomhetens art og omfang er avgjørende for ajourholdskravet. Utvalget finner derfor ut fra praktiske hensyn å kunne gjøre unntak fra minstekravet om fire måneders ajourhold for foretak med få transaksjoner. Transaksjonsvolumet antas å være den utslagsgivende faktoren i dette tilfellet, selv om utvalget også har diskutert om omsetningsstørrelse kan være et brukbart kriterium. Det kan imidlertid være bokføringspliktige, for eksempel foretak som driver utleie av fast eiendom, som kan ha en relativt stor omsetning, men som har få transaksjoner i løpet av et år. Utvalget antar at det i slike tilfeller er tilstrekkelig å holde orden på bilagene for å opprettholde den nødvendige oversikt og for å sikre de eksterne interesser. Krav om ajourhold av regnskapet skulle derfor ikke være nødvendig.

Den eksakte grensen for antall transaksjoner som berettiger fritak fra firemånederskravet, kan være vanskelig å fastsette. I utgangspunktet burde dette være en fleksibel grense, men av lovtekniske hensyn bør den likevel fastsettes til en absolutt størrelse. Utvalget ønsker imidlertid ikke at en slik grense fremkommer i selve loven, men vil der ta utgangspunkt i at det "normale" skal være en minimumsperiode på fire måneder. Tilfeller som antas å kunne avvike fra det normale, kan for eksempel være foretak med en bilagsmengde på rundt 100 bilag i året. Denne grensen kan det være aktuelt å endre på et senere tidspunkt, når myndigheter og næringsliv har fått erfaring med hvordan bestemmelsen fungerer i praksis.

Med bilag menes her dokumentasjon av transaksjoner, og kan for eksempel være en faktura eller en betalingsdokumentasjon. Såkalte "samlebilag" kan ikke benyttes for å komme under grensen. Det presiseres dessuten at dokumentasjon på andre regnskapsmessige disposisjoner ikke skal regnes med blant de ca. 100 bilagene pr. år. Når antall bilag har passert 100, inntrer den fire-månedlige ajourholdsplikten, enten dette skjer i første, andre eller tredje tertial.

8.3.3 Kontanttransaksjoner

Utvalget har under punkt 8.3.2 om ajourhold/bokføringshyppighet kun vurdert de generelle kravene til ajourhold av bokføringen. Både regnskapsloven 1977 og regnskapsloven 1998 har strengere krav til bokførings-/registreringshyppighet (ajourhold) for kontante inn- og utbetalinger enn for andre transaksjoner. Regnskapsloven 1977 krever at kontanttransaksjoner så vidt mulig skal bokføres i kasseboken samme dag de finner sted. Regnskapsloven 1998 har tilsvarende krav i 99-forskriften § 4-1. Det er således et krav til daglig ajourhold for kontanttransaksjoner. Bakgrunnen for dette er problemet med sporbarheten for kontanter. Daglig bokføring gjør det enklere å sikre at alle kontanttransaksjoner blir registrert. Etter svenske regler skal kontante inn- og utbetalinger bokføres senest den påfølgende arbeidsdag. I Danmark skal det foretas daglige kasseoppgjør av kontanttransaksjoner.

Utvalget har vurdert om bestemmelsene i regnskapslovene 1977 og 1998 om daglig bokføring/registrering av kontanttransaksjoner skal videreføres.

Utvalget har kommet til at bokføring i form av daglig spesifikasjon på konto for kontanter i kassebok eller lignende ikke er nødvendig dersom kontantstrømmen kan dokumenteres på en betryggende måte. Virksomhetens kontantbeholdning må imidlertid kunne etterprøves hver dag.

For å kunne etterprøve kontantstrømmen for de bokføringspliktige som har kontantsalg, er det nødvendig å opprettholde kravet til daglig dokumentasjon av kasseavstemmingen (kasseoppgjør/dagsoppgjør). Utvalget har derfor i punkt 9.6.2.1 foreslått å videreføre bestemmelsene om daglig å dokumentere kassebeholdning sammenholdt med kontantsalg. Den fysiske kontantbeholdningen ved dagens slutt skal avstemmes med dagens kontante inn- og utbetalinger, kontantsalget iflg. kassaapparatet og kontantbeholdningen ved dagens begynnelse. Et kasseoppgjør må vise alle innbetalinger til, og uttak fra den aktuelle kassen, som ikke fremgår av kassaapparatets summeringsstrimmel eller tilsvarende. Eventuelle differanser skal forklares.

Beløp som skal settes inn på bankkonto, beløp som er overført til andre kasser, private uttak osv., må alle fremgå av kasseoppgjøret. Det skal også fremgå av kasseoppgjøret hvem som har foretatt opptellingen av kassen og når opptelling er gjort. En slik dokumentasjon av kontanttransaksjoner vil kunne erstatte reglene i regnskapsloven 1977 om daglig føring av kassebok. Bokføringen av kasseoppgjørene vil følge de ordinære kravene til ajourføring som er nærmere omtalt under punkt 8.3.2.

Også bokføringspliktige som ikke har kontantsalg, men benytter en kontorkasse for inn- og utbetalinger av kontanter, bør ha plikt til daglig ajourføring av kontanttransaksjoner. En kontorkasse kan organiseres på to måter; "flytende kasse" eller "fast kasse". Ved bruk av flytende kasse vil kassebeholdningen variere i takt med innskudd og uttak av kontanter i kassen. Når flytende kasse benyttes, bør det være krav om daglig ajourhold, for eksempel ved daglig registrering av alle kontanttransaksjoner i en kassebok eller tilsvarende kassespesifikasjon. På denne måten vil det være mulig til enhver tid å avstemme den faktiske kontantbeholdningen mot beregnet beholdning ifølge kassespesifikasjonen. Bokføringen av inn- og utbetalingene ifølge kassespesifikasjonen vil følge de ordinære kravene til ajourføring, jf. punkt 8.3.2.

Ved bruk av "fast kasse" kan den bokføringspliktige unnlate å dokumentere kasseavstemmingen daglig. Fast kasse kan benyttes av bokføringspliktige som har behov for noe kontanter til å kunne betale småregninger, utlegg, forskudd mv. Fast kasse etableres ved å overføre en fast sum fra banken til kassen, for eksempel kr 5 000. Når regninger, utlegg, forskudd mv. betales kontant, brukes penger fra fastkassen, og bilagene som dokumenterer kontantuttaket legges tilbake i fastkassen. Det skal da alltid ligge kontanter og bilag i fastkassen for den summen fastkassen består av (her kr 5 000). Når kontantene i fastkassen er brukt, tas det penger ut fra banken slik at fastkassen igjen har det faste beløpet (kr 5 000). Uttakskvittering fra banken og regninger legges sammen med annen dokumentasjon som skal bokføres. Fastkassen må gjøres opp senest innen fristen for pliktig ajourføring av bokføringen slik at betalte regninger mv. kan bli bokført i riktig periode. Når det benyttes fast kasse, er det ikke behov for å føre daglig kassebok eller kassespesifikasjon. Hvert uttak eller innskudd i fastkassen vil bli bokført når fastkassen fylles opp igjen med kontanter.

8.3.4 Utvalget forslag

På bakgrunn av denne drøftelsen foreslår utvalget at bokføringen skal skje så ofte som foretakets og transaksjonenes art og omfang tilsier, jf. lovforslaget § 7 annet ledd. Minstekravene er likevel at bokføringen uansett skal være à jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. For å ta hensyn til foretak med få transaksjoner, foreslås det at departementet i forskrift gjør unntak fra kravet til ajourhold hver fjerde måned. Det vises til forskriftsutkastet § 3-1.

For at den bokføringspliktiges kontantbeholdning skal kunne etterprøves for hver dag, skal kontanttransaksjoner registreres daglig med mindre den bokføringspliktige benytter fast kasse, jf. lovforslaget § 7 tredje ledd. Dette kan skje ved daglig bokføring eller ved registrering i kassebok eller tilsvarende kassespesifikasjon.

8.4 Periodisering av merverdiavgift

8.4.1 Gjeldende rett

Hovedregelen om periodisering følger av merverdiavgiftsloven § 32. Her fremgår det at innberetning skal skje i den termin de avgiftspliktige transaksjonene er registrert i regnskapssystemet etter bestemmelsene i regnskapsloven 1998. loven ble endret på dette punktet i forbindelse med fastsettelse av ny regnskapslov, og i Ot.prp. nr. 1 (1998-99) slås det fast at det er leveringstidspunktet som skal legges til grunn ved periodisering av merverdiavgiften. Som følge av overgangsbestemmelsen om adgang til å velge mellom gamle og nye bokførings-/registreringsbestemmelser, uttales det imidlertid at

> ”[mldr] næringsdrivende som i dag deklarerer og innberetter avgiften i henhold til fakturadato fortsatt kan benytte fakturatidspunktet som periodiseringstidspunkt[mldr]”
>
> Av praktiske hensyn hadde

Skattedirektoratet tidligere gitt adgang til å innberette avgiften i henhold til fakturadato, under forutsetning av at faktura ble utstedt senest 30 dager etter leveringstidspunktet. Dette anses fortsatt å være gjeldende rett.

8.4.2 Drøfting

Det overordnede målet med bokføringsbestemmelsene på dette området er å skape symmetri mellom selger og kjøper og å knytte bokføringen til den underliggende dokumentasjonen. Bokføringstidspunktet må bestemmes ut fra når selger og kjøper skal innberette avgiften. Tidspunktet for deklarering og innberetning av merverdiavgift må løses i merverdiavgiftsloven.

Selger bokfører vanligvis et salg når faktura utstedes. Kjøper får ikke fradrag for inngående merverdiavgift før faktura er mottatt (merverdiavgiftsloven § 25). Sett i lys av formålet med bestemmelsene, er det derfor mye som taler for at fakturadato er et fornuftig grunnlag for periodisering av avgiften. Slik utvalget ser det, bør merverdiavgiftsloven § 32 endres tilsvarende, slik at både utgående og inngående merverdiavgift skal beregnes ut fra fakturatidspunktet. Dette kan gjøres ved at det i merverdiavgiftsloven vises

til bokføringsloven mht. tidspunktet for når merverdiavgiften skal tas med i avgiftsoppgaven.

For bokføringen blir konsekvensene at:

- Salg/kjøp henføres til den periode salgsdokumentet er utstedt, ved at fakturadato og ikke leveringsdato legges til grunn for bokføringen
- Når levering og fakturering skjer i to forskjellige regnskapsperioder, må det skje en periodisering ut fra regnskaps- og skattemessige prinsipper. Salget/kjøpet bokføres netto, det vil si uten merverdiavgift. Leveringsdatoen legges til grunn for den regnskapsmessige og skattemessige rapporteringen, mens fakturadatoen brukes for avregning av merverdiavgiften.

Det vises til kapittel 9 for en nærmere drøfting av tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjon.

8.4.3 Utvalgets forslag

Bokføring av avgiftspliktige transaksjoner må skje med utgangspunkt i faktura og fakturadato. Da oppnås symmetri i bokføringen hos selger og kjøper og at bokføringen knyttes til salgsdokumentet. Dette bør samsvare med tidspunktet for innrapportering av merverdiavgiften. Det foreslås derfor at merverdiavgiftsloven § 32 endres slik at fakturadato avgjør når avgift skal innberettes, og at det fastsettes en siste frist for fakturering i bokføringsloven, jf. kapittel 9. Det vises til lovforslaget § 18.

Forslaget om at bokføring og regnskapsmessig behandling av merverdiavgift skal følge fakturadatoen, gjelder under forutsetning av at annet ikke er bestemt i lov eller forskrift.

8.5 Retting av bokførte opplysninger

8.5.1 Gjeldende rett

I regnskapsloven 1977 er det forbud mot å stryke over det som er ført eller på andre måter gjøre det uleselig (§ 6 tredje ledd). Det vil altså si at når noe er bokført, kan det etter denne loven ikke senere endres.

I regnskapsloven 1998 er dette kravet betydelig lempet. Det heter i § 2-1 tredje ledd at registrerte opplysninger ikke skal endres. Rettelser kan likevel foretas i opplysninger som ikke er benyttet som grunnlag for pliktig rapportering. For foretak som har pliktig regnskapsrapportering kun pr. 31.12. innebærer dette at de har full adgang til å rette registrerte opplysninger hele året. Bestemmelsen inneholder et krav om at det skal fremgå av den registrerte opplysningen eller dokumentasjonen at rettelse er foretatt. Dette kravet ga imidlertid liten mening, og bestemmelsen ble derfor foreslått opphevet i Ot.prp. nr. 13 (2000-2001).

8.5.2 Drøfting

De grunnleggende forutsetningene inneholder et eget krav om sporbarhet (kontrollspor). I dette ligger det implisitt at det må finnes en grense for når det ikke lenger er adgang til å endre bokførte opplysninger. Samtidig er det utvilsomt slik at hvis det har skjedd en feil ved bokføringen av regnskapsopplysningene, må denne rettes slik at bokføringen gir et korrekt bilde av realiteten

i transaksjonen. Formålet må derfor være å utforme reglene slik at hensynet til kontrollsporet lar seg kombinere med en praktisk smidig løsning.

Når en feil i bokføringen skal rettes, er det i prinsippet tre metoder som er aktuelle:

1. Endring av bokført opplysning

Opplysningen endres direkte i regnskapssystemet for å bringe den i samsvar med dokumentasjonens innhold. Endringer etterlater seg normalt ingen spor i regnskapssystemet.

2. Korreksjon av bokført opplysning

Det bokføres en egen korreksjonspostering som reverserer den opplysningen som var feil og bokfører den riktige opplysningen. Resultatet av denne prosedyren har samme effekt på regnskapet som en endring, men det vil fremgå av dokumentasjonen og av spesifikasjonene at en retting har skjedd.

2. Sletting av bokført opplysning

Opplysningen fjernes fra regnskapssystemet uten å bli erstattet av en annen.

Den underliggende forutsetningen er hele tiden at bokføringen, altså oppdateringen er foretatt. Rettinger av registrerte opplysninger før dette tidspunkt, gjøres fritt og uavhengig av bokføringslovens bestemmelser.

Endring eller korreksjon?

Formålet er å lage en regel som er så praktiserbar som mulig, uten at det skal gå ut over sikkerheten i bokføringen. Utgangspunktet er at det har skjedd en feil i bokføringen som det er i alles interesse å få rettet. Bokføringen skal bringes i samsvar med de faktiske forhold, som igjen skal fremgå av dokumentasjonen. Når en vurderer hvorvidt slike rettinger bør etterlate seg spor i regnskapssystemet, må en stille spørsmål om hvorfor det eventuelt skulle være behov for dette. Dersom en for eksempel har registrert feil avgiftskode og først oppdager dette etter at opplysningene er permanent lagret, har en da noe behov for at denne feilposteringen vises i ettertid?

Svaret på dette spørsmålet er etter utvalgets oppfatning avhengig av om

- opplysningen har inngått i pliktig regnskapsrapportering, eller om
- ajourholdsfristen er ute.

Dersom pliktig regnskapsrapportering har skjedd, er det ingen tvil om at endringsadgangen må være ute. Endring av data som er rapportert eksternt er selvsagt ikke akseptabelt. Tilsvarende er det heller ikke akseptabelt at det foretas endringer i regnskapet etter at ajourholdsfristen er ute og grunnlaget for utarbeidelse av de lovbestemte spesifikasjonene er ferdigstilt. Disse spesifikasjonene danner grunnlaget for å overholde den offentlige opplysningsplikten og er dessuten en viktig del av kontrollsporet. Etter disse tidspunktene må derfor alle rettinger skje ved egne korreksjonsposteringer. For et foretak med tomånedlige avgiftsterminer vil endringsadgangen dermed avskjæres når ter-

minen er avsluttet. For en avgiftspliktig som benytter årsoppgave, vil det være den tertialsvise ajourholdsfristen som stopper endringsadgangen.

Forslaget innebærer en liberalisering av reglene i forhold til regnskapsloven 1977, som inneholdt et klart forbud mot overstrykninger eller at føringene på annen måte ble gjort uleselige (§ 6). Det gamle regelverket må imidlertid vurderes i lys av at en på den tiden i større grad forholdt seg til kontanter, som i seg selv etterlater seg få spor i regnskapssystemet, og at bokføringen skjedde i et manuelt system. Dokumentasjon av kontantsalg ivaretas i dette lovforslaget gjennom kravene til kassaapparat og øvrig bruk av kontanter er i dag vesentlig redusert. Behovet for slike regler antas derfor ikke å være til stede i samme grad som før. Samtidig vil hensynet til den interne kontrollen i mange tilfeller tilsi at det etableres rutiner for dokumentasjon av endringer. I noen bransjer vil dette være en nødvendighet. IT-systemene vil dessuten ofte være innrettet slik at systemet sperrer for endringer når oppdatering har skjedd. Uten å undervurdere foretakenes interne behov for å kontrollere endringsadgangen, er det etter utvalgets oppfatning ikke formålstjenlig å begrense dette sterkt i loven.

Korreksjonsposteringene må dokumenteres særskilt. Dokumentasjonen må, så langt dette er praktisk mulig, inneholde en henvisning til opprinnelig postering. Det bør også fremgå av dokumentasjonen til den opprinnelige postering at rettelse senere har skjedd. Dermed oppnås gjensidig henvisning. Korreksjon skal foretas slik at feilposteringen blir reversert i sin helhet, og ikke slik at bare differansen mellom korrekt og galt beløp korrigeres, med mindre dette er svært vanskelig å gjennomføre. Utvalget kjenner til at det bl.a. innen finansnæringen finnes enkelte automatiserte rutiner for korrigering hvor det ikke er praktisk mulig med gjensidig henvisning. Reversering av hele feilen er uansett et ubetinget krav der gjensidig henvisning på dokumentasjonen ikke praktiseres.

Sletting

Bokførte opplysninger må også kunne slettes, så lenge opplysningene ikke har inngått i pliktig regnskapsrapportering eller ajourholdsfristen ikke er ute. Utvalget har vurdert om det bør stilles krav til å dokumentere slike slettinger. I prinsippet er sletting det samme som endring, men her kommer det ingen ny opplysning i stedet for den opprinnelige. Utvalget ser det derfor som risikabelt å tillate sletting på samme måte som endring, fordi dette vil kunne bidra til å gjøre kontrollen av fullstendighet, en av de grunnleggende forutsetningene, vanskeligere. Utvalget har derfor konkludert med at slettingen må fremgå, enten av dokumentasjonen eller av spesifikasjonen.

En situasjon der sletting kunne vært aktuelt, er der en inngående faktura er bokført dobbelt, en gang på grunnlag av originalen, en gang på grunnlag av kopi. Dette må løses på en av følgende måter:

- De opprinnelig posterte beløpene nullstilles, men henvisning til fakturaen beholdes i regnskapssystemet. Årsaken må fremgå av dokumentasjonen.
- Posten slettes fra regnskapssystemet, men dokumentasjonen beholdes. Årsaken til slettingen må fremgå av dokumentasjonen.
- Beløpene på fakturakopien reverseres ved en egen korreksjonspostering.

8.5.3 Utvalgets forslag

Utvalget har etter dette konkludert med at retting av bokførte opplysninger kan skje ved endring av opplysningene, under forutsetning av at fristen for ajourhold ikke er ute eller at opplysningene ikke har dannet grunnlag for pliktig regnskapsrapportering. Etter disse tidspunktene må retting skje ved egen korreksjonspostering, som skal dokumenteres separat og som skal gjennomføres ved at den opprinnelige posteringen reverseres i sin helhet. Når opplysninger slettes, skal dette alltid fremgå av dokumentasjonen eller spesifikasjonen. Det vises til lovforslaget § 9.

8.6 Språk

8.6.1 Gjeldende rett

Ifølge regnskapsloven 1977 § 4 annet ledd skal bokføringen skje på norsk språk, med mindre Kongen ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet. Kravet til bruk av norsk språk er knyttet til registrerte opplysninger, regnskapsrapporter og dokumentasjon av regnskapssystemet. Kravet til språk gjelder ikke selve dokumentasjonen av en bokført opplysning. Praktisering av dispensasjonshjemmelen for språk innebærer at dansk, svensk og engelsk alltid godkjennes. Det har også blitt gitt dispensasjon for andre språk, bl.a. tysk og fransk. Forutsetningen for at dispensasjon gis er at den bokføringspliktige på oppfordring fra norske myndigheter kan fremlegge norsk oversettelse i den grad dette er nødvendig for å gjennomføre ettersyn og kontroll.

Forskrift 29. januar 1988 nr. 117 om regnskapsføring for utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, inneholder regler om både den løpende bokføringen og utarbeidelse av årsregnskap. Etter forskriften § 2 kan de som omfattes av forskriften unnlate å følge reglene i regnskapsloven 1977, men i stedet følge reglene i denne forskriften. Etter forskriften § 8 er det ikke stilt krav til språk ved bokføringen.

Regnskapsloven 1998 § 2-6 tillater bruk av norsk, svensk, dansk og engelsk, men det er i loven ikke gitt noen dispensasjonsadgang til bruk av andre språk. Dette medfører i praksis en innsnevring i forhold til regnskapsloven 1977. Norsk RegnskapsStiftelse tok opp i brev av 30. juni 2000 til Finansdepartementet behovet for også å ha en dispensasjonsadgang for å benytte andre språk enn de loven regnet opp. I Ot.prp. nr. 13 (2000-2001) punkt 3.6.2 gikk departementet inn for en slik generell dispensasjonsadgang.

8.6.2 Drøfting

Utvalget har diskutert om det er behov for nye bestemmelser om språk, eller om bestemmelsene i regnskapsloven 1977 eller regnskapsloven 1998 kan videreføres. Utvalget mener at regnskapsloven 1998 § 2-6 kan videreføres slik at lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon av regnskapssystemet skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. I tillegg mener utvalget at det er behov for en dispensasjonsadgang for andre språk. Det kan for eksempel være aktuelt å gi dispensasjon for foretak som er eiet av utenlandske foretak og som benytter utenlandske systemer. Forutsetningen for at dispensasjon kan gis er at den bokføringspliktige på oppfordring fra norske myndigheter vederlags-

fritt kan fremlegge norsk oversettelse i den grad dette er nødvendig for å gjennomføre ettersyn og kontroll.

8.6.3 Utvalgets forslag

På bakgrunn av drøftelsen konkluderer utvalget med at regnskapsloven 1998 § 2-6 kan videreføres slik at lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon av regnskapssystemet skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Det foreslås en dispensasjonsadgang fra dette kravet. Det vises til lovforslaget § 12.

8.7 Valuta

8.7.1 Gjeldende rett

8.7.1.1 Regnskapsloven 1977

Regnskapsloven 1977 krever at bokføringen skal skje i norske kroner dersom den regnskapspliktige ikke har fått dispensasjon til å benytte en annen bokføringsvaluta. I 1991 sendte Kredittilsynet et forslag til forskrift til Finansdepartementet for å få en fastere regulering av den gjeldende dispensasjonspraksis. Det ble foreslått at løpende bokføring i utenlandsk valuta kan skje dersom mer enn 2/3 av transaksjonene skjer i annen valuta og den aktuelle valutaen det søkes om er notert på børs. Omregning til norske kroner må i følge forslaget skje minimum hver annen måned. Forskriften ble aldri vedtatt, men Kredittilsynets dispensasjonspraksis har fulgt dette forslaget.

Utvalget er for øvrig kjent med følgende praksis/retningslinjer:

- Kredittilsynet har lagt til grunn at kravet til 2/3 kan oppfylles gjennom flere utenlandske valutaer
- Kredittilsynet benyttet følgende standardformulering i sine dispensasjoner: *"For å ivareta norske skatte- og kontrollmyndigheters interesser, forutsettes det dessuten at regnskapet senest hver annen måned omregnes til norske kroner etter gjennomsnittskursen for perioden. Opplysninger om gjennomsnittskursene og hvordan omregningen er foretatt gis som tilleggsinformasjon til årsoppgjøret."*
- Avgiftspliktige må alltid også angi merverdiavgiften i norske kroner, jf. Skattedirektoratets melding, AV nr. 10/1990 av 26. mars 1990.

8.7.1.2 Regnskapsføring for utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, forskrift 29. januar 1988 nr. 117

Forskriften inneholder regler om både den løpende bokføringen og utarbeidelse av årsregnskap. Etter forskriften § 2 kan de som omfattes av forskriften unnlate å følge reglene i regnskapsloven 1977, men i stedet følge reglene i denne forskriften.

Etter forskriften § 8 kan bokføringen foretas i fremmed valuta. Regnskapspliktige som er underlagt forskriften, skal sende inn opplysninger på et fastsatt skjema (RF-1046) til Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Det er bare tall fra resultatregnskapet som skal rapporteres på skjemaet. Omregningskurs som benyttes ved utarbeidelse av regnskapsskjemaet, skal oppgis.

Netto skattbar inntekt skal alltid omregnes til norske kroner. For transaksjoner som omregnes fra en valutakurs til en annen i løpet av året, skal valutakurs og -prinsipp være tilgjengelig.

8.7.1.3 Regnskapsloven 1998 og forskrift 10. mars 2000 nr. 218

Regnskapsloven 1998 tillater at den løpende registrering kan skje i utenlandsk valuta dersom omregning kan skje til kurs på transaksjonstidspunktet. Forskrift 10. mars 2000 tillater summarisk omregning ved hver pliktig rapportering dersom minst 2/3 av foretakets transaksjoner skjer i utenlandsk valuta.

Regnskapsloven 1998 kapittel 2 har ingen bestemmelser om bokføring i utenlandsk valuta. I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) punkt 5.10.4 uttaler departementet at det er en nødvendig sammenheng mellom den pengeenhet som benyttes i den løpende regnskapsregistrering, og den pengeenhet som årsregnskapet føres i. Behovet for regler om norsk mynt i hhv. bestemmelsene om registrering og bestemmelsene om årsregnskapet, må ses i sammenheng. Videre påpeker departementet at transaksjonsprinsippet i regnskapsloven (§ 4-1 nr. 1) innebærer at transaksjoner skal bokføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. For transaksjoner i utenlandsk valuta innebærer dette at disse må omregnes til kursen på transaksjonstidspunktet. Departementet anser det derfor ikke nødvendig at det stilles krav om myntenhet i den løpende registreringen. Departementet uttaler at en bestemmelse om regnskapsvaluta for årsregnskapet vil få betydning for den praktiske registrering i regnskapssystemet og viser til omtalen i punkt 12.4 hvor departementet foreslår at selskapsregnskapet skal føres i norske kroner, men at konsernregnskapet etter visse vilkår kan føres i utenlandsk valuta. Regnskapsloven 1998 § 3-4 (Krav til føring i norsk mynt og krav til norsk språk) lyder som følger:

> ”Årsregnskapet skal føres i norske kroner og på norsk med mindre departementet ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet. Årsberetningen skal være på norsk.
>
> Konsernregnskapet kan føres i annen valuta dersom konsernets virksomhet i hovedsak er knyttet til denne valutaen og dersom slik regnskapsføring er i samsvar med god regnskapsskikk.”

I medhold av denne bestemmelsens første ledd har Finansdepartementet gitt forskrift 10. mars 2000 nr. 218 om summarisk omregning av registrerte regnskapsopplysninger i utenlandsk valuta til norsk valuta for føring i årsregnskapet i henhold til regnskapsloven § 3-4. Forskriften § 1 lyder:

> ”Dersom minst to tredjedeler av foretakets transaksjoner skjer i utenlandsk valuta, kan det, uavhengig av bestemmelsen i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 1, foretas en summarisk omregning av transaksjonene til norske kroner.
>
> Ved den summariske omregningen skal det benyttes en gjennomsnittskurs for hver periode med pliktig rapportering.
>
> Det skal i notene opplyses om gjennomsnittskursene og hvordan omregningen er foretatt. ”

Forskriften var ment å videreføre tidligere dispensasjonspraksis. Formuleringen i forskriften er derfor uheldig, jf. henvisningen til omregning for hver periode med pliktig rapportering som kan være lengre enn to måneder.

Selv om forarbeidene omtaler antall og andel av transaksjoner i utenlandsk valuta, er hjemmelen til å gi enkeltvedtak gjort generell slik den er etter regnskapsloven 1977 § 4 annet ledd. Det er heller ikke noe i forarbeidene som tilsier at ikke andre hensyn kan ivaretas. Departementet uttaler imidlertid at det ikke anses aktuelt å gi dispensasjon for at årsregnskapet i sin helhet avlegges i annen valuta.

8.7.1.4 Forskrift om årsregnskap for utenlandske foretak som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, eller foretak som driver midlertidig virksomhet på land, forskrift 16. desember 1998 nr. 1237

Utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel har regnskapsplikt etter regnskapsloven 1998 § 1-2 første ledd nr. 12. Det er gitt regler som erstatter regnskapsloven 1998 kapittel 3 til 7, men det er ikke gitt særskilte regler om bokføring. Denne forskriften gjelder også for foretak som driver midlertidig virksomhet på land og som tidligere skulle følge reglene i regnskapsloven 1977. Regnskapspliktige som nevnt kan i overgangsperioden velge å benytte bokføringsreglene i regnskapsloven 1977 eller bokføringsreglene gitt i forskrift 29. januar 1988 nr. 117.

8.7.2 Drøfting

Ved utarbeidelsen av regnskapsloven 1998 la underutvalget av Regnskapslovsutvalget (Løkenutvalget) til grunn en videreføring av reglene i regnskapsloven 1977, dvs. krav om føring i norsk mynt. I høringsrunden (Ot.prp. nr. 42 (1997-98) punkt 5.10.3) var det bare *en* høringsinstans som tok opp behovet for større frihet i bruk av bokføringsvaluta. Bankforeningen mente at det burde være tillatt å føre i utenlandsk mynt under forutsetning av at foretaket har et betryggende system for å regne tilbake til norske kroner.

I høringskommentarene til forslaget fra Norsk RegnskapsStiftelse om god regnskapsskikk for registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger kom det frem at det eksisterte en del usikkerhet knyttet til praktisering av forskrift 10. mars 2000 nr. 218 om summarisk omregning av registreringer i utenlandsk valuta. Dette gjaldt spesielt hvordan kravet om 2/3 av foretakets transaksjoner i utenlandsk valuta skulle tolkes, og hvilken gjennomsnittskurs som skulle legges til grunn ved pliktig rapportering.

Utvalget mener at bokføring i en annen valuta enn norske kroner kan være fornuftig hvis et betydelig antall av foretakets transaksjoner foregår i denne valutaen. Dette må antas å gjelde selv om dagens elektroniske systemer gjør det enklere å håndtere flere valutaer parallelt i regnskapene. Det må videre antas at bokføring i annen valuta enn norske kroner vil være aktuelt for langt flere foretak enn tidligere etter innføringen av euro. Også tidligere har problemstillingen vært aktuell, særlig i internasjonalt rettede bransjer, for eksempel shipping.

8.7.2.1 Praktisering av gjeldende rett

Utvalget har undersøkt hvilken praksis norske og utenlandske foretak som avlegger årsregnskap og/eller er selvangivelsespliktige etter norsk lovgivn-

ing, følger når det gjelder bokføringsvaluta og omregning til norske kroner. Det er ikke gjennomført noen systematisk undersøkelse, men det er gjort en generell forespørsel til de største revisjonsfirmaene i landet. Følgende kan oppsummeres:

A) Store foretak som fører regnskapet i Norge

Dette omfatter bl.a. foretak som driver virksomhet innen shipping, finans, oljeindustri og hjelpearbeid i inn- og utland. Foretakene har systemer som håndterer bokføring i flere valutaer. Dagskurs legges inn i systemet hver dag og benyttes ved omregning til norske kroner. Systemene gir mulighet for å skrive ut rapporter (lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering) både i norske kroner og annen valuta.

Utvalget er ikke kjent med at foretak i denne gruppen bruker dispensasjonsadgangen eller forskrift for å benytte gjennomsnittskurser ved summarisk omregning. Disse foretakene vil sannsynligvis ikke ha behov for lempningsregler i form av summarisk omregning til gjennomsnittskurser, da de har systemer som håndterer bokføring i flere valutaer og omregning til transaksjonskurs.

B) Mellomstore og små foretak som fører regnskapet i Norge

Praksis for denne typen foretak varierer. Foretak som har et begrenset antall transaksjoner i utenlandsk valuta, omregner normalt disse til norske kroner ved bruk av transaksjonskurs. Foretak som har en del transaksjoner i utenlandsk valuta (for eksempel en stor del av inntekter og/eller kostnader), benytter enten transaksjonskurs som omregningskurs, forrige måneds gjennomsnittskurs, eller "faste valutakurser" som oppdateres med jevne/ujevne mellomrom (hver dag, en gang i uken, en gang i måneden mv.).

I den grad foretaket har utenlandske leverandører, er det vanlig at reskontro føres både i norske kroner og utenlandsk valuta, slik at avstemmingsmulighetene mot den utenlandske leverandøren ivaretas på en enkel måte. Dette kan gjennomføres ved at den bokføringspliktige har et regnskapssystem som tillater føring av reskontro i flere valutaer, eller at det opprettes reskontro for utenlandske leverandører både i norske kroner og i utenlandsk valuta (med motkonto).

Det er bare omregning ved bruk av transaksjonskurs som er i henhold til gjeldende rett. Summarisk omregning ved bruk av gjennomsnittskurser krever dispensasjon.

C) Store foretak som fører hovedregnskapet i Norge (hovedkontor) og har avdelinger/filialer i utlandet der bokføringen skjer lokalt

Et typisk eksempel på slike foretak er et rederi som har hovedkontor i Norge og et stort antall filialer i utlandet. Selskapet har fått dispensasjon etter regnskapsloven 1977 § 4 annet ledd til å benytte gjennomsnittkurs for omregning fra US dollar til norske kroner.

Hovedregnskapet bokføres i Norge i US dollar. Filialene bokfører lokalt i det landet de opererer, og bokføringen skjer i US dollar. Som transaksjon-

skurs benyttes kurs fra Reuter som legges inn hver morgen (en dags etterslep). Transaksjoner i norske kroner som vedrører lønn og merverdiavgift, låses i norske kroner slik at det ikke oppstår noen omregningsdifferanse ved slike transaksjoner.

Gjennom året rapporterer filialene hver måned regnskapstall i US dollar, og dette innarbeides i et regnskap for konsernet som presenteres i US dollar. Det utarbeides regnskap i norske kroner kun en gang i året, for å sende inn ligningspapirer og for å utarbeide årsregnskap (selskapsregnskap) etter regnskapsloven. Konsernregnskapet avlegges i US dollar. I forbindelse med utarbeidelse av selskapsregnskap og selvangivelse blir regnskapet for filialene innarbeidet ved at de omregnes fra US dollar til norske kroner. Dette skjer på grunnlag av gjennomsnittskurs for hele året for alle inntekter og kostnader, med unntak av avskrivninger som omregnes til historiske kurser. Balansen innarbeides til dagskurs pr. 31.12. Denne praksisen er i strid med dispensasjonspraksisen i regnskapsloven 1977, som forutsetter omregning hver annen måned.

Utvalget foreslår ikke at slike foretak skal føre regnskap for filialene i Norge eller kreve at bokføringen skal skje i norske kroner. En konsekvens av et slikt krav kan bli at slike foretak flytter hovedkontoret ut av Norge.

D) Utenlandske selskaper med filialer med fast driftssted i Norge

Slike foretak vil ha begrenset skatteplikt til Norge og dermed regnskapsplikt til Norge etter regnskapsloven 1998 § 1-2 første ledd nr. 12. Det medfører at de etter gjeldende rett må følge bokføringsreglene i regnskapsloven 1998 eller regnskapsloven 1977.

Regnskapet for filialene blir ofte ført i utlandet på utenlandske systemer. Den løpende bokføring skjer i norske kroner eller i utenlandsk valuta. I de tilfeller den løpende bokføring skjer i utenlandsk valuta, gjennomføres omregning til norske kroner normalt i forbindelse med utarbeidelse av ligningspapirer. Det brukes ulike tilnærmingsmetoder, for eksempel gjennomsnittskurser. Bokføring i annen valuta enn norske kroner og summarisk omregning ved bruk av gjennomsnittskurs krever dispensasjon etter regnskapsloven 1977.

Når slike filialer har hovedvirksomheten sin i utenlandsk valuta, har de behov for å kunne bokføre i annen valuta enn norske kroner. De har også behov for regler som tillater summarisk omregning til norske kroner ved bruk av gjennomsnittskurser, og tillatelse til bruk av den triangulære omregningsmetode ved flere valutaer. Mange av disse filialene har problemer med å følge dagens lovgivning.

E) Utenlandske selskaper som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport og utenlandske selskaper som driver midlertidig virksomhet i Norge på land

Denne gruppen har mange fellestrekk med det som er beskrevet i gruppe D, men driver virksomhet på norsk sokkel eller midlertidig virksomhet på land.

Foretakene har begrenset skatteplikt til Norge og er regnskapspliktig etter regnskapsloven 1998 § 1-2 nr. 12. De som velger å følge bokføringsre-

glene i regnskapsloven 1977, kan velge å følge forskrift 29. januar 1988 nr. 117, som inneholder regler både om den løpende bokføringen og utarbeidelse av årsregnskap. Bokføringspliktige skal rapportere sine regnskapsopplysninger på et fastsatt regnskapsskjema (RF-1045), og innrette sin bokføring slik at kravene i dette skjemaet oppfylles. Regnskapsskjemaet inneholder resultatregnskap, men ingen balanse. Etter forskriften § 8 kan bokføringen foretas i fremmed valuta. Omregningskurs som benyttes ved utarbeidelse av regnskapsskjemaet, skal oppgis. Netto skattepliktig inntekt skal alltid omregnes til norske kroner. For transaksjoner som omregnes fra en valutakurs til en annen i løpet av året skal valutakurs og -prinsipp være tilgjengelig.

Denne forskriften gjelder også for foretak som driver midlertidig virksomhet på land og som tidligere skulle følge bokføringsreglene i regnskapsloven 1977. Bokføringspliktige som nevnt kan i overgangsperioden velge å benytte bokføringsreglene i regnskapsloven 1977 eller bokføringsreglene gitt i forskrift 29. januar 1988 nr. 117. Foretak som beskrevet i gruppe D kan ikke benytte denne forskriften.

Foretak i denne gruppen har behov for en videreføring av bestemmelser som tillater bokføring i annen valuta og omregning ved bruk av gjennomsnittskurser.

F) "Skatteloven § 15 1b-selskaper" – Utenlandske selskaper som er hjemmehørende i Norge

Slike selskaper har full skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd (tidligere § 15b første ledd). Et utenlandsk aksjeselskap kan være et norsk skattesubjekt etter denne bestemmelsen hvis den faktiske ledelse på styrenivå skjer i Norge (U95.481 FD).

Foretak som anses hjemmehørende i Norge, vil være regnskapspliktig til Norge, jf. regnskapsloven 1998 § 1-1. Det avgjørende for at et selskap skal anses som hjemmehørende i Norge, vil normalt være om hovedkontoret ligger i Norge. Uansett vil slike foretak måtte følge bokføringsreglene i regnskapsloven 1998 eller regnskapsloven 1977, da de er pliktige til å levere selvangivelse i Norge.

Skatteplikt til Norge innebærer at det skal rapporteres til norske skattemyndigheter i norske kroner. Dette skaper problemer, da slike foretak normalt fører sitt regnskap i utlandet i den lokale valuta. Ofte har de flere valutaer (hjemlandsvaluta, US dollar mv.). Slike foretak er sjelden merverdiavgiftspliktige. De har imidlertid problemer med å bokføre i norske kroner basert på transaksjonskurs, og vil i mange tilfeller bokføre og omregne til norske kroner i strid med gjeldende lovgivning.

G) Norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)

NOKUS-selskaper har sitt hovedkontor i lavskatteland. De har ingen ordinær regnskapsplikt til Norge, men det skjer en direkteligning av norske eierinteresser. Det utenlandske selskapets regnskap vil være fastsatt i henhold til lovgivningen i selskapets hjemland (i utenlandsk valuta).

Det tas utgangspunkt i det utenlandske selskapets regnskap, men skattepliktig inntekt fastsettes på grunnlag av norske skatteregler. I henhold til for-

skrift 15. mars 1993 nr. 199 § 1 annet ledd omregnes størrelser i utenlandsk valuta til norske kroner basert på valutakursen pr. 31.12. i inntektsåret.

NOKUS-selskaper reguleres ikke av norsk regnskapslovgivning, og det er ikke behov for å ta hensyn til disse selskapene.

H) Norske foretak som rapporterer løpende i utenlandsk valuta til utenlandsk mor

Slike foretak bokfører normalt i norske kroner. Ved rapportering til morselskapet i utlandet blir regnskapene omregnet til utenlandsk valuta til kursen på rapporteringstidspunktet, eller ved bruk av gjennomsnittskurs for den periode rapporteringen gjelder for. Årsregnskapet utarbeides normalt i norske kroner.

8.7.2.2 Oppsummering av praksis

Gjennomgang av den praksis som bokføringspliktige foretak følger for bokføringsvaluta og omregningsmetoder, viser at det skjer enkelte praktiske tilpasninger som ikke alltid er i samsvar med gjeldende lovgivning. Det kan se ut som om bruk av dispensasjonsadgangen etter regnskapsloven 1977 § 4 annet ledd har hatt et begrenset omfang i praksis. Det synes likevel som om summarisk omregning har blitt benyttet i et visst omfang. Spesielt gjelder dette foretak som fører regnskapet i utlandet og foretak som har et stort omfang av transaksjoner i utenlandsk valuta. Den triangulære omregningsmetode benyttes mye, spesielt i de tilfeller regnskapet føres i utlandet, men hvor en annen valuta enn den lokale valutaen benyttes som bokføringsvaluta, for eksempel US dollar. Det skjer da en løpende omregning fra lokal valuta til US dollar ved bruk av transaksjonskurs, og omregning til norske kroner skjer ved bruk av gjennomsnittskurs. Det anses i praksis som urealistisk å foreta en direkte omregning fra lokal valuta til norske kroner i de tilfeller filialer i utlandet bokføres i utlandet som beskrevet under bokstav C.

Foretak som har investert i driftsmidler i fremmed valuta, har etablert ulike hjelpesystemer for å beregne skattemessige avskrivninger på grunnlag av valutakurser på ervervstidspunktet. Dette er nødvendig for å kunne fylle ut saldoskjema. Tilsvarende er det etablert systemer for å holde oversikt over andre eiendeler og gjeldsposter i utenlandsk valuta, som det er gitt egne vurderingsregler for i skatteloven.

Utvalget er av den oppfatning at det er et behov for å tilpasse lovgivningen slik at den blir mer praktiserbar og mer i samsvar med den praksis som har befestet seg.

8.7.2.3 Skattemessige og avgiftsmessige hensyn

Utvalget mener at det bør tilstrebes å få like regler for regnskap, skatt og avgift, da dette er en forutsetning for å kunne få praktiserbare regler. Argumenter for å være tilbakeholdende med for liberale regnskapsregler, er at det kan medføre vanskeligheter i skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid, og det kan oppstå omregningsdifferanser som kan gi uheldige utslag på skatteprovenyet. Det har vært et problem at ligningskontorene har forskjellig oppfatning av den skattemessige behandlingen av kursdifferanser, dvs. om de

skal tas til inntekt/fradrag, eller om de skal føres direkte mot egenkapitalen. Denne problemstillingen eksisterer uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen. Dersom kursdifferanser blir ført som inntekt eller fradrag i skattepliktig inntekt, vil de skattemessige konsekvenser av bruk av summariske omregningsmetoder bli tilnærmet utlignet.

Om den skattemessige behandling av transaksjoner i utenlandsk valuta til norske kroner, skriver Ole Gjems-Onstad i sin bok Norsk Bedriftsskatterett at skattelovgivningen ikke direkte påbyr omregningsplikt fra utenlandsk valuta til norske kroner. Skattebestemmelsene forutsetter likevel at det dreier seg om summer i norske kroner når de taler om "inntekt", "utgift" og "beløp". Han skriver videre at dersom det skjer en transaksjon eller holdes en formuesposisjon i fremmed valuta, fordres omregning til norske kroner og at denne omregningsplikten er en grunnleggende premiss i reglene om valutabeskatning. Han legger til at det ikke bare er sluttstørrelsene og hovedpostene på selvangivelsen som må angis i norske kroner, men også de enkelte tall som inngår i beregningsgrunnlaget. For næringsdrivende forankrer han det ytterligere med henvisning til skatteloven § 14-4 første ledd, som henviser til skatteyterens "årsoppgjør".

Det foreligger ingen bestemmelser i skatteloven som generelt omhandler bokføringsvaluta og hvilken valutakurs som skal benyttes ved omregning til norske kroner. Det er i forskrift til skatteloven (forskrift 19. november 1999 nr. 1158) § 16-28-6 om valutaomregning i tilknytning til kreditreglene gitt regler for hvordan omregning skal skje i slike tilfeller.

Ut fra denne bestemmelsen må det antas at den generelle hovedregelen i skatteloven for omregning fra fremmed valuta til norske kroner, er kursen på transaksjonstidspunktet. Ole Gjems-Onstad underbygger dette i sin bok der han sier at kjøper må legge dagens kjøpskurs til grunn ved bokføring av et krav i utenlandsk valuta. Han nevner i den forbindelse at det kan være vanskelig å holde orden på endringer i valutakurser og viser til bestemmelsen som omtalt ovenfor (§ 16-28-6 første ledd annet punktum), som tillater bruk av gjennomsnittlige månedskurser ved bruk av kreditmetoden. Han sier at en slik omregning må kunne anses som et generelt prinsipp ved omregning til norske kroner av en rekke løpende transaksjoner.

Som ellers vil reglene i regnskapsloven være skattemessig bindende dersom det ikke er gitt egne regler i skatteloven. Det antas at dette må bety at dersom et foretak etter bestemmelsene i regnskapsloven kan benytte summarisk omregning til gjennomsnittskurser, bør dette også være bindende for den skattemessige behandlingen. Skattemessige avskrivninger (saldoskjema) skal beregnes etter historisk kurs på det tidspunktet driftsmiddelet er anskaffet. Videre er det i skattelovgivningen bl.a. gitt egne regler for vurdering av langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta. Når den skattemessige behandlingen avviker fra den regnskapsmessige behandlingen, må den bokføringspliktige etablere hjelpesystemer som kan dokumentere korrekt skattemessig behandling.

Avgiftspliktige må alltid angi merverdiavgiften i norske kroner, jf. Skattedirektoratets melding, AV nr. 10/1990 av 26. mars 1990. Dette betyr at man i den løpende bokføringen må låse disse beløpene ved omregning til annen valuta, slik at det ved omregning tilbake til norske kroner ikke oppstår noen

kursdifferanser. Det er også naturlig at det blir krav om en tilsvarende låsing av beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn, skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

8.7.2.4 Bokføring i norske kroner

Utvalget foreslår at hovedregelen er at bokføring skal skje i norske kroner. Konsekvensen av at bokføring skal skje i norske kroner, er at lovbestemte spesifikasjoner også skal kunne presenteres i norske kroner.

Årsaken til at utvalget ikke ønsker å videreføre den valgadgang som regnskapsloven 1998 hjemler, er at bokføring i en annen valuta enn norske kroner innebærer at foretaket likevel må foreta en omregning av alle transaksjoner til norske kroner med transaksjonsdagens kurs. Dette er nødvendig for å møte kravene om at alle transaksjoner skal regnskapsføres til verdien på transaksjonstidspunktet, jf. regnskapsloven 1998 § 4-1 nr. 1. Hvis foretaket velger å ikke foreta omregning på transaksjonstidspunktet, krever dette et valutaregister som dekker alle registreringsdatoer og relevante valutaer. Hvis systemet ikke kan etterregne, må transaksjonene av praktiske grunner likevel føres i norske kroner.

8.7.2.5 Bokføring i utenlandsk valuta og summarisk omregning til norske kroner ved bruk av gjennomsnittskurser

Utvalget mener at det er behov for en videreføring av adgangen til å bokføre i annen valuta enn norske kroner, og å tillate summarisk omregning av transaksjoner ved bruk av gjennomsnittskurser. Det er enighet om at det bør stilles krav for hvilke kriterier som må oppfylles for at et foretak skal kunne benytte seg av denne adgangen.

Utvalget er skeptisk til en videreføring av kriteriene om at 2/3 av foretakets transaksjoner må være i utenlandsk valuta, for å kunne bokføre i annen valuta enn norske kroner og kunne benytte summarisk omregning. Det er ikke avklart hvordan antall transaksjoner skal beregnes og hvilken valuta som skal benyttes dersom foretaket har transaksjoner i flere valutaer. Antall transaksjoner vil være avgjørende for hvor mange valutakurser på transaksjonstidspunktet foretaket må ta vare på for å kunne omregne til norske kroner. Bakgrunnen for at antall transaksjoner ble valgt som et kriterium for hvilke foretak som kan benytte summarisk omregning, var at foretak med mange transaksjoner i utenlandsk valuta skulle slippe å ta vare på alle valutakursene på transaksjonstidspunktene, men i stedet ha anledning til å benytte en gjennomsnittskurs ved omregning til norske kroner.

Bruk av antall transaksjoner i utenlandsk valuta som kriterium for at foretak skal kunne bokføre i utenlandsk valuta og foreta summarisk omregning til norske kroner, kan få utilsiktede konsekvenser. Foretak som har hovedkontor i Norge, men mange filialer i utlandet, vil ikke kunne benytte denne adgangen for sine utenlandske filialer som bare har transaksjoner i utenlandsk valuta, fordi disse transaksjonene utgjør en relativ liten andel av foretakets totale transaksjoner. Utvalget ser det som viktig at utenlandske filialer av norske foretak som føres i utlandet, skal kunne bokføre i utenlandsk valuta og foreta summarisk omregning til gjennomsnittskurser.

Det er enighet i utvalget om at foretak skal kunne bokføre i den valuta som anses som foretakets funksjonelle valuta. Dersom den funksjonelle valutaen er en annen enn norske kroner, skal foretaket ha adgang til å bokføre i denne valutaen. Funksjonell valuta er et begrep som er godt innarbeidet både i regnskapsmiljøet i Norge og internasjonalt. Et foretaks funksjonelle valuta kan være den valuta foretaket er finansiert i, har sine hovedinntekter i eller dekker hoveddelen av sine kostnader med. Begrepet funksjonell valuta er under utvikling. Utvalget ønsker ikke å sette noen begrensninger i hva som skal kunne anses som et foretaks funksjonelle valuta, men overlater utviklingen til god regnskapsskikk.

Hva som er et foretaks funksjonelle valuta skal vurderes i forhold til den enkelte bokføringspliktige. Dersom et utenlandsk selskap har en filial med fast driftssted i Norge, skal filialen vurderes isolert med hensyn til hva som er filialens funksjonelle valuta. Dersom filialens transaksjoner i hovedsak skjer i norske kroner, vil filialens funksjonelle valuta og dermed bokføringsvaluta være norske kroner. Dersom utenlandske selskaper har datterselskap i Norge, må samme vurdering gjennomføres. Dette skal likevel ikke være til hinder for at utenlandske filialer av norske foretak kan vurderes som en regnskapsenhet med hensyn til funksjonell valuta. Det betyr at et norsk foretak, hvis funksjonelle valuta er norske kroner, kan benytte en annen valuta enn norske kroner ved bokføring av en utenlandsk filial, dersom denne valutaen anses å være filialens funksjonelle valuta.

Når et foretak benytter en annen valuta enn norske kroner som bokføringsvaluta kan foretaket presentere lovbestemte spesifikasjoner i bokføringsvalutaen. Det vil si at det ikke er noe krav om at lovbestemte spesifikasjoner skal kunne presenteres i norske kroner. Et unntak til dette er spesifikasjon av beregnet merverdiavgift for hver terminoppgave, som i tillegg til å vise de aktuelle beløp i bokføringsvalutaen, også bør vise inngående og utgående avgift samt grunnlaget for beregning av utgående avgift i norske kroner. Mange foretak vil ha regnskapssystemer som muliggjør presentasjon av lovbestemte spesifikasjoner i flere valutaer, men dette vil ikke være noe krav.

Pliktig regnskapsrapportering skal normalt presenteres i norske kroner, og det er derfor et behov for å kunne benytte summarisk omregning ved bruk av gjennomsnittskurser for foretak som har anledning til å bokføre i annen valuta enn norske kroner.

Utvalget mener at det ville være en fordel dersom alle bokføringspliktige må benytte de samme gjennomsnittskurser ved summarisk omregning, da dette vil kunne forenkle kontrollen med at korrekte omregningskurser er benyttet. Bruk av felles gjennomsnittskurser vil kreve offentliggjøring av gjennomsnittskurser for ulike valutaer pr. måned, pr. to måneder mv. og pr. år, på grunnlag av kurser i Norges Bank eller annen pålitelig kilde. Skattedirektoratet kan for eksempel offentliggjøre offisielle gjennomsnittskurser for ulike valutaer via sine hjemmesider på Internett.

Det må tas stilling til hvor ofte summarisk omregning til norske kroner skal skje gjennom året. Dispensasjonspraksisen etter regnskapsloven 1977 stiller krav om omregning minst hver annen måned. Forskrift 10. mars 2000 stiller krav om omregning ved hver pliktig rapportering. Enkelte foretak har kun foretatt omregning en gang i året, i forbindelse med utarbeidelse av

årsregnskap og selvangivelse. Spørsmålet er om det er behov for omregning oftere enn én gang i året.

I forhold til avgiftsmyndighetene vil det ikke være noe behov for omregning oftere enn en gang i året, fordi merverdiavgiftsbeløp og grunnlaget for beregning av utgående merverdiavgift skal låses i norske kroner. Avgiftsmyndighetene får dermed sine terminoppgaver i norske kroner uavhengig av hvor ofte omregning skjer. Dette innebærer at omsetning i norske kroner må låses i norske kroner. Omsetning i utenlandsk valuta må omregnes til norske kroner med transaksjonsdagens kurs og låses i norske kroner. Dette kan gjennomføres ved at den bokføringspliktige har systemer som tillater bokføring i flere valutaer, eller ved bruk av hjelpekontoer.

I innstillingens punkt 6.4.3 er det stilt krav til spesifikasjon av beregnet merverdiavgift for hver terminoppgave. Spesifikasjonen skal vise grunnlaget for beregnet utgående og inngående merverdiavgift og beregnet utgående og inngående merverdiavgift pr. konto. Dette er en lovbestemt spesifikasjon som skal utarbeides i bokføringsvalutaen, og vil derfor ikke være direkte avstembar mot de innsendte terminoppgaver når bokføringsvalutaen er en annen enn norske kroner. Når bokføringsvalutaen er annen valuta enn norske kroner, bør spesifikasjonen i tillegg til å vise de aktuelle beløp i bokføringsvalutaen, også vise inngående og utgående avgift samt grunnlaget for beregning av utgående avgift i norske kroner. Disse beløpene vil være direkte avstembare mot de innsendte terminoppgaver.

Det bør også stilles krav om at alle beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn, skattetrekk og arbeidsgiveravgift skal låses i norske kroner. Det betyr at lønnsutbetalinger i norske kroner må låses i norske kroner. Dersom lønn utbetales i utenlandsk valuta, må beløpene omregnes til norske kroner med transaksjonsdagens kurs og låses i norske kroner. Det samme bør gjelde beløp vedrørende eiendeler og gjeld hvor skatteloven har egne vurderingsregler, for eksempel fordringer og gjeld i utenlandsk valuta. Det vil derfor ikke være behov for omregning til gjennomsnittskurser hver annen måned i forhold til pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn.

Det som da gjenstår er pliktig regnskapsrapportering i form av ligningsskjemaer til skattemyndighetene. Spørsmålet er om skattemyndighetene har behov for at omregning skal skje hyppigere enn én gang i året, sammenfallende med tidspunktet for innrapportering til skattemyndighetene. Svaret på dette spørsmålet vil være avhengig av om skatteprovenyet vil påvirkes vesentlig av hvor ofte omregning skjer i løpet av et år. Utvalget mener at skatteprovenyet ikke vil påvirkes vesentlig, da kursendringer vil jevne seg ut over tid, og kursdifferanser blir tatt til inntekt eller fradragsføres det året de oppstår. Det må kunne aksepteres at det kan oppstå mindre forskyvninger av når beskatningen skjer. Dette er nødvendig for å kunne ha praktiserbare regler for foretak som opererer internasjonalt og har en verdensomspennende virksomhet.

Omregning en gang i året ved bruk av offisielle gjennomsnittskurser vil sannsynligvis også medføre at kontrollen av slike foretak blir enklere, da det vil være lettere å følge de ulike transaksjoner.

Omregning til norske kroner må dokumenteres slik at det etableres et kontrollspor. Dokumentasjonen må inneholde opplysninger om hvordan omregning har skjedd og hvilke kurser som er benyttet.

Utvalget har for øvrig kommet til at foretak som ikke har plikt til å utarbeide balanse, men bare rapporterer resultattall til skattemyndighetene, jf. foretak nevnt under gruppe E ovenfor, ikke bør ha anledning til å benytte seg av summarisk omregning med bruk av årlige gjennomsnittskurser. Begrunnelsen for dette er at siden de ikke utarbeider balanse, vil kursdifferanser ikke komme til beskatning. Slike foretak må benytte kursen på transaksjonstidspunktet ved omregning til norske kroner. Eventuelt kan det gis mulighet til å benytte en gjennomsnittskurs pr. måned, dersom kursen ikke har hatt svingninger i perioden som avviker mer enn +/- 5 % i forhold til den månedlige gjennomsnittskursen. Store enkelttransaksjoner skal dog alltid omregnes til transaksjonsdagens kurs.

8.7.3 Utvalgets forslag

Bokføring skal som hovedregel skje i norske kroner, jf. lovforslaget § 8.

Utvalget foreslår forskriftsbestemmelser som tillater at bokføring kan skje i annen valuta enn norske kroner, dersom foretakets funksjonelle valuta er i denne valutaen. Hva som er et foretaks funksjonelle valuta skal vurderes for den enkelte bokføringspliktige. Dette skal likevel ikke være til hinder for at utenlandske filialer av norske foretak kan vurderes som én separat regnskapsenhet. Det vises til forskriftsforslaget § 3-2.

Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til merverdiavgift og lønn, skal låses i norske kroner til kurs på transaksjonsdagen. Det samme gjelder for eiendeler og gjeld hvor skatteloven har egne vurderingsregler. Omregning til norske kroner skal skje minst en gang i året ved bruk av offisielle gjennomsnittskurser.

Omregning til norske kroner må dokumenteres slik at det etableres et kontrollspor. Dokumentasjonen må inneholde opplysninger om hvordan omregning har skjedd og hvilke kurser som er benyttet.

Foretak som ikke utarbeider noen balanse ved pliktig regnskapsrapportering, kan ikke benytte seg av summarisk omregning, men skal benytte kursen på transaksjonstidspunktet ved omregning til norske kroner. Gjennomsnittskurs pr. måned kan benyttes dersom denne ikke har svingninger som avviker mer enn 5 % i forhold til gjennomsnittskursen. Store enkelttransaksjoner skal alltid omregnes til transaksjonsdagens kurs.

8.8 Bokføringssted

8.8.1 Gjeldende rett

Regnskapsloven 1977 krever at bokføringen skal skje i Norge, men ved enkeltvedtak kan myndighetene tillate føring i utlandet. Regnskapsloven 1998 har ikke regler om hvor bokføringen skal skje. Det som er regulert i regnskapsloven 1998 er språk, valuta og oppbevaringssted.

8.8.2 Drøfting

Utvalget foreslår å videreføre løsningen i regnskapsloven 1998, som gir adgang til å bokføre der den bokføringspliktige selv ønsker. Krav til språk i bokføringen er behandlet i punkt 8.6 og krav til bokføringsvaluta i punkt 8.7. Friheten i valg av bokføringssted må også sees i lys av kravene til oppbevaringssted, jf. punkt 11.6.

Spørsmålet om bokføringssted dreier seg enten om hvor registreringen skjer eller hvor serveren er plassert. Utvalget har lagt til grunn at bokføringssted er der registreringen skjer. Plassering av server er et spørsmål om oppbevaring og behandles i kapittel 11.

Med de krav til oppbevaring som foreslås, er det utvalgets oppfatning at loven ikke bør regulere hvor bokføring skal skje. Problemet med bokføring i utlandet kan være tilgangen til de bokførte opplysninger og til dokumentasjonen, dersom denne også oppbevares utenlands. Innsyn og kontroll fra myndighetene har i enkelte tilfeller vist seg å være vanskelig å gjennomføre. Det er derfor et behov for en hjemmel for myndighetene til å pålegge et foretak bokføring i Norge. Slikt pålegg kan gjøres når mulighetene for innsyn og kontroll viser seg å være vanskelig som følge av at den bokføringspliktige vesentlig tilsidesetter bestemmelser gitt i eller i medhold av bokføringsloven.

8.8.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at loven ikke regulerer hvor bokføringen skal skje. Det foreslås at departementet ved enkeltvedtak kan pålegge bokføring i Norge. Bestemmelsen tas inn i reglene om oppbevaring, jf. forskriftsforslaget § 6-3 tredje ledd.

Kapittel 9
Dokumentasjon av bokførte opplysninger

9.1 Begrepet dokumentasjon

Dokumentasjonsbegrepet benyttes i ulike sammenhenger, og betydningen av begrepet kan variere. Utvalget har i lov- og forskriftsforslaget brukt dokumentasjonsbegrepet på tre områder:
- dokumentasjon av bokførte opplysninger
- dokumentasjon av regnskapssystemet
- dokumentasjon av balansen

Begrepene er definert i kapittel 4. Dokumentasjonen av bokførte opplysninger skal vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Dokumentasjonen skal ikke nødvendigvis være bevis for at transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner har funnet sted. Den skal være bokføringsgrunnlag og må derfor være så omfattende og detaljert at den forhindrer at en kompetent person gjør utilsiktede feil ved bokføringen. Videre skal dokumentasjonen av de bokførte opplysningene kunne benyttes ved etterfølgende kontroll av bokføringen. Kontrolløren skal på grunnlag av dokumentasjonen være i stand til å bedømme berettigelsen (legitimasjonen) av de bokførte opplysningene.

Dokumentasjon utarbeides på mange nivåer og i flere faser i en transaksjonskjede. Dokumentasjon vil ofte utarbeides før det gjennomføres transaksjoner som medfører plikt til bokføring. En del av dokumentasjonen vil således ikke være grunnlag for bokføring direkte, men kan være et supplement til bokføringsdokumentasjonen. Eksempelvis vil en utgående faktura dokumentere en salgstransaksjon, mens tilhørende ordre- og pakkseddel vil være supplerende dokumentasjon for transaksjonen. Utvalget benytter betegnelsen primærdokumentasjon på den dokumentasjonen som dokumenterer transaksjoner og øvrige regnskapsmessige disposisjoner direkte. Sekundærdokumentasjon benyttes som betegnelse på den supplerende dokumentasjonen. Begrepsbruken er illustrert i tabell 9.1.

Tabell 9.1: Begrepene primærdokumentasjon og sekundærdokumentasjon

Avtale	Leveranse	Dokumentasjon av bokførte opplysninger	Lovbestemt spesifikasjon
– Ordre	– Pakksedler	– Faktura (e.l. tilsvarende)	– Kontospesifikasjon
– Kontrakter om større leveranser	– Arbeidsbeskrivelser og lignende	– Kontantsalgs dokumentasjon	– Kunde spesifikasjon
– Timebestillinger	– Timelister	– Lønnsdokumentasjon (lønnsregnskap)	– Bokførings spesifikasjon

Tabell 9.1: Begrepene primærdokumentasjon og sekundærdokumentasjon

Avtale	Leveranse	Dokumentasjon av bokførte opplysninger	Lovbestemt spesifikasjon
– Oppdragsoversikt (faste opplysninger, for eksempel navn, adresse, kontrakts sum)	– Oppdragsoversikt (variable opplysninger, for eksempel medgått tid)	– Utlegg som refunderes ansatte – Dokumentasjon av betalingstransaksjoner	– Prosjektregnskap
– Osv.	– Osv.	– Osv.	– Osv.
Sekundærdokumentasjon		Primærdokumentasjon	

Avgrensning mot dokumentasjon av regnskapssystemet

Dokumentasjon av regnskapssystemet er beskrevet i kapittel 7. Dokumentasjonen skal beskrive kontrollsporet og systemgenererte poster. Den største forskjellen mellom dokumentasjon av bokførte opplysninger og dokumentasjon av regnskapssystemet er at førstnevnte dokumenterer én, eller en avgrenset mengde bokførte opplysninger. Dokumentasjonen av regnskapssystemet gjelder derimot en type – dvs. en ubestemt mengde – bokførte opplysninger.

Avgrensning mot dokumentasjon av balansen

Dokumentasjon av balansen er beskrevet i kapittel 10. Denne dokumentasjonen har som formål å bekrefte fullstendighet, nøyaktighet og realitet av balanseposter i årsregnskapet eller i næringsoppgaven, og dokumenterer dermed som hovedregel opplysninger som allerede er bokført. Dette i motsetning til dokumentasjon av bokførte opplysninger, som utgjør selve grunnlaget for bokføringen.

9.2 Gjeldende rett

Gjeldende rett har en rekke bestemmelser om dokumentasjon av bokførte opplysninger. Noen av disse bestemmelsene er svært omfattende og detaljerte. Nedenfor gjengis noen sentrale bestemmelser. I regnskapsloven 1998 og i 99-forskriften ble mange bestemmelser i tidligere regelverk videreført, noe som også er et naturlig utgangspunkt for utvalgets arbeid.

9.2.1 Regnskapsloven 1977 og løsbladforskriften

Regnskapsloven 1977 § 8 første ledd krever at kostnader skal være legitimert ved bilag. Det samme gjelder for inntekter i den utstrekning det er praktisk mulig. I annet ledd er det krav til kontrollspor ved at det kreves klar forbindelse mellom bilag og bøker.

Løsbladforskriften § 3-2 krever at alle poster skal være legitimert med originale papirbilag eller i annen form som muliggjør at opprinnelse og innhold kan etterprøves på like dekkende måte. Forskriften § 4-1 har krav til toveis kontrollspor mellom legitimasjon og årsoppgjøret.

9.2.2 Forskrift 20. august 1969 nr. 1 (Nr. 1) om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven

I forskriften § 8 er det gitt regler om dokumentasjon av kontantsalg. Næringsdrivende som har omsetning som avgiftsberegnes med forskjellige satser, skal benytte kassaapparat, terminal eller lignende, alternativt daterte forhåndsnummererte salgsbilag. Andre næringsdrivende kan føre bok for utregning av hver dags kontantomsetning etter nærmere angitte regler. Kontantsalg sammenholdt med daglig opptelling av kassabeholdning skal dokumenteres. Videre har forskriften § 10 første ledd bestemmelser om dokumentasjon av privatuttak, og § 11 første ledd har tilsvarende bestemmelser vedrørende salg til ledende ansatte og aksjonærer i selskaper med 10 eller færre aksjonærer. Tilsvarende bestemmelser er gitt i med hjemmel i ligningsloven.

9.2.3 Forskrift 14. oktober 1969 nr. 1 (Nr. 2) om innhold av salgsdokumenter m.v. fastsatt etter lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 § 45

Forskriften gjelder salg fra merverdiavgiftspliktige til næringsdrivende. Forskriften § 2 første ledd har følgende krav til innhold i salgsdokumenter:

Et salgsdokument skal være nummerert, datert og angi:

1. Navn og adresse til den næringsdrivende som leverer varen eller yter tjenesten.
2. Organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til lov av 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret etterfulgt av bokstavene MVA.
3. Navn og adresse til den næringsdrivende som mottar varen eller tjenesten.
4. En klar beskrivelse av varen eller tjenesten.
5. Kvantum eller omfang av det som er levert eller ytet.
6. Vederlaget for varen eller tjenesten.
7. Stedet der varen er levert eller tjenesten ytet.

Skattedirektoratet kan samtykke i at kravene fravikes når særlige forhold foreligger.

I forskriften § 3 kreves det at salgsdokumentet skal angi vederlaget uten avgift og selve avgiftsbeløpet. For omsetning fra detaljist er det i § 4 gitt et generelt unntak, idet salgsdokumentet kan angi vederlaget inklusive avgift og selve avgiftsbeløpet. Det åpnes også for at Skattedirektoratet kan gi tilsvarende unntak for angitte bransjer.

Forskriften inneholder også andre regler om innholdet av salgsdokumentet. I likhet med de ovennevnte er de videreført i regnskapsloven 1998 eller 99-forskriften.

9.2.4 Forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv.

I forskriften § 3 er det gitt bestemmelser knyttet til dokumentasjon av lønn og andre oppgavepliktige ytelser, arbeidsgiverfradrag, skattetrekk og påleggstrekk. Paragrafens punkt 2 krever at det opprettes personlig konto med rubrikker for forskuddstrekk og påleggstrekk for hver lønnstaker. Det

kan føres lønnsliste med egne kolonner for slike trekk for lønnstaker som mottar tilfeldige utbetalinger.

Det er videre gitt bestemmelser om hvilke opplysninger som skal fremgå for hver ansatt, hvilke opplysninger som skal fremgå om påleggstrekk, og hvilke opplysninger som skal fremgå for hver periode for lønnsutbetaling.

9.2.5 Regnskapsloven 1998

Regnskapsloven 1998 § 2-3 gjelder dokumentasjon av registrerte opplysninger. Første ledd krever at registrerte opplysninger skal være dokumentert, at dokumentasjonen har henvisning til tilhørende registrert opplysning, og at dokumentasjonen skal være et originalt papirbilag dersom det er utstedt et slikt dokument.

I annet ledd angis kravene til dokumentasjon av transaksjoner:

1. Dato for utstedelse av dokumentasjonen,
2. angivelse av partene,
3. ytelsens art og mengde,
4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen,
5. vederlag og betalingsforfall, og
6. eventuelle avgifter knyttet til transaksjonen.

I tredje ledd er det gjort unntak fra kravet til partsangivelse (punkt 2) ved kontantsalg til forbruker.

I fjerde ledd er det gitt spesialregler for kontantsalg. Merverdiavgiftspliktige skal benytte kassaapparat eller annet likeverdig system, og dokumentere kontantsalget ved daterte nummererte summeringsstrimler eller tilsvarende rapport. Regnskapspliktig som ikke registrerer kontantsalg på slikt system, skal dokumentere kontantsalget ved gjenpart av daterte forhåndsnummererte salgsbilag. Kontantsalg sammenholdt med daglig opptelling av kassebeholdning, skal dokumenteres.

9.2.6 99-forskriften

I 99-forskriften § 3-3 er det gitt bestemmelser om innholdet i dokumentasjon av lønn mv. Dette er i stor grad en videreføring av kravene i forskrift nr. 1263, beskrevet under punkt 9.2.4. Kapittel 5 i 99-forskriften gjelder dokumentasjon, og det er gitt regler på følgende områder:

- Utstedelse av salgsdokumentasjon
- Krav til salgsdokumentasjonen
- Særlig om dokumentasjon ved kontantsalg
- Særlige regler om registrering og dokumentasjon av kontantsalg for regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 annet ledd som driver ambulerende, sesongbetont virksomhet mv.
- Dokumentasjon ved kontantkjøp
- Uttak av eiendeler og tjenester til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner
- Uttak av eiendeler og tjenester til eiere, deltakere eller egen virksomhet
- Anvendelse av varer og tjenester i egen næringsvirksomhet
- Reise- og oppholdsutgifter
- Bevertningsutgifter mv.
- Varelager

I tillegg inneholder forskriften kapittel 7 særlige krav til dokumentasjon av bokførte opplysninger mv. for en rekke næringer/bransjer.

9.3 Generelle krav til dokumentasjon av bokførte opplysninger

Utvalget har vurdert om det vil være mest hensiktsmessig å ha en generell lovbestemmelse slik det er i regnskapsloven 1977, eller om mer spesifikke regler bør tas inn i lovteksten, slik det er i regnskapsloven 1998. Utvalgets vurdering er at kravet til dokumentasjon av transaksjoner slik det er formulert i regnskapsloven 1998, først og fremst passer for salgs- og kjøpstransaksjoner og i mindre grad er tilpasset andre transaksjonstyper som for eksempel lønnstransaksjoner. Det vil være vanskelig å utarbeide én bestemmelse som stiller spesifikke krav til dokumentasjon for alle transaksjonstyper. Utvalget har derfor konkludert med at lovbestemmelsen bør være generell, og at spesifikke krav til dokumentasjon av de forskjellige transaksjonstypene bør tas inn i forskrift.

De generelle kravene i loven bør begrenses til primærdokumentasjon. For enkelte bransjer kan det i tillegg være aktuelt å kreve forskjellige former for sekundærdokumentasjon, for eksempel dokumentasjon for timebestillinger. Slike krav bør tas inn i forskrift.

Dokumentasjon som vanligvis oppfattes som sekundær, kan imidlertid i enkelte tilfeller være en nødvendig del av grunnlaget for bokføringen. Hvis en faktura ikke er dekkende i forhold til kravene til innhold i salgsdokumentasjon, er det nødvendig å benytte pakkseddel som en del av bokføringsgrunnlaget. Pakkseddelen blir i slike tilfeller en del av primærdokumentasjonen. Ved fakturering og bokføring av abonnementer, leier og lignende, vil avtaler ofte være en nødvendig del av primærdokumentasjonen.

Også i andre tilfeller kan primærdokumentasjonen bestå av flere dokumenter. For enkelte liberale yrker, for eksempel konsulenter, advokater og revisorer, kan ofte dokumentasjonen bestå av en faktura hvor beløp og betalingsbetingelser fremgår, men hvor tjenestens art ikke er tilfredsstillende angitt i forhold til kravene til innhold i salgsdokumentasjon. Dette er i stedet beskrevet i brev eller vedlegg. Også ved salg av biler er det vanlig at kravene til salgsdokumentasjon oppfylles ved flere forskjellige dokumenter.

Utvalget har konkludert med at lovbestemmelsen om dokumentasjon av bokførte opplysninger bør inneholde et generelt krav til primærdokumentasjon i samsvar med de grunnleggende forutsetningene, kravet til kontrollspor og kravene til originalitet og formater (se punkt 9.13). I de tilfellene primærdokumentasjonen består av flere dokumenter, må hoveddokumentet ha henvisning til de andre dokumentene og det kan ikke anses som fullstendig uten i kombinasjon med disse dokumentene.

9.4 Krav til dokumentasjon av salgstransaksjoner

Som nevnt i punkt 9.3, er kravene til dokumentasjon av transaksjoner i regnskapsloven 1998 § 2-3 i realiteten krav til dokumentasjon av salgstransaksjoner. Kravet vil derved også gjelde de fleste kjøpstransaksjoner, da inngående fakturaer fra norske leverandører skal inneholde de foreskrevne

opplysningene. Disse kravene er langt på vei en videreføring av tidligere regler for merverdiavgiftspliktige gitt i forskrift 14. oktober 1969 nr. 1 (forskrift nr. 2), men ble ved regnskapsloven 1998 utvidet til også å gjelde ved kontantsalg til forbrukere. Det er i § 2-3 også tatt inn ett nytt krav, tidspunkt for levering. Leveranser ved bruk av speditør, postordre eller lignende er i 99-forskriften unntatt fra dette nye kravet, når salgsdokumentet følger forsendelsen.

Regnskapsloven 1998 utvidet dessuten reglene for dokumentasjon av transaksjoner til å gjelde for foretak som ikke er merverdiavgiftspliktige. Det antas at mange av disse i stor utstrekning har fulgt kravene i forskrift nr. 2, og kravene har da også langt på vei vært ansett som god regnskapsskikk. Utvidelsen representerte derfor en begrenset innskjerpelse. Det kom ikke vesentlige innsigelser mot bestemmelsens utforming i høringsrunden til forslaget til god regnskapsskikk for registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Regnskapsloven 1998 krever at eventuelle avgifter knyttet til transaksjonen skal fremgå av dokumentasjonen. Avgifter kan i denne sammenhengen deles i tre kategorier:

1. Avgift som selger har betalt sin leverandør og som blir et ordinært priselement både for selger og kjøper. Eksempelvis vil kjøp av sjokoladeprodukter fra en detaljist inkludere sukkeravgift. Både kjøper og selger vil i dette tilfellet ha betalt avgiften til sin leverandør, henholdsvis detaljisten og produsenten.
2. Avgift som selger er ansvarlig for innkreving og betaling av. Eksempler kan her være el-avgift og miljøavgift ved kjøp av elektriske artikler.
3. Avgift som selger er ansvarlig for innkreving og betaling av, og som også kan medføre særskilt behandling hos kjøper. Det typiske eksemplet på slik avgift er merverdiavgiften.

Utvalget har kommet til at det normalt ikke vil være behov for å spesifisere avgifter i kategori 1. For avgifter i kategori 2, vil det være en plikt for selger til å dokumentere håndteringen og oppgjøret av avgiften. Ettersom dette ikke vil påvirke kjøper, har utvalget kommet til at det ikke er behov for å kreve at slike avgifter fremgår av salgsdokumentasjonen. Dette vil likevel ofte være en hensiktsmessig løsning for selger. Et krav til å spesifisere avgifter kan dermed begrenses til avgifter i kategori 3. Utvalget har ikke identifisert andre avgifter i denne kategorien enn merverdiavgiften. Det kan derfor være formålstjenlig å kreve angivelse av merverdiavgiften, fremfor et generelt krav til angivelse av avgifter. Merverdiavgiften skal være angitt i norske kroner selv om fakturaen ellers er i utenlandsk valuta. Det kan imidlertid være krav til angivelse av avgifter i øvrige lover og forskrifter. Det er derfor naturlig å kreve andre avgifter angitt i den grad det følger av lov eller forskrift.

9.4.1 Problemområder ved salg av tjenester

Kravene i regnskapsloven 1998 § 2-3 er relativt uproblematiske å anvende når det gjelder salg av varer. For salg av tjenester kan det derimot oppstå problemer ved anvendelsen. Dette vil spesielt gjelde § 2-3 annet ledd, punktene 3 og 4. Utvalget har derfor vurdert hvordan disse kravene normalt bør forstås ved salg av tjenester.

9.4.1.1 Ytelsens art

Ved salg av tjenester er det et spørsmål om hvor spesifikt eller presist tjenesten skal angis i dokumentasjonen. Utvalget har kommet til at en helt generell betegnelse kan benyttes når tjenesten i utgangspunktet er definert og avgrenset. Angivelse av ytelsens art med eksempelvis "revisjon" eller "revisjonshonorar" vil således være tilstrekkelig. Det forutsettes at objektet for tjenesten må fremgå dersom det ikke er åpenbart ut fra sammenhengen. Eksempelvis vil tjenester som taksering og lignende kreve at objektet angis. Hvis den generelle betegnelsen ikke er definert og avgrenset, vil det være påkrevd med en mer presis angivelse. Det vil dermed ikke være tilfredsstillende å angi "rådgivning" eller "juridisk bistand" som art. Slike begreper må knyttes til de emner, områder eller aktiviteter som har vært gjenstand for rådgivningen eller bistanden. Det kan eksempelvis angis med "juridisk bistand vedrørende omorganisering", "rådgivning knyttet til etablering av datterselskap". Artsangivelsen kan gjøres ved en henvisning til en avtale, rapport eller lignende. Dokumentene det henvises til, vil i så fall være en del av salgsdokumentasjonen. Dette gjelder imidlertid bare når artsangivelsen ellers er mangelfull, ikke ved enhver henvisning til avtale eller rapport.

9.4.1.2 Ytelsens omfang

Utvalget mener at begrepet "mengde" vanligvis assosieres med fysiske leveranser og at det med fordel kan erstattes med "omfang" slik bestemmelsen var formulert i forskrift nr. 2 til merverdiavgiftsloven. Et sentralt spørsmål i tilknytning til angivelse av omfanget av tjenesten er om tidsforbruket, dvs. antall timer, dager, uker, måneder og tilsvarende må oppgis. Det sentrale spørsmålet i denne forbindelse er etter utvalgets vurdering hva tjenesten konkret består i. Det kan i denne sammenhengen være hensiktsmessig å dele tjenestene inn i tre hovedkategorier:

1. Salg/utleie av ressurser eller kompetanse. Dette vil typisk gjelde utleie av arbeidskraft der prisingen fullt ut er basert på tidsforbruk.
2. Salg av tjenester der prisingen helt eller delvis er basert på medgått tid. Dette kan gjelde konsulent- og rådgivningsoppdrag hvor leveransen består i rapporter, vurderinger, anbefalinger eller lignende. Ett annet eksempel er håndverkstjenester.
3. Tjenester der prisen er avtalt i forkant av leveringen og er uavhengig av tidsforbruket. Rådgivningsoppdrag med fast, avtalt honorar er eksempel på tjenester i denne kategorien.

For tjenester i kategori 1 vil timeverk, dagsverk osv. være et sentralt element ved ytelsens art. Angivelse av ytelsens omfang tilsier derfor at antallet timeverk, dagsverk eller annen tidsenhet angis i salgsdokumentasjonen. For tjenester i kategori 2 vil ytelsens art ikke kunne defineres som timeverk, dagsverk osv. Utvalget finner det derfor ikke nødvendig at tidsforbruket må fremgå av salgsdokumentasjonen ved denne typen tjenester. Angivelse av ytelsens art kombinert med pris, vil i slike tilfeller implisitt gi informasjon om omfanget, og en eksplisitt angivelse av tidsforbruket vil ikke nødvendigvis tilføre brukere av dokumentasjonen vesentlig merverdi. Prinsippene for registrering av tid kan også variere mellom forskjellige leverandører og type oppdrag, slik at

angivelse av tidsforbruket ikke nødvendigvis er meningsfylt informasjon for en ekstern part. En eksplisitt omfangsangivelse kan derfor i mange tilfeller utelates for slike tjenester. Tjenester i kategori 3 kan i denne sammenhengen vurderes på samme måte som tjenester i kategori 2. En eksplisitt angivelse av tidsforbruket for slike tjenester vil i de fleste tilfeller være uten betydning for dokumentasjon av den bokførte transaksjonen.

For tjenester i kategoriene 2 og 3 kan det i mange tilfeller være avtalt at kjøper har innsynsrett i tidsregistreringen eller informasjonsadgang vedrørende medgått tid knyttet til tjenesten. Det betyr at selger av tjenestene har plikt til å holde denne informasjonen tilgjengelig for kjøper. Slike avtaler faller ikke inn under reglene om dokumentasjon av bokførte opplysninger.

9.4.1.3 Tidspunkt for levering

En tjeneste kan leveres i tidsrom fra få minutter til flere år. Det eksakte tidspunktet for levering er i mange tilfeller vanskelig å identifisere. For kjøperen av tjenesten vil det imidlertid være sentralt at det fremgår av dokumentasjonen hvilken periode tjenesten er levert. Utvalget mener derfor at dette må fremgå av dokumentasjonen. Det må også fremgå hva som er forskudd.

9.4.1.4 Sted for levering av ytelsen

Etter utvalgets vurdering vil tjenestetypen langt på vei være avgjørende for praktiseringen av kravet til stedsangivelse. Ved levering av for eksempel håndverkstjenester vil angivelse av leveringsstedet i de fleste tilfeller være helt sentralt. Dette gjelder ikke minst for en ekstern bruker av transaksjonsdokumentasjonen. Det må derfor fremgå hvilket bygg det er utført vedlikeholdsarbeid på, besiktigelse av osv. Ved levering av andre typer tjenester, for eksempel utredninger og juridisk bistand, er imidlertid stedet der tjenesten ble utført ofte uten betydning og dessuten vanskelig å identifisere. Når stedet for levering ikke har betydning for å kunne vurdere transaksjonen, finner utvalget at stedsangivelsen kan utelates.

9.4.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at kravene i regnskapsloven 1998 § 2-3 annet ledd videreføres. Det vises til lovforslaget § 10, jf. forskriftsforslaget kapittel 4. I forskriftsforslaget § 4-1 første ledd punkt 3 foreslås imidlertid formuleringen "mengde" erstattet med "omfang", og i punkt 6 foreslås "eventuelle avgifter" erstattet med "eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift". Videre foreslås det at merverdiavgift skal angis på fakturaen i norske kroner selv om fakturaen ellers er i utenlandsk valuta.

Utvalget foreslår også at unntakene og presiseringene i 99-forskriften § 5-2 videreføres, jf. forskriftsforslaget § 4-1. Utvalget foreslår imidlertid et unntak fra bestemmelsen i § 5-2 sjette ledd vedrørende bokføringspliktige som omfattes av forskrift 28. november 1977 om fordeling av pensjonspriser i hoteller og andre herberger. Utvalget foreslår at unntaket fra å angi vederlaget uten avgift og avgiftsbeløpet ved transaksjoner knyttet til halvpensjon, helpen-

sjon og overnatting ved frokost ikke skal gjelde ved omsetning til bokføringspliktige som videreomsetter slike tjenester, jf. forskriftsforslaget § 7-6-4.

9.5 Utstedelse av salgsdokumentasjon

Bokførte opplysninger er grunnlaget for avleggelse av årsregnskap og innsendelse av oppgaver til skatte- og avgiftsmyndighetene. Ettersom dokumentasjonen er grunnlaget for bokføringen, må den normalt utarbeides før bokføring kan skje. For en kjøper kan det dessuten være vanskelig å bokføre kjøpstransaksjonen før selger har utstedt dokumentasjonen. For å kunne overholde fristene for pliktig regnskapsrapportering og foreta korrekt periodisering i samsvar med regnskapslovens grunnleggende prinsipper, må det settes tidsfrister for utarbeidelse av salgsdokumentasjonen. Hensynet til innberetning av merverdiavgift er sentralt i denne sammenhengen. Konsekvensene av for sent utstedt salgsdokumentasjon og betaling av merverdiavgift er størst når levering av avgiftspliktige varer og tjenester skjer til ikke avgiftspliktige kjøpere, eller hvor selger og kjøper ikke har samme avgiftstermin, slik at avgiftsinnbetaling forskyves vesentlig som følge av at fakturering foretas etter utløpet av en årstermin. I slike tilfeller vil utsettelse av avregning og betaling av merverdiavgiften representere et rentetap for det offentlige, og risikoen for tap pga. manglende betalingsevne hos den aktuelle selgeren øker. Utvalget har derfor kommet til at det bør gis regler om tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjon.

9.5.1 Salg av varer – tidspunkt for utstedelse

Ved salg av varer er det vanligvis relativt enkelt å identifisere leveringstidspunktet. Leveringstidspunktet vil også være et naturlig tidspunkt for utstedelse av salgsdokumentasjonen. Skattedirektoratet har av praktiske hensyn gitt adgang til å benytte fakturatidspunktet for periodisering av merverdiavgift, forutsatt at faktura utstedes senest innen 30 dager etter at levering har funnet sted, jf. Skattedirektoratets melding AV 8/87 av 13. april 1987 nr. 13. Det var meningen at dette skulle opphøre når regelen i regnskapsloven 1998 om angivelse av tidspunkt for levering ble tatt i bruk. Leveringstidspunktet skulle da styre kravet til utstedelse av salgsdokumentasjonen. Utvalget finner det imidlertid naturlig at 30-dagersregelen av praktiske grunner blir hovedregelen i et nytt regelverk, likevel slik at virksomheter som fakturerer hver måneds leveranser etter utløpet av måneden kan gjøre dette tidlig i den påfølgende måneden. Enkelte virksomheter utsteder faktura fortløpende, men sender i tillegg en "generalnota" ved månedsslutt som grunnlag for samlet betaling. I slike tilfeller vil de enkelte fakturaene være dokumentasjon for bokføringen, og vil være avgjørende for bokføringsperiode mv. "Generalnotaen" vil være kontoutdrag eller tilsvarende tilleggsinformasjon.

9.5.2 Salg av tjenester – tidspunkt for utstedelse

Leveringstidspunktet med etterfølgende 30-dagersfrist bør være utgangspunktet også ved salg av tjenester, men det vil være behov for klargjøringer og presiseringer på enkelte områder.

9.5.2.1 Abonnementer, leier, avgifter og lignende

Abonnementer, leier, avgifter og lignende betales som regel for en periode og ofte forskuddsvis. Det kan gjelde rett til å bruke infrastruktur som strøm- og telenett eller informasjon på forskjellige medier, og leie av fast eiendom eller løsøre. Det vil være uhensiktsmessig å fakturere slike tjenester etter hvert som tjenesten benyttes, og det vil ofte være praktisk for begge parter å kunne fakturere for lengre perioder. Skattedirektoratet har i forbindelse med merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001 gitt uttrykk for at forskuddsfakturering i slike tilfeller bør kunne aksepteres. Periodelengden bør begrenses til ett år og avregning bør fortrinnsvis skje pr. 31.12.

Enkelte tjenester faktureres etterskuddsvis, basert på måling av forbruk over en periode. Eksempler på dette er forbruk av strøm og teletjenester. Også for slike tjenester bør det kunne aksepteres lengre perioder for måling og fakturering.

9.5.2.2 Løpende leveranser

Enkelte tjenester leveres fortløpende og faktureres basert på medgått tid. Eksempler på dette er advokat- og konsulentbistand. For slike tjenester vil det være lite formålstjenlig å kreve salgsdokumentasjonen utstedt ved levering, eventuelt innen 30 etterfølgende dager. Skattedirektoratet har i tilknytning til merverdiavgiftsreformen uttalt at det vil være akseptabelt med fakturering ved utløpet av de ordinære merverdiavgiftsterminene, med tillegg av 30 dager. Utvalget finner det naturlig å legge dette til grunn for det nye regelverket, men med det generelle unntaket at utstedelse av salgsdokumentasjonen kan utsettes ytterligere for ubetydelige leveranser. Det bør ikke være anledning til å forlenge denne perioden ved avtale mellom partene.

9.5.2.3 Levering etter anbud eller annen forhåndsavtalt pris

Eksempler på slike tjenester er revisjons- og konsulentoppdrag med forhåndsavtalt pris og oppføring av bygg og lignende etter anbud. Dette har mange fellestrekk med løpende leveranser som er behandlet ovenfor. Når det leveres etter forhåndsavtalt pris, vil medgått tid eller forbrukte materialer ikke nødvendigvis alene være avgjørende for hva som kan betraktes som levert. I slike tilfeller må det korrigeres for over- eller underforbruk avhengig av estimert gjenværende arbeid. Etter gjeldende rett skal regnskapsmessig periodisering legges til grunn også avgiftsmessig, og dermed for utstedelse av salgsdokumentasjon. Ved levering etter anbud eller forhåndavtalt pris kan dette imidlertid være komplisert og tidkrevende, og regnskapsmessig periodisering er dermed lite egnet som grunnlag for løpende utstedelse av salgsdokumentasjon. Avtalte faktureringstidspunkter vil ofte være et uttrykk for hva partene anser som en forventet fremdrift av leveransen. Utvalget mener at avtalen som hovedregel bør kunne legges til grunn for utstedelse av salgsdokumentasjon for denne typen tjenester. Dette forutsetter imidlertid at fremdriften ikke avviker vesentlig fra den avtalte betalingsplanen.

9.5.3 Utstedelse av salgsdokumentasjon før levering

Hvis salgsdokumentasjon utstedes før levering faktisk skjer, må bokføringen korrigeres ved behov for regnskapsmessig periodisering, for eksempel i forbindelse med utarbeidelse av årsregnskap. Slik korrigering er ikke problematisk for bokføringen isolert sett. I forbindelse med avregning og betaling av merverdiavgift kan dette medføre at inngående merverdiavgift fradragsføres før utgående avgift er beregnet og betalt. Det har også vært tilfeller av svindel der forskuddsfakturering har vært benyttet for å få utbetalt inngående avgift uten at levering har skjedd i ettertid. Merverdiavgiftsloven § 44 første ledd har derfor forbud mot å fakturere avgiftspliktige varer og tjenester før ved levering, med mindre annet er bestemt av departementet. Utvalget har derfor kommet til at eventuell forskuddsfakturering kun kan tillates ved fakturering av ikke avgiftspliktige ytelser, i tilfeller hvor merverdiavgiftslovgivningen angir særregler eller når det angis at det gjelder forskuddsbetaling uten merverdiavgift. Det vises for øvrig til punkt 9.5.2.1 om abonnementer, leier, avgifter og lignende.

9.5.4 Hvem som kan utstede salgsdokumentasjon

Utvalget finner det naturlig å videreføre kravet om at det er selger som skal utstede salgsdokumentasjon. Dette er imidlertid ikke til hinder for at bokføringspliktige kjøper fakturaproduksjon og -distribusjon eksternt, eksempelvis ved at grunnlagsdata oversendes en ekstern aktør, som så produserer og distribuerer fakturaer.

Gjeldende rett har enkelte unntak fra kravet til at salgsdokumentasjonen skal utarbeides av selger. Disse fremgår av 99-forskriften § 5-1 tredje ledd, jf. også forskrift nr. 26 og nr. 79 til merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen gjelder samvirkeforetak som hovedsakelig tilvirker eller forhandler produkter fra medlemmenes fiske, skogbruk eller gårdsbruk mv. og husflidsutsalgs kjøp av produkter fra håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet. Utvalget mener prinsipielt at krav til å utarbeide salgsdokumentasjon bør være en følge av bokføringsplikten. Utvalget er imidlertid kjent med at det er etablert flere velfungerende ordninger innenfor de områder som pr. i dag er forskriftsregulert. Innskjerpelse av reglene på dette området kan således få uheldige utslag. Utvalget foreslår derfor at unntakene i 99-forskriften § 5-1 tredje ledd videreføres. For øvrig bør det kun være anledning til å utstede salgsdokument på vegne av selger når en bokføringspliktig virksomhet kjøper varer fra en ikke bokføringspliktig selger. Det foreslås imidlertid at departementet ved enkeltvedtak kan gjøre ytterligere unntak fra kravet om at salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger.

9.5.5 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at reglene for utstedelsestidspunkt for salgsdokumentasjon i utgangspunktet skal være senest en måned etter levering, likevel slik at leveranser som faktureres månedlig, kan faktureres innen femten virkedager i måneden etter leveringsmåneden. Forskuddsfakturering av avgiftspliktige varer og tjenester kan ikke forekomme. Det vises til forskriftsforslaget § 4-2. Følgende unntak og presiseringer er foreslått:

– Abonnementer, leier, avgifter og lignende kan forskuddsfaktureres inklusive merverdiavgift begrenset til en periode på ett år.

- Tjenester som leveres basert på måling av faktisk forbruk, kan faktureres for lengre perioder enn en måned, begrenset til ett år.
- Tjenester som leveres løpende, anses levert ved utløpet av hver ordinære avgiftstermin (jf. merverdiavgiftsloven § 30 første ledd) dersom de ikke er ubetydelige.
- For tjenester som leveres med forhåndsavtalt pris kan salgsdokumentasjon utstedes i henhold til avtale mellom partene, med mindre den avviker vesentlig fra reell fremdrift.

Salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift. Det foreslås unntak for kjøp fra ikke bokføringspliktig selger. Videre foreslås at unntak som nevnt i 99-forskriften § 5-1 tredje ledd videreføres. Det forslås også at departementet ved enkeltvedtak kan gjøre ytterligere unntak fra bestemmelsen om at salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger.

9.6 Krav til dokumentasjon av kontantsalg

9.6.1 Avgrensning av begrepet kontantsalg

Kontantsalg er i utkastet til god regnskapsskikk for registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger definert som "omsetning der betalingen er mottatt ved levering". En svakhet ved denne definisjonen er at den ikke tar hensyn til at selger ikke nødvendigvis mottar betaling på leveringstidspunktet dersom kjøper benytter kredittkort. Spørsmålet er da om det i slike tilfeller har skjedd "betaling". For å inkludere betalinger med kredittkort i definisjonen, kan det være hensiktsmessig å erstatte ordet "betaling" med en mer beskrivende formulering som fanger opp at oppgjør kan skje ved at kjøper tilfører selger penger eller ved at betalingsforpliktelsen overføres til en annen juridisk person, normalt et kredittkortselskap. Definisjonen blir da:

Med kontantsalg menes salg der kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering.

9.6.2 Problemområder ved kontantsalg

Kontantsalg kjennetegnes ofte av et høyt transaksjonsvolum og relativt lave transaksjonsbeløp. Prinsipielt er det ikke noe skille mellom kreditt- og kontantsalg, og i utgangspunktet bør de samme dokumentasjonskravene gjelde for begge salgsformene. Transaksjonsvolumet ved kontantsalg tilsier imidlertid at det ofte er upraktisk å utarbeide salgsdokumentasjon i form av tradisjonelle fakturadokumenter.

Kontrollbehovet i tilknytning til kontantsalg tilsier at det ikke kan gis noe generelt unntak fra dokumentasjonskravet for denne typen salg. Ved kredittsalg kan manglende bokføring av salgsdokumentasjonen hos selger føre til at selger ikke mottar oppgjør ved at kravet ikke følges opp. Det vil derfor foreligge en sterk egeninteresse for fullstendig og nøyaktig salgsbokføring hos selger. Av den grunn vil det normalt være akseptabelt med manuelle systemer for utarbeidelse av salgsdokumentasjon ved kredittsalg. Virksomheter av et visst omfang vil som regel likevel etablere automatiserte systemer for dette.

Ved kontantsalg mottas oppgjøret uavhengig av om salgsdokumentasjonen er utstedt og bokført. Risikoen er således større enn ved kredittsalg for at salget ikke blir bokført eller tilstrekkelig dokumentert. Det kan derfor være grunn til å stille strengere krav til hvordan salgsdokumentasjonen utarbeides i forbindelse med kontantsalg enn hva tilfellet er med kredittsalg. Hensikten med slike krav er altså ikke å forhindre utstedelse av kontantfakturaer fra velfungerende automatiserte ordre-/faktureringssystemer, men å forhindre bruk av tilfeldige, vanskelig kontrollerbare manuelle systemer.

9.6.2.1 Krav til kassaapparat eller annet likeverdig system

Regnskapsloven 1998 § 2-3 har krav om at merverdiavgiftspliktige som har kontantsalg skal benytte kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system og dokumentere daglige kasseoppgjør, jf. også 99-forskriften § 5-3 annet ledd. Krav til dokumentasjon av daglige kasseoppgjør finnes også i tidligere regelverk, i forskrifter til merverdiavgiftsloven og ligningsloven. Basert på vurderingene ovenfor synes en videreføring av kravet om kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system rimelig. Utvalget ser imidlertid ingen grunn til å begrense kravet til bare å gjelde bokføringspliktige som har merverdiavgiftsplikt.

Begge de nevnte regelverkene har krav om at kasseoppgjøret skal signeres. Utvalget har imidlertid kommet til at dette kravet bør omformuleres slik at det fremgår hvem som har foretatt opptellingen av kassen. På denne måten blir reglene ikke til hinder for at kasseoppgjøret dokumenteres elektronisk. Et kasseoppgjør består i at den fysiske kontantbeholdningen ved dagens slutt avstemmes mot dagens kontante inn- og utbetalinger og kontantbeholdningen ved dagens begynnelse. Eventuelle differanser skal forklares. Kasseoppgjøret må vise alle innbetalinger til og uttak fra den aktuelle kassen som ikke fremgår av summeringsstrimmel eller tilsvarende. Beløp som skal settes inn på bankkonto, beløp som er overført til andre kasser, private uttak osv., må alle fremgå av kasseoppgjøret. På denne måten blir kasseoppgjøret også et egnet bokføringsgrunnlag for slike kontanttransaksjoner. Eksempler på oppsett av kasseoppgjør er tatt inn i punkt 9.14.

For virksomheter som selger via internett eller pr. postordre og eksempelvis benytter automatiserte ordre-/faktureringssystemer på samme måte som ved kredittsalg, vil kravet til "annet likeverdig system" normalt være oppfylt. Andre eksempler på løsninger som normalt vil bli ansett som likeverdige, er taksameter i taxier, parkeringsautomater, automatiske billettsalgssystemer og kassaprogramvare for PC.

99-forskriften har unntak fra kravet til kassaapparat i § 5-4. Unntaksbestemmelsene bør videreføres. Utvalget har imidlertid kommet til at unntakene ikke nødvendigvis bør knyttes til hjemmelen for bokføringsplikt eller at det bør være et vilkår at virksomheten er sesongbetont. Det generelle unntaket kan da knyttes opp mot ambulerende eller sporadisk virksomhet, med angivelse av beløpsgrense for slike unntak. Det kan i en del tilfeller være vanskelig å avgjøre hva som tilfredsstiller kravene til sporadisk kontantomsetning eller ambulerende virksomhet. Ved å videreføre 99-forskriftens beløpsgrense på tre ganger folketrygdens grunnbeløp (G), mener utvalget at disse tvilstilfellene vil bli så få at det ikke er behov for å fastsette detaljregler i forhold til disse

kriteriene. For å unngå utilsiktede konsekvenser av kravet til kassaapparat, bør det innføres en generell dispensasjonsadgang.

99-forskriften krever at bokføringspliktige som er unntatt fra kravet til kassaapparat, benytter forhåndsnummererte salgsbilag eller forhåndspaginert innbundet bok til dokumentasjon av kontantsalget. For enkelte typer kontantsalg kan det være problematisk både å registrere hvert enkelt salg på kassaapparat og å benytte de beskrevne alternative formene for dokumentasjon. Dette kan gjelde oppsøkende salg ved idrettsarrangementer, konserter mv. og vil ikke nødvendigvis være begrenset til sporadisk eller ambulerende kontantsalg som er lavere enn tre G. Utvalget har kommet til at denne typen kontantsalg bør kunne registreres på kassaapparatet med ett beløp pr. selger pr. dag, og at det ikke bør være plikt til å skrive kvittering til kunden. Utvalget finner det videre hensiktsmessig å åpne for en enklere løsning også for de bokføringspliktige som er unntatt fra kravet til kassaapparat. For disse vil totaloppgjørene fra hver enkelt selger kunne bokføres direkte. I begge tilfeller må oppgjørene fra hver enkelt selger vise ut- og innleverte kontanter. Det bør i tillegg stilles krav om at oppgjørene telles og signeres av to personer.

9.6.2.2 Krav til angivelse av motpart på kontantsalgsdokumentasjonen

Regnskapsloven 1998 § 2-3 krever at dokumentasjonen skal inneholde angivelse av partene, uavhengig av om det gjelder et kontantsalg eller kredittsalg. Bestemmelsen kan fravikes ved kontantsalg til forbruker. Regnskapsloven 1977 har ikke tilsvarende krav, men regler om salgsdokumentets innhold er som tidligere nevnt gitt i forskrift nr. 2 til merverdiavgiftsloven. Forskriften krever at en registrert næringsdrivende som selger til andre næringsdrivende, skal utstede salgsdokument, og at dette salgsdokumentet bl.a. skal inneholde partenes navn og adresse. Dette gjelder uavhengig av om det selges kontant eller på kreditt. Kravet må ses i sammenheng med forskrift 20. august 1969 nr. 1 (forskrift nr. 1) § 9, som krever at både kredittsalg og kontantsalg skal registreres på motpart. Fra et kontrollsynspunkt er det ønskelig med færrest mulige kontanttransaksjoner mellom næringsdrivende. Kontanttransaksjoner setter få spor og er ofte dårlig dokumentert.

Etterlevelsen av kravet i gjeldende rett om å angi motpart ved kontantsalg, har vært mye debattert i utvalget og også i regnskapsmiljøet etter at regnskapsloven 1998 ble vedtatt. Dette til tross for at det var reglene i forskrift nr. 2 fra 1969 som ble videreført. Utvalget har derfor vurdert i hvilken grad kravet til motpartsangivelse ved kontantsalg bør videreføres i ny lovgivning.

Dagens krav har etter utvalgets oppfatning langt på vei vært en sovende regel. Mange har tatt til orde for et generelt unntak fra kravet til motpartsangivelse ved kontantsalg fra detaljist. Årsaken er de praktiske problemene et slikt krav medfører ved at selger må ha egne systemer for næringsdrivende, at det kan forsinke salgsprosesser osv. Disse problemene gir seg utslag i kostnader for de bokføringspliktige i form av investeringer i utstyr, opplæring av ansatte og økt tidsforbruk i forbindelse med gjennomføring og registrering av kontantsalget.

Kravet til angivelse av motpart bør etter utvalgets oppfatning begrenses slik at det er den "aksepterte" praksis som lovfestes. Det har vært sentralt for utvalget at kravet til motpartsangivelse ved kontantsalg begrenses til områder

der den økte kontrollverdien står i forhold til merkostnadene for de bokføringspliktige. Fra et kontrollsynspunkt og for å bidra til å forhindre økonomisk kriminalitet, er det to hensyn som tilsier at kravet opprettholdes:

- Kontroll av realitet. Dersom dokumentasjon av kontantsalg/-kjøp ikke har motpartsangivelse, åpner det for at kostnader som ikke vedrører den bokføringspliktige kan bokføres i regnskapet. Dette kan gi den bokføringspliktige urettmessig skattefradrag eller urettmessig fradrag for inngående merverdiavgift.
- Kontroll av fullstendighet. Dersom motpart ikke angis på kontantsalgsdokumentasjonen, kan bokføringspliktige kjøpe inn varer eller direkte innsatsfaktorer, for deretter å selge dem videre eller bruke dem i produksjon eller tjenesteleveranser, uten at inntektene og kostnadene bokføres. Dette vil ikke kunne avdekkes ved kontroll mot selgers dokumentasjon, og på denne måten kan inntektene og fortjenesten unndras fra avgiftsoppgjør og beskatning.

Utvalget har nedenfor drøftet hvilke krav som bør stilles ved henholdsvis:

- Utlegg via ansatte
- Kjøp av varer for videresalg eller bruk i produksjon samt kjøp av varer eller tjenester til bruk i tjenesteleveranser
- Øvrige kontantkjøp

En forutsetning for de regler som foreslås er at bokføringspliktige som følger disse regler kan få skattemessig fradrag for kostnaden og at inngående merverdiavgift kan trekkes fra innenfor eksisterende regelverk.

Utlegg via ansatte

Ansatte bør kunne legge ut for kostnader for eksempel i forbindelse med reiser, bevertning, bilbruk og lignende uten at arbeidsgivers navn og adresse (motpart) må påføres dokumentasjonen. En slik utleggsadgang er en akseptabel løsning forutsatt at den ansatte setter opp en signert oppstilling over utleggene i forbindelse med kontantkjøpsdokumentasjonen, der også formålet med eller bruksområdet for varene og tjenestene må fremgå. Den ansatte vil i slike tilfeller være motpart i transaksjonen. Utvalget har diskutert om det bør være en beløpsgrense på en slik utleggsadgang. Ettersom enkelte reisekostnader, for eksempel flybilletter, kan medføre betydelige utlegg, vil imidlertid selv en relativt høy beløpsgrense få utilsiktede virkninger for denne typen utlegg. Utvalget foreslår derfor ingen beløpsgrense for ansattes utleggsadgang.

Varer og tjenester til bruk i salg, produksjon eller tjenesteleveranse

Fra kontrollmyndighetenes side er motpartsangivelse på salgsdokumentasjonen et sentralt hjelpemiddel. En av de mest brukte teknikkene ved kontroll av bokføringspliktige i enkelte bransjer, er å ta utgangspunkt i leverandørenes salgsdokumentasjon. Deretter kontrolleres det om dette salget er bokført som kjøp hos den bokføringspliktige, og det vurderes om den bokføringspliktiges

inntekter står i forhold til innkjøpt kvantum. Mye svart omsetning har vært avdekket på denne måten.

Behovet for motpartsspesifikasjon er således størst når varen eller tjenesten er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller i tjenesteleveranse.

På dette området har man under gjeldende rett i stor grad praktisert motpartsangivelse. Kontrollmyndighetene har også i utstrakt grad håndhevet reglene på området. De fleste bokføringspliktige som er kredittverdige og som ikke unndrar midler fra beskatning eller holder omsetning utenfor avgiftsoppgavene, vil normalt foreta slike kjøp av en viss betydning på kreditt.

Utvalget har derfor kommet til at det er hensiktsmessig å opprettholde kravet for slike kjøp. Dette vil omfatte drosjeeieres og andre transportørers kjøp av drivstoff, håndverkeres innkjøp av materialer osv. Det vil derimot ikke gjelde indirekte kostnader som kontorrekvisita, mat til interne kantiner og lignende.

Kjøpers og selgers navn må fremgå av dokumentasjonen hos begge parter. Dersom selger ved slike salg utsteder tilleggsdokumentasjon for å oppfylle kravet til angivelse av motpart, må det på tilleggsdokumentasjonen påføres henvisning til det aktuelle transaksjonsnummeret på kassakvitteringen eller annen form for identifikasjon som sikrer kontrollsporet. Det vil være kjøper som er ansvarlig for at kjøpers navn fremgår av dokumentasjonen i disse tilfellene. Selv om ansvaret tilligger kjøper, vil selger ha en viss aktsomhetsplikt knyttet til utstedelse av salgsdokumentasjon ved kontantsalg til bokføringspliktige. Det kan medføre krav til å opplyse kjøper om plikten til motpartsangivelse.

Når det gjelder krav til motpartsspesifikasjon av salget hos selger, er dette behandlet i kapittel 6 - Lovbestemte spesifikasjoner.

Øvrige kjøp

Hovedregelen for dokumentasjon av kjøp er bl.a. at dokumentasjonen skal inneholde kjøpers navn og adresse. Dette er viktig for å ivareta realitetsaspektet. Utvalget har ovenfor gjort unntak fra dette kravet ved utlegg fra ansatte. I slike tilfeller skal den bokføringspliktige refundere utgiften til den ansatte, og risikoen for at det bokføres kjøp som ikke vedrører den bokføringspliktiges virksomhet, er begrenset. Spørsmålet er om det også bør gjøres unntak for andre kjøp, med unntak av innkjøp for videresalg, produksjon eller tjenesteleveranse, jf. ovenfor.

Kravet om at kjøper skal angis i kjøpsdokumentasjonen medfører en plikt for selger til å gjøre slik angivelse på forespørsel fra kunden. I typiske kontantforretninger rettet mot forbrukere kan dette gi uheldige utslag, i form av forsinkelser i salgsprosessen mv. Utvalget har derfor kommet til at kravet om angivelse av kjøpers navn ikke bør gjelde ved kontantkjøp under kr 1 000, inklusive merverdiavgift. For slike kjøp bør det imidlertid stilles krav om at kjøper sannsynliggjør at utgiften vedrører virksomheten ved at kjøper påfører formålet med eller bruksområdet for varene og tjenestene på dokumentasjonen. Det er ikke nødvendig å angi formålet der dette er åpenbart. Det bør også stilles krav om at kjøper signerer for dette på kjøpsdokumentasjonen,

eventuelt ved en egen oppstilling. Løsningen tilsvarer dokumentasjonsreglene ved utlegg for ansatte.

For kjøp over kr 1 000 inklusive merverdiavgift skal kjøpers navn angis i dokumentasjonen, noe som medfører at kjøper må be selger om slik angivelse. Det vil ikke være formkrav forbundet med dette. Det er således intet til hinder for at dette kan skje ved manuell påskrift. Det bør imidlertid stilles krav om at den som påfører kjøpers navn, skal signere eller stemple dokumentasjonen for å autorisere påføringen. Det er ikke krav til at kjøpers navn skal fremgå av selgers dokumentasjon.

Siden det er foreslått egne regler for utlegg via ansatte, vil dette kravet i hovedsak gjelde ved kontantkjøp fra den bokføringspliktiges kasse, og ved kontantkjøp foretatt av innehaver av enkeltmannsforetak og deltakere i ansvarlige selskap. Når kjøpet betales med den bokføringspliktiges betalings- eller kredittkort, og dette fremgår av dokumentasjonen, vil det ikke være nødvendig å be om angivelse av kjøper.

Oppsummering

Kravene til motpartsangivelse på dokumentasjon av kontantsalg og -kjøp blir etter dette avhengig av hvem som foretar innkjøpet og formålet med kjøpet. Kravene er oppsummert i tabell 9.2.

Tabell 9.2: Motpartsangivelser

	Kontante kjøp ved utlegg fra ansatte	Kontante kjøp for videresalg eller bruk i produksjon eller tjenesteleveranse	Øvrige kjøp
Kjøper må angis på selgers dokumentasjon	Nei	Ja	Ja, for kjøp over kr 100 000,- inkl. mva, se punkt 9.12
Kjøper må angis på kjøpers dokumentasjon	Nei	Ja	Ja, for kjøp over kr 1 000,- inkl. mva
Formål eller bruksområdet må påføres kjøpsdokumentasjonen	Ja, av utleggsoppstillingen	Nei	Ja, for kjøp under kr 1 000,- inkl. mva
Kontantkjøpene må fremgå av utleggsoppstilling i tillegg til ordinær kjøpsdokumentasjon	Ja	Nei	Nei

Utvalget har vurdert ulike løsninger og modeller for motpartsangivelse.

Kontrollverdien av flere av de løsninger som er valgt, kan diskuteres. Det samme gjelder for de alternative modeller som har vært diskutert. Fra kontrollmyndighetenes side er det imidlertid sentralt å videreføre krav på dette området. Dette er bl.a. begrunnet med at slike krav i seg selv vil ha en preventiv virkning.

9.6.2.3 Krav til kvittering og synlighet

99-forskriften krever at kassaapparatet skal være synlig for kunden og at det skal skrive ut kvittering til kunden. Begrunnelsen for disse kravene er at de vil virke preventivt i forhold til svart omsetning ved at kunden ser det, dersom omsetning ikke registreres på kassaapparatet. Når det først er krav om å benytte kassaapparat, vil det normalt heller ikke være vanskelig å oppfylle kravene til synlighet og kvittering.

Utvalget er enig i at slike krav kan ha preventiv effekt i forhold til svart omsetning. For enkelte virksomheter kan imidlertid kravet til synlighet medføre praktiske problemer. Utvalget er også kjent med at det finnes avanserte kassaapparater som ikke har automatikk i utskrift av kvitteringer. Disse problemene kan i stor utstrekning løses ved en dispensasjonsadgang. Utvalget mener likevel at reglene kan nyanseres noe uten at den preventive virkningen reduseres i vesentlig grad. Dette kan gjøres ved å etablere følgende krav på området:

- Kassaapparatet skal være synlig for kunden med mindre dette er vanskelig å gjennomføre
- Kassaapparatet skal alltid *kunne skrive*kvittering, slik at dette kan gjøres når kunden ber om det
- Kvittering skal alltid skrives ut når kassaapparatet ikke er synlig for kunden

9.6.2.4 Øvrige forhold vedrørende kontantsalg

Utvalget har vurdert om kravet til nummerering av salgsdokumentasjonen skal gjelde hvert enkelt salg eller bare totaler ved oppgjør av kassen. Nummereringen av oppgjørstotalene vil være nødvendig for å få etablert kontrollspor mellom dokumentasjonen og bokføringen. Nummereringen av de enkelte salgstransaksjonene vil ikke ha betydning for kontrollsporet. En slik nummerering vil imidlertid kunne sikre kontroll med fullstendigheten, ved at urettmessig slettede salg vil fremgå som brudd i nummerserien i dokumentasjonen. Det kan derfor være hensiktsmessig å inkludere kravet til nummerering av salgsdokumentasjonen i opplistingen av de konkrete kravene til salgsdokumentasjonen, og ikke ha dette som en egen bestemmelse slik tilfellet var i regnskapsloven 1998 (99-forskriften). Dette betyr at summeringsstrimmelen eller tilsvarende vil være en del av kontantsalgsdokumentasjonen.

Utvalget har i tillegg kommet til at angivelsen av tidspunkt for kontantsalg bør være klokkeslettet, og ikke bare den aktuelle datoen. Det vil være klokkeslettet som er av betydning ved kontroll av kontantsalgstransaksjonene.

99-forskriften § 5-3 fjerde ledd unntar bokføringspliktige som nevnt i regnskapsloven 1998 § 1-2 annet ledd fra plikten til å angi ytelsens art og omfang i salgsdokumentet. Slike bokføringspliktige kan i stedet angi enkeltinnslag pr. varegruppe. Dette medfører forskjellige krav til spesifikasjon for små aksjeselskap kontra små ansvarlige selskap og enkeltmannsforetak. Utvalget er av den oppfatning at det bør være et krav til å angi varens art og omfang for alle bokføringspliktige, og foreslår derfor at 99-forskriften § 5-3 fjerde ledd ikke videreføres.

9.6.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at det stilles de samme krav til dokumentasjon av kontantsalg som til kredittsalg. Det generelle kravet til bruk av kassaapparat eller annet likeverdig system i regnskapsloven 1998 videreføres, og utvides til også å gjelde bokføringspliktige som ikke er merverdiavgiftspliktige. Kassaapparatet skal være synlig for kunden når dette ikke byr på praktiske problemer og at det skal kunne skrive ut kvittering når kundene ber om det. Når kassaapparatet ikke er synlig for kundene, skal kvittering alltid skrives ut. Utvalget har videre foreslått at hvert enkelt kontantsalg skal nummereres individuelt, at tidsangivelsen for hvert enkelt salg skal inkludere klokkeslett og at alle bokføringspliktige skal ha krav til å angi ytelsens art og omfang i salgsdokumentet. Det vises til forskriftsforslaget § 4-3.

Utvalget foreslår også en videreføring av de fleste øvrige bestemmelsene i 99-forskriftens § 5-3. Det stilles imidlertid ikke krav til signering av kasseoppgjørene, men det skal fremgå hvem som har foretatt opptellingen. Korreksjonsposter kreves dokumentert med beløp, årsak og antall korreksjoner.

Utvalget foreslår at det i forskriften fastsettes enkelte unntak fra krav om dokumentasjon av kontantsalg, jf. forskriftsforslaget § 4-4. Utvalget foreslår et generelt unntak fra kravet til kassaapparat eller annet likeverdig system for ambulerende eller sporadisk kontantsalg under 3 G. De som er unntatt fra kravet, skal benytte daterte, forhåndsnummererte salgsbilag eller innbundet bok der sidene er forhåndsnummererte. Det forslås videre at departementet i særlige tilfelle kan gjøre ytterligere unntak fra kravet til kassaapparat, jf. forskriftsforslaget § 4-4 fjerde ledd.

Utvalget foreslår videre at det bør gjøres et generelt unntak fra kravet til motpartsangivelse i salgsdokumentasjon ved kontantsalg fra detaljist. Motpart må likevel angis når kjøper er bokføringspliktig og innkjøpet er beregnet for videresalg eller direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse.

Kjøpers dokumentasjon skal som hovedregel inneholde kjøpers navn og adresse. Ved kontantkjøp er det foreslått unntak for utlegg via ansatte og for andre kjøp under kr 1 000 inklusive merverdiavgift, dog ikke ved kjøp av varer beregnet for videresalg eller varer og tjenester til direkte bruk som innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse. Det er foreslått ytterligere dokumentasjonskrav for utlegg via ansatte og for kjøp som nevnt under kr 1 000.

Utvalget foreslår også en bestemmelse som pålegger selger å angi kjøper i dennes dokumentasjon, dersom kjøper anmoder om dette. I slike tilfeller skal selger signere eller stemple dokumentasjonen. Når det gjelder dokumentasjon av kjøp for øvrig, vises det til punkt 9.8.1.

9.7 Krav til dokumentasjon av lønn og relaterte trekk og avgifter

99-forskriften § 3-3 krever at lønn og visse andre oppgavepliktige ytelser, forskuddstrekk og påleggstrekk skal spesifiseres på motpart. Bestemmelsene er nærmest en direkte videreføring av forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv. § 3, pkt. 2-5. Paragrafen gir også detaljerte bestemmelser mht. hvilke opplysninger som skal registreres, herunder fødselsnummer, skattekommune og tabellnummer/trekkprosent og opplysninger om eventuelle påleggstrekk.

99-forskriften § 3-3 har ikke vært gjenstand for kritikk eller diskusjon. De opplysningene som kreves er nødvendige av hensyn til lønnsinnberetning mv. og etterkontroll av denne. Av disse grunner synes det naturlig å videreføre reglene. Utvalget har imidlertid kommet til at det kan være hensiktsmessig å utvide kravene på dette området til å omfatte krav til dokumentasjon av arbeidede timer for ansatte som får timelønn. Denne dokumentasjonen vil naturlig angi antall timer pr. dag. Et slikt krav vil ha flere formål:

- Kontroll av fullstendighet (svart omsetning) ved å kontrollere at virksomheten har en sannsynlig omsetning for de tidspunkter det er registret arbeidstid.
- Kontroll av realitet (hvitvasking) ved å kontrollere at det faktisk er registrert arbeidstid for de tidspunkter det er bokført omsetning.
- Kontroll av korrekt dokumentasjon av lønnskostnader ved å kontrollere samsvar mellom timeregistrering og øvrig lønnsdokumentasjon.

Etter uvalgets mening vil dette kravet ikke representere noen vesentlig belastning for næringslivet ettersom timeregistrering i stor grad gjennomføres av virksomheter som benytter timelønn for sine ansatte. Dokumentasjonen kan utarbeides i form av timelister eller indirekte ved bruk av stemplingskort eller annen form for tidsregistrering.

Kravet vil omfatte virksomheter som benytter timelønn ved ordinær avlønning og timelønn knyttet til overtid. Dersom det benyttes dagslønn, vil også dette omfattes. Kravet vil imidlertid ikke omfatte de tilfellene der ansatte med månedslønn har anledning til å avspasere arbeidede timer utover det som er normal arbeidstid.

Lønnsdokumentasjonen vil med en slik regel normalt bestå av flere dokumenter for timelønnede. Referanse mellom hoveddokument og underliggende dokumentasjon må i slike tilfeller anses for å være oppfylt ved at reglene krever all lønnsdokumentasjon spesifisert pr. ansatt. Det skal således foreligge timespesifikasjon utover det som fremgår av lønnsslipp eller lignende, uten at det er påført en referanse til timedokumentasjonen.

9.7.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsen i 99-forskriften § 3-3 videreføres, jf. forskriftsforslaget § 4-6. Bestemmelsen foreslås imidlertid omformulert fra en registreringsbestemmelse til en dokumentasjonsbestemmelse. Videre foreslår utvalget å kreve dokumentasjon for arbeidede timer for den enkelte ansatte spesifisert pr. dag i de tilfeller det benyttes timelønn.

9.8 Krav til dokumentasjon av kostnader og uttak

9.8.1 Dokumentasjon av kjøpstransaksjoner

Det generelle kravet i regnskapsloven 1998 til dokumentasjon av transaksjoner var i realiteten et krav til dokumentasjon av salgs- og kjøpstransaksjoner. Utvalget har foreslått å videreføre dette kravet som et krav til dokumentasjon av salgstransaksjoner, jf. punkt 9.4.

Utvalget har vurdert i hvilken grad det i tillegg skal gis egne bestemmelser for dokumentasjon av kjøp. Kjøper er i utgangspunktet avhengig av

den dokumentasjonen som mottas fra selger. Utvalget har imidlertid kommet til at kjøper må ha et selvstendig ansvar for at dokumentasjonen for kjøp oppfyller de krav som foreslås for salgsdokumentasjon. Det bør derfor tas inn en egen dokumentasjonsbestemmelse om kjøp i forskriften. Dersom dokumentasjonen som mottas fra selger er mangelfull, må kjøper ta dette opp med selger. Det kan også være aktuelt å utarbeide supplerende dokumentasjon av kjøper for å sannsynliggjøre transaksjonens berettigelse.

Ved mangelfull dokumentasjon ved kredittkjøp, kan kjøper be selger om ny, forbedret dokumentasjon før vederlaget betales. Ved kontantkjøp har utvalget foreslått at en bokføringspliktig kjøper bør ha plikt til å etterspørre endret dokumentasjon, enten i form av påskrift på den ordinære kontantsalgsdokumentasjonen eller ved utstedelse av ny eller supplerende dokumentasjon. 99-forskriften § 5-5 har en bestemmelse om at både kassekvittering og eventuell annen dokumentasjon skal anses som dokumentasjon for kontantkjøp. Basert på de konklusjonene som ble trukket ved drøftelsen av kontantsalg, er det naturlig å videreføre denne bestemmelsen.

Utvalget har derfor kommet til at det med fordel kan tas inn en egen forskriftsbestemmelse om krav til dokumentasjon av kjøpstransaksjoner, der det refereres til tilsvarende bestemmelse om salgstransaksjoner. Det vises også til punktene 9.6.2.2, og 9.6.3, hvor utvalget har drøftet og foreslått særskilte krav for bestemte typer kjøp. Bestemmelsen om kontantkjøpsdokumentasjon i 99-forskriften § 5-5 bør også videreføres.

Ved kjøp av varer fra utlandet kan det i utgangspunktet være vanskelig for en norsk bokføringspliktig å få innholdet i salgsdokumentasjonen i samsvar med utvalgets forslag til dokumentasjonsbestemmelse for kjøp. Det vil ofte, men ikke alltid, finnes supplerende dokumentasjon i fraktdokumenter og lignende, som gjør det mulig å oppfylle kravene ved bruk av flere dokumenter fra forskjellige kilder. Dette er imidlertid ikke mulig i alle tilfeller, noe som bør reflekteres i forskriftsbestemmelsen.

9.8.2 Uttak av eiendeler og tjenester som gaver til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner

99-forskriften § 5-6 har detaljerte krav til dokumentasjon ved uttak av eiendeler og tjenester til bruk som gave til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. Dokumentasjonen skal bl.a. inneholde opplysninger iht. regnskapsloven 1998 § 2-3 annet ledd samt opplysninger om virkelig verdi og eventuelle kostnadsrefusjoner. Det er også krav om at selskapets revisor attesterer dokumentasjonen dersom virkelig verdi overstiger 2 ganger folketrygdens grunnbeløp, eventuelt attestasjon fra styrets leder eller annet styremedlem dersom virksomheten ikke er revisjonspliktig.

Bestemmelsen er i hovedsak en videreføring av kravene i forskrift 1. juli 1992 nr. 491 (nr. 100), om avgrensning og gjennomføring av fritak for merverdiavgift ved uttak av tjenester til fordel for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner, § 3. Dokumentasjonskravet i § 5-6 er uavhengig av om uttaket gjelder varer eller tjenester. Forskrift nr. 100 krever for øvrig attestasjon av revisor mv. uavhengig av verdien på uttaket.

99-forskriften § 5-6 og forskrift nr. 100 fastsetter dokumentasjonskrav i forbindelse med fritak for merverdiavgift ved uttak av tjenester som nevnt. Ved slike uttak foreligger intet vederlag, slik at opplysning om virkelig verdi

er nødvendig for å kunne ta stilling til avgiftsplikten. Kravet til attestasjon ble - som et resultat av høringen på 99-forskriften - lempet ved fastsetting av forskriften. Etter dette har ikke forskriften vært gjenstand for kritikk eller diskusjon. Utvalget finner det naturlig å videreføre reglene.

9.8.3 Uttak av eiendeler og tjenester til eiere, deltakere eller egen virksomhet

99-forskriften § 5-7 krever at dokumentasjonen av uttak til eiere, deltaker eller egen virksomhet skal inneholde virkelig verdi av eiendelen eller tjenesten. I tillegg gjelder kravene i regnskapsloven 1998, § 2-3 annet ledd. Bestemmelsen er en videreføring av forskrift 20. august 1969 om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsen i merverdiavgiftsloven (nr. 1) §§ 6 og 10, og forskrift 28. november 1958 romertall I om bokføring av kontantsalg, av uttak av varer til privatbruk og salg til nærmere angitte personer.

Opplysning om virkelig verdi er nødvendig for å kunne bokføre uttaket, herunder ta stilling til skatte- og/eller avgiftsplikten. Utvalget finner det naturlig å videreføre regelen, likevel slik at alle relevante krav, også etter regnskapsloven 1998 § 2-3 annet ledd, fremgår av forskriftsbestemmelsen.

9.8.4 Anvendelse av varer og tjenester i egen næringsvirksomhet

99-forskriften § 5-8 første ledd krever at dokumentasjonen skal inneholde virkelig verdi av varene eller tjenesten. Ved anvendelse av varer og tjenester til reparasjon av brukte kjøretøyer etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11, skal det dessuten dokumenteres hvilket objekt varene og tjenestene er benyttet på, jf. § 5-8 annet ledd.

Opplysning om virkelig verdi er nødvendig for å kunne bokføre anvendelsen, herunder ta stilling til skatte- og/eller avgiftsplikten. Når det gjelder kravet til å dokumentere hvilket objekt varene og tjenestene er benyttet på, har dette sammenheng med avgrensingen av avgiftsfritaket ved salg av brukte kjøretøyer, jf. forskrift 18. september 1978 nr. 78 om avgrensning av fritaket for merverdiavgift for brukte kjøretøyer etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11. Forskrift nr. 78 § 4 gir anvisning for hvilket utstyr som ikke kan leveres avgiftsfritt ved omsetning av brukte kjøretøyer. Problemet har imidlertid vært at forskriften ikke har hatt noen regler om registrering av vareuttak for å sette kjøretøyet i salgbar stand, eller vareuttak som betraktes som tilleggsutstyr, jf. forskriften § 4. En slik registrering er av vesentlig betydning for å kunne kontrollere om det ved avgiftsfritt salg av brukte kjøretøy er påmontert utstyr på kjøretøyet som medfører at en del av omsetningen blir avgiftspliktig.

99-forskriften § 5-8 har ikke vært gjenstand for kritikk eller diskusjon. Første ledd tilsvarer bestemmelsen i forskriften § 5-7. Kravet om å dokumentere hvilket objekt varene og tjenestene er benyttet på, er nødvendig for å kunne kontrollere avgiftsberegningen. Utvalget finner det naturlig å videreføre denne regelen.

9.8.5 Reise- og oppholdsutgifter

99-forskriften § 5-9 krever at dokumentasjonen av reise- og oppholdsutgifter skal inneholde opplysninger om hvem utgiftene omfatter, hva formålet med

reisen har vært og hvilke arrangement den reisende har deltatt på. I tillegg gjelder kravene i regnskapsloven 1998, § 2-3 annet ledd. På dette området finnes det i tillegg regler for dokumentasjonsform og -innhold i forskrifter gitt med hjemmel i skattebetalingsloven. Sistnevnte regler er primært knyttet til trekk- og avgiftsplikt og utvalget ser derfor ingen grunn til at disse flyttes til bokføringsloven. Dette er i samsvar med vurderingene som ble foretatt i forbindelse med 99-forskriften. Det kan imidlertid være hensiktsmessig å henvise til disse reglene i den aktuelle forskriftsbestemmelsen.

Opplysningene har betydning for hvordan kostnaden skal behandles skattemessig for virksomheten og den ansatte, og hvordan den skal rapporteres. Utvalget finner det naturlig å videreføre reglene i 99-forskriften og i tillegg henvise til aktuelle regler i skattebetalingslovens forskrifter.

9.8.6 Bevertningsutgifter mv.

99-forskriften § 5-10 krever at dokumentasjonen av bevertningsutgifter mv. som er fradragsberettiget etter skatteloven, skal inneholde opplysninger om formålet med og hvem bevertningen omfatter. I tillegg gjelder kravene i regnskapsloven 1998 § 2-3 annet ledd.

Normalt vil representasjonskostnader ikke være fradragsberettiget ved inntektsligningen, jf. skatteloven § 6-21. Opplysningene er derfor nødvendige for å kunne ta stilling til om kostnadene er fradragsberettiget. Opplysningen er også av betydning for å kunne vurdere eventuell plikt til å innberette skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Utvalget finner det dermed naturlig å at kravene til dokumentasjon av bevertningsutgifter gjøres uavhengig av om det er krevd fradrag ved inntektsligningen.

9.8.7 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene i 99-forskriften §§ 5-5 til 5-10 videreføres, jf. forskriftsforslaget §§ 4-5 og 4-7 til 4-10. 99-forskriften § 5-5 (dokumentasjon ved kontantkjøp) endres, slik at dette blir en bestemmelse om dokumentasjon av kjøp generelt med en henvisning til forskriftens bestemmelse om dokumentasjon av salgstransaksjoner, jf. punkt 9.4.

Det foreslås en bestemmelse om at kjøper må kreve ny dokumentasjon dersom mottatt dokumentasjon er uriktig eller ikke tilfresstiller kravene til innhold i salgsdokumentasjon. Dersom dette ikke lar seg gjøre må kjøper kunne sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift for kjøpers virksomhet.

9.9 Krav til dokumentasjon av betalingstransaksjoner

Med unntak av regler for kontantkjøp og -salg, har gjeldende rett ingen konkrete bestemmelser om dokumentasjon av betalingstransaksjoner. Utvalget har kommet til at det med fordel kan angis krav til slike transaksjoner, og at det sentrale i forbindelse med betalingstransaksjoner er at begge parter i transaksjonen fremgår av dokumentasjonen. Dette må gjelde enten oppgjøret skjer kontant eller mellom bankkontoer.

9.9.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår derfor at det tas inn en bestemmelse med krav om angivelse av transaksjonspartene i dokumentasjonen av betalingstransaksjoner, herunder kontanttransaksjoner. Det vises til forskriftsforslaget § 4-11.

9.10 Krav til dokumentasjon av andre regnskapsmessige disposisjoner

Dette er også et område som ikke er direkte regulert i gjeldende rett. Utvalgets medlemmer har imidlertid erfart at slike disposisjoner ofte er mangelfullt dokumentert, slik at det er et behov for særskilte regler på området. Det sentrale for dokumentasjon av slike disposisjoner er å dokumentere årsaken til at de gjennomføres og bokføres.

Dersom en bokført opplysning tidligere er bokført feil, må det fremgå av dokumentasjonen at det er en korreksjon av en tidligere bokført opplysning. Det er i tillegg naturlig å kreve at den opprinnelige dokumentasjonen påføres referanse til den nye. Dette vil være tilnærmet uproblematisk ved papirbasert dokumentasjon. Ved bruk av elektronisk dokumentasjon kan en slik påføring være vanskelig å gjennomføre i praksis. Det samme gjelder når regnskapet føres av en ekstern regnskapsfører som ikke nødvendigvis har tilgang til den aktuelle dokumentasjonen. Det er derfor hensiktsmessig å modifisere et slikt krav til at det skal være praktisk mulig å gjennomføre det. Dette er også drøftet i forbindelse med de bokføringsmessige konsekvensene av korreksjoner i punkt 8.5.2.

9.10.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår en forskriftsbestemmelse der det kreves at dokumentasjonen av andre regnskapsmessige disposisjoner skal angi årsaken til at disposisjonen gjennomføres og bokføres. Når en tidligere bokført opplysning korrigeres, kreves det at den opprinnelige dokumentasjonen skal påføres referanse til den nye dersom det er praktisk mulig. Det vises til forskriftsforslaget § 4-12.

9.11 Dokumentasjon av prising mellom nærstående parter

Når det skjer transaksjoner mellom nærstående parter, for eksempel mellom selskaper i samme konsern, mellom selskap og eiere osv., vil det være sentralt å kunne dokumentere i hvilken grad prisene er basert på ordinære forretningsmessige kriterier. Fra skattemyndighetenes side arbeides det med regler på dette området. Utvalget har derfor kommet til at det vil være hensiktsmessig å avvente dette arbeidet, men har konkludert med at dette er et område som naturlig hører hjemme i bokføringsreglene.

9.12 Tiltak mot hvitvasking av utbytte og terrorfinansiering

Det er ikke fastsatt spesielle bestemmelser i regnskapsloven 1977 eller regnskapsloven 1998 som er rettet mot bekjempelse av hvitvasking. Imidlertid vil de generelle bestemmelsene om bokføring og dokumentasjon av transak-

sjoner og oppbevaring av avtaler mv., være av betydning i denne sammenhengen.

Norge er forpliktet av en rekke internasjonale avtaler og EØS-rettslige regler mv. vedrørende bekjempelse av hvitvasking av utbytte fra kriminalitet og finansiering av terrorisme. Dette omfatter bl.a. EØS-forpliktelsene som svarer til Rådsdirektiv 91/308/EC om tiltak for å forhindre at det finansielle system brukes til hvitvasking (det første hvitvaskingsdirektiv), vedtatt 10. juni 1991. Hvitvaskingsdirektivet ble 4. desember 2001 endret gjennom Europaparlamentets og Rådets direktiv 2001/97/EC.

For Norges del er den vesentligste endringen at kretsen av rapporteringspliktige utvides til å omfatte en rekke virksomheter i ikke-finansiell sektor, bl.a. revisorer, eksterne regnskapsførere, eiendomsmeglere, advokater og forhandlere av gjenstander med høy verdi.

Det følger av endringsdirektivets artikkel 2a nr. 6, at forhandlere av gjenstander med høy verdi skal omfattes av hvitvaskingsreglene i de tilfeller der betalingen skjer kontant for et beløp på 15 000 euro eller mer. Som gjenstander med høy verdi nevnes i direktivet edelstener, metaller og kunst. Dette innebærer at forhandlere av slike varer bl.a. vil ha en plikt til å rapportere mistenkelige transaksjoner og identifisere sine kunder.

Videre følger Norge opp anbefalinger som Financial Action Task Force on Money Laundering and Terrorist Financing (FATF) fastsetter. FATF sendte 30. mai 2002 på høring et konsultasjonsdokument med forslag om revisjon av FATFs 40 anbefalinger om tiltak mot hvitvasking av utbytte. I dokumentet er det pekt på hvilke områder som vurderes endret. Bl.a. vurderes det å utvide anvendelsesområdet for regelverket til å omfatte ikke-finansiell sektor slik at flere personer og foretak i denne sektor pålegges en plikt til å identifisere sine kunder og rapportere mistenkelige transaksjoner. Når det gjelder kontanttransaksjoner, vurderes det å fastsette en grenseverdi for legitimasjonskontroll av tilfeldige kunder på EUR 15 000. Etter FATFs oppfatning foreligger det en særlig risiko for hvitvasking ved håndtering av kontanter.

Hvitvaskingsregelverket i Norge er hittil regulert i annen lovgivning enn regnskapslovgivningen. Ettersom dette regelverket har vært rettet mot finansiell sektor, har det vært naturlig å fastsette disse reglene i spesiallovgivningen for denne sektoren. På bakgrunn av at EU har vedtatt å utvide regelverket til å omfatte ikke-finansiell sektor, og at FATF vurderer å endre sine anbefalinger tilsvarende, oppstår det etter utvalgets oppfatning spørsmål om det ville være mer hensiktsmessig å plassere deler av regelverket i bokføringsloven. I en slik vurdering vil den nærmere avgrensing av rapporteringsplikten for ikke-finansiell sektor kunne være av betydning.

Etter utvalgets oppfatning er det nærliggende å se nærmere på regelverket for dokumentasjon av kontanttransaksjoner generelt, og det vises til uttalelser i FATFs konsultasjonsdokument om ønskeligheten av å erstatte kontanttransaksjoner med sporbare alternativer. Intensjonen bak hvitvaskingsregelverket er at det skal være vanskeligere for de kriminelle å anvende utbyttet av de kriminelle handlingene, eller omgjøre utbyttet til verdier som ikke så lett kan føres tilbake til lovbruddet, herunder investere utbyttet fra straffbare handlinger i fast eiendom, biler, båter, verdipapirer, forretningsvirksomhet osv. Hensikten med hvitvaskingsreglene kan oppnås bl.a. ved å sette

grenseverdier for muligheten til å opptre *anonymt* i slike transaksjoner. Dette vil i praksis kunne oppnås ved å sette regler for dokumentasjon av kontanttransaksjoner.

Utvalget foreslår at det i forskrift innarbeides generelle regler for angivelse av kundens navn og adresse i alle kontantsalgstransaksjoner som overstiger kr 100 000, inklusive merverdiavgift. Dette tilsvarer den grenseverdien som i dag er fastsatt i hvitvaskingsregelverket som gjelder for finansinstitusjoner mv., og som i FATFs konsultasjonsdokument er forslått innført for ikkefinansiell sektor.

9.12.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at det i forskriften fastsettes en bestemmelse om at selger plikter å angi kjøpers navn og adresse der betaling skjer med kontanter for et beløp på 100 000 norske kroner eller mer inklusive merverdiavgift, eller et tilsvarende beløp i annen valuta, jf. forskriftsforslaget § 4-1 annet ledd annet punktum.

9.13 Krav til originalitet og formater for dokumentasjon av bokførte opplysninger

Både gammel og ny regnskapslovgivning har bestemmelser som regulerer krav til originalitet og format ved krav om papirbilag. Originale papirbilag må forventes å være et utbredt dokumentasjonsmedium for mange virksomheter i lang tid fremover, og etter gjeldende rett er papirdokumenter vurdert å ha større grad av originalitet enn elektronisk dokumentasjon. Utvalget mener imidlertid at den økende bruken av elektronisk dokumentasjon vil redusere den tradisjonelle sammenhengen mellom papirbilag og originalitet. Utviklingen kan også gjøre det tilnærmet umulig å definere originalitet på en hensiktsmessig måte. Den bokføringspliktige må selv kunne avgjøre hva som anses som dokumentasjon av de bokførte opplysningene, når identisk dokumentasjon mottas i flere formater. I dokumentasjonen av regnskapssystemet må den bokføringspliktige beskrive hva som er definert som dokumentasjon av de bokførte opplysningene, dersom dette ikke er åpenbart. Kravene til dokumentasjon av regnskapssystemet er drøftet i kapittel 7.

Det viktigste spørsmålet i forbindelse med kravene til originalitet er om dokumentasjonen er endret etter utstedelse. Dette reiser spørsmålet om når dokumentasjonen anses endelig utstedt. I tillegg kommer spørsmålet om hvilke krav som bør stilles til dokumentasjonsformater for å gjøre det så vanskelig å endre dokumentasjonen i ettertid, at dette vil kreve bevisste, aktive handlinger.

Det er to tidspunkter som peker seg ut som naturlige utstedelsestidspunkter for dokumentasjon av bokførte opplysninger. Det ene er bokføringstidspunktet. Når en transaksjon eller annen regnskapsmessig disposisjon er bokført, vil det etter tradisjonelle prinsipper for bokføring være uakseptabelt å endre dokumentasjonen. Det vil da måtte utarbeides ny, korrigerende dokumentasjon (tradisjonelt korreksjonsbilag). Det andre aktuelle tidspunktet vil være når dokumentasjonen er oversendt en annen bokføringspliktig enhet som skal bokføre de dokumenterte opplysningene. Det typiske eksemplet er

oversendelse av en faktura fra selger til kjøper. Selger vil ikke ha kontroll over når kjøper bokfører denne fakturaen. Det vil derfor være et naturlig krav at selger må utstede et korrigerende dokument, tilleggsfaktura eller kreditnota, og ikke endre den opprinnelige fakturaen selv om selger ikke har bokført den. Det er derfor etter utvalgets oppfatning naturlig å knytte utstedelsestidspunktet til begge disse alternativene. Det vil si at dokumentasjon anses utstedt når de dokumenterte opplysningene er bokført av utsteder eller kan bokføres av transaksjonsmotparten ved at dokumentasjonen er oversendt denne parten.

Utvalget har også vurdert om det bør stilles krav til formater, og i tilfelle hvilke. Begrensningene i adgangen til å lagre dokumentasjon elektronisk har vært begrunnet med mulighetene for å redigere dokumentasjonen etter at den er utstedt. Det er med dagens teknologi fullt mulig å endre eller reprodusere papirbasert dokumentasjon. Den økte sikkerheten papir tradisjonelt har gitt, har således blitt borte. Utvalget har derfor kommet til, at det ikke er hensiktsmessig å videreføre kravet i gjeldende rett, om å oppbevare originaldokument av papir i 3 år og 6 måneder etter overføring til annet medium.

På den annen side vil dokumentasjon på allment kjente sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post osv., være såpass enkelt redigerbare at urettmessige endringer kan skje ved rene uhell. Utvalget mener at det kan være hensiktsmessig å kreve at dokumentasjonen foreligger på formater som ikke er direkte redigerbare, dvs. der det kreves egne verktøy for å kunne endre uten at endringen fremgår. Ett eksempel kan, foruten papir, være dokumenter i pdf-format, som gir brukere anledning til å lese dokumentet, men som kun kan redigeres ved hjelp av eget verktøy.

9.13.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at det stilles krav om at dokumentasjon av bokførte opplysninger ikke skal endres etter utstedelse. I tillegg foreslås det at dokumentasjon av bokførte opplysninger skal foreligge på et ikke direkte redigerbart format. Det vises til lovforslaget § 10.

9.14 Eksempel på avstemming av kontantsalg og kontanter

	Eksempel på avstemming av kontantsalg og kontanter			
	Avstemming av kontantsalg (salgskasse) - 23.09.XX		**Beløp**	**Bilagsnr**
	Fysisk opptalt beholding i salgskasse ved dagens slutt, inkl. innskudd i bank/nattsafe		35 000	
	Vekslepenger i salgskasse v/dagens begynnelse		-4 000	
	Kontantutbetalinger i løpet av dagen (tatt fra dagens kontante innbetalinger)			
	Varekjøp	500		B 9
	Privatuttak	1 500		B 10
	Innskudd i bank i løpet av dagen (tatt fra salgskasse i dag)	5 000		B 11
-	Sum kontantutbetalinger i løpet av dagen	7 000	7 000	
	Kontante innbetalinger i løpet av dagen, som ikke er dagens salg			
	Innbetaling fra kunder for tidligere salg, eller andre innbetalinger	500		B 12
	Innehavers eget innskudd, for eksempel mer vekslepenger	1 000		B 13
	Sum kontante innbetalinger i løpet av dagen, som ikke er dagens salg	1 500	-1 500	
=	**Kontante innbetalinger fra dagens salg**		36 500	
	Omsetning iht z-rapport	51 000		
	Herav betalt med kort (men innslått på kassaapparatet)	-12 000		
	Kredittsalg (men innslått på kassaapparatet)	-2 000		
	Kontantomsetning iht. z-rapport	37 000	-37 000	B 14
	Differanse		-500	
	Differansen skyldes feilslag på kasseapparatet, se vedlegg		500	
	Uforklart differanse		-	
	Avstemming av kontanter - 23.09.XX			
	Total kassebeholdning **v/dagens begynnelse** (ink.vekslepenger)		4 000	
-	opptalt beholdning i salgskasse v/dagens slutt, jf. kasseavstemmingen	35 000		
	Vekslepenger i salgskassen v/dagens begynnelse	-4 000		
=	Tilført fra salgskasse	31 000	31 000	
	Innskudd i bank utover det som er satt inn fra salgskassen før opptelling v/dagens slutt		-30 000	B 15
-/-	Andre kontante inn-/utbetalinger enn de som er tatt med i kasseavstemmingen		0	B 16
	Overføring til annen kasse		0	B 17
=	Total kassebeholdning **v/dagens slutt**		5 000	
	Dato/navn for kasseopptelling/avstemming:			

Figur 9.1 Eksempel

Kapittel 10
Dokumentasjon av balansen

10.1 Begrepets innhold

Krav om dokumentasjon av eiendeler og gjeld i forbindelse med årsregnskapet kom første gang inn i lovgivningen ved regnskapsloven 1998. Det ble diskusjon om hva som lå i dette kravet, fordi alle eiendeler og alle gjeldsposter i utgangspunktet skulle være dokumentert den gang de ble bokført. Det var derfor rimelig å anta at dette innebar et krav om noe mer enn dokumentasjon av den opprinnelige bokførte opplysningen. Samtidig vil dokumentasjonen av den bokførte opplysningen i mange tilfeller være den eneste tilgjengelige dokumentasjonen av den tilhørende eiendels- eller gjeldsposten. Dette er det viktig å være klar over under drøftingen av behovet for å opprettholde bestemmelsen, slik at et eventuelt dokumentasjonskrav blir presist formulert.

10.2 Gjeldende rett

Regnskapsloven 1998 har i § 2-4 en bestemmelse om at alle eiendeler og all gjeld som er oppført i årsregnskapet skal være dokumentert. Loven angir som minstekrav at det skal foreligge

- varelagerlister,
- oversikt over løpende oppdrag,
- oppgaver fra finansinstitusjoner over mellomværende, og
- oppgaver fra Verdipapirsentralen over verdipapirbeholdning.

Konkrete dokumentasjonskrav til øvrige regnskapsposter er ikke angitt. Av forarbeidene fremgår det imidlertid at dokumentasjonen nødvendigvis vil måtte variere fra den ene regnskapsposten til den andre, og at kravene må få utvikle seg over tid i takt med god regnskapsskikk.

Skattedirektoratet har i forskrift 16. desember 1992 nr. 1155 om vareopptellingslister og verdsettelse av varebeholdninger gitt nærmere regler om gjennomføring og dokumentasjon av vareopptellingen. Tilsvarende regler er videreført i 99-forskriften § 5-11.

10.3 Drøftelse

Utvalget har vurdert om det er behov for å opprettholde et krav om dokumentasjon av eiendeler og gjeld, i tillegg til det generelle krav om at alle bokførte opplysninger skal være dokumentert. Begrunnelsen for dette må i så fall være at slik dokumentasjon gir verdifull informasjon som ellers ikke er tilgjengelig.

Blant revisorer og regnskapsførere har det lenge vært vanlig praksis å innhente dokumentasjon for å verifisere eiendeler og gjeld ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Dette blir ansett som både nyttig og nødvendig for å få

bekreftet balansepostenes fullstendighet, realitet og nøyaktighet. Utvalget ser det som en fordel at denne gode praksis fortsetter, og finner at dette best kan gjennomføres ved å innta et slikt krav i loven. Utvalget ønsker i tillegg å utvide kravet ved at det også gjøres gjeldende for egenkapitalen, slik at hele balansen omfattes av dokumentasjonskravet. Forslaget innebærer at det er den bokføringspliktige selv som har ansvaret for at dokumentasjon foreligger, uten at dette er til hinder for at revisor eller regnskapsfører kan stå for den tekniske tilretteleggingen.

Utvalget har vurdert om begrepene eksistens, tilhørighet og verdsettelse er mer dekkende for formålet med dokumentasjonen, men kom til at i relasjon til bokføring er det mest hensiktsmessig å anvende begrepsapparatet i lovforslaget § 4 grunnleggende forutsetninger (dvs. forutsetningene om fullstendighet, realitet og nøyaktighet).

Utvalget slutter seg til uttalelsene i Ot.prp. 42 (1997-98) om at det ikke kan stilles samme krav til dokumentasjon for samtlige regnskapsposter. Det ligger i sakens natur at eksempelvis avsetninger ikke kan dokumenteres på samme måte som fysiske eiendeler. I mange tilfeller er dokumentasjonen av den opprinnelige bokførte opplysningen den eneste dokumentasjonen som er til rådighet, og denne må derfor være tilstrekkelig. Det bør likevel fastsettes visse retningslinjer for hva som anses som tilfredsstillende dokumentasjon. Følgende inndeling kan i denne sammenheng være hensiktsmessig (eksempellisten er ikke uttømmende):

Eksterne bekreftelser

- Bankinnskudd, kassekreditt mv. dokumenteres med kontoutdrag eller årsoppgave fra banken.
- Børsnoterte aksjer og andre noterte verdipapirer dokumenteres med oppgaver fra VPS eller lignende.
- Lånegjeld dokumenteres med oppgaver fra finansinstitusjoner.

Opptelling av fysisk beholdning

- Konto for kasse dokumenteres med bekreftelse på opptalt kontantbeholdning.
- Varelager dokumenteres med opptellingslister. Nærmere regler for gjennomføring og dokumentasjon gis i forskrift.

Dokumentasjon av bokførte opplysninger

- Immaterielle eiendeler kan dokumenteres med grunnlaget for bokføringen.
- Regnskapsmessige avsetninger og lignende periodiseringer dokumenteres med grunnlaget for bokføringen.

Annen dokumentasjon

- Varige driftsmidler dokumenteres i mange tilfeller tilstrekkelig gjennom noteopplysningene. For foretak som ikke har årsregnskapsplikt vil saldoskjema kunne være tilfredsstillende dokumentasjon. Utskrift fra drift-

smiddelregister kan også være tilstrekkelig dokumentasjon.
- Investering i ikke børsnoterte aksjer dokumenteres eksempelvis gjennom noteopplysningene eller aksjonæroppgaver.
- Skyldige offentlige avgifter dokumenteres gjennom avstemming mot innsendte oppgaver.
- Utsatt skatt/skattefordel dokumenteres gjennom avstemming mot ligningspapirene.
- Kundefordringer/leverandørgjeld dokumenteres med saldolister fra kunde-/leverandørregisteret.
- Egenkapital dokumenteres ved avstemmingsskjema for egenkapital mv. (RF 1052).

Oversikten angir dokumentasjonsalternativene i prioritert rekkefølge, slik at de to sistnevnte metodene først bør benyttes når eksterne bekreftelser ikke foreligger eller opptelling av fysisk beholdning er uaktuelt. De foreslåtte dokumentasjonsformer er å betrakte som eksempler, som kan anvendes på andre regnskapsposter så langt de passer. Det er underforstått at det i mange av tilfellene kreves en *avstemming* mellom dokumentasjonen og den bokførte balanseposten for at dokumentasjonen skal være tilfredsstillende.

Mange noter er tilleggsopplysninger til balansen. Enkelte av disse representerer dokumentasjon av balansen, mens de øvrige vil være dokumentert gjennom kravene til dokumentasjon av balansen. Noter som ikke er tilleggsopplysninger til balansen, inngår også i den pliktige regnskapsrapporteringen. I den grad notene ikke er selvforklarende, må det foreligge bokførte opplysninger eller dokumentasjon som muliggjør kontroll av noteopplysningene.

10.4 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår å opprettholde kravet til dokumentasjon av eiendeler og gjeld i årsregnskapet. I tillegg finner utvalget det naturlig å kreve dokumentasjon av egenkapitalen. Kravet gjelder i utgangspunktet samtlige balanseposter, med mindre balanseposten er helt ubetydelig. Det vises til lovforslaget § 11. For bokføringspliktige som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap vil dokumentasjonskravene gjelde postene i næringsoppgaven.

Videre foreslår utvalget en videreføring av § 5-11 om varelager i 99-forskriften. Det foreslås at originale varetellingslister på papir omfattes av kravet til dokumentasjon av varelageret. Det vises til forskriftsforslaget § 5-1.

Kapittel 11
Oppbevaring

11.1 Gjeldende rett

11.1.1 Regnskapsloven 1977

Reglene om oppbevaring finnes i § 11. Bestemmelsen krever oppbevaring av bøker og bilag, herunder lister over varelager, fordringer og gjeld. I tillegg kreves det at korrespondanse og andre dokumenter som kan legitimere bokføringen, skal oppbevares. Oppbevaringstiden er ti år, og oppbevaringen skal skje i Norge.

Bestemmelsen gir anledning til å dispensere fra oppbevaringstiden og godkjenne andre oppbevaringsmedier enn papir.

11.1.2 Løsbladforskriften

Forskriften § 5-2 åpner for å overføre regnskapsmateriale fra papir til andre medier, forutsatt at muligheten for etterprøving i hele tiårsperioden ikke svekkes. Originale papirbilag må i så fall oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets utløp.

I § 5-3 reguleres oppbevaringsmedier. Godkjente medier er papir, mikrofilm og optiske medier (WORM) eller andre ikke slettbare medier. Det kan også gis tillatelse til oppbevaring på slettbare medier, og det kan stilles nærmere krav til slik oppbevaring.

Videre krever § 5-3 at materialet skal være lett tilgjengelig og effektivt kontrollerbart hele perioden og sikret mot endring og ødeleggelse. Det er også et krav at materialet skal være lesbart i hele oppbevaringsperioden.

11.1.3 Regnskapsloven 1998

Oppbevaring er regulert i § 2-7 første ledd. Oppbevaringsplikten omfatter følgende:

1. Årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning
2. Nummererte brev fra revisor
3. Dokumentasjon som nevnt i §§ 2-3 til 2-5
4. Løpende og avsluttede avtaler som gjelder virksomheten med unntak av avtaler om enkeltleveranser
5. Korrespondanse som gir vesentlig informasjon i tilknytning til en registrert opplysning
6. Ordresedler og pakksedler
7. Internasjonale handelsdokumenter som har betydning for beregning av toll eller avgifter
8. Timelister og andre arbeidstidsregistreringer som har betydning for beregning av skatt eller avgifter

I annet ledd videreføres reglene fra regnskapsloven 1977 og løsbladforskriften om at oppbevaring skal skje i Norge, at oppbevaringstiden er ti år og at doku-

mentasjon kan overføres fra papir til annet medium, forutsatt at originale dokumenter oppbevares i 3 år og seks måneder etter regnskapsårets utløp. I tillegg skal dokumentasjon som oppbevares elektronisk, oppbevares og gjengis i standard dataformat. Dette er et nytt krav i forhold til regnskapsloven 1977.

I tredje ledd kreves at materialet skal oppbevares ordnet og betryggende sikret mot ødeleggelse og tyveri. Videre kreves det mulighet for fremleggelse i hele oppbevaringsperioden i en form som muliggjør etterkontroll.

I § 2-2 annet ledd er det dessuten en bestemmelse om at registrerte opplysninger skal kunne gjengis på papir i ti år etter slutten av det aktuelle regnskapsåret. Det betyr at lovbestemte spesifikasjoner er oppbevaringspliktige etter denne bestemmelsen.

11.1.4 99-forskriften

Oppbevaring er regulert i kapittel 6. I § 6-1 kreves det at det benyttes oppbevaringsmedium som opprettholder lesekvaliteten i hele oppbevaringsperioden. Dersom oppbevaring skjer på elektronisk medium, kreves det sikkerhetskopi som skal oppbevares adskilt fra originalen, jf. § 6-2.

Unntak fra oppbevaringsplikten er regulert i § 6-3. Følgende unntak er beskrevet:

- Bokføringspliktige som fører regnskap i utlandet, må overføre materialet til Norge innen en måned etter fastsettelse av regnskapet, senest før 1. august året etter regnskapsåret.
- For foretak som ikke lenger er bokføringspliktige i Norge, er oppbevaringstiden i Norge begrenset til 3 år etter regnskapsårets slutt.
- Bokføringspliktige som driver virksomhet i utlandet, kan oppbevare originalt regnskapsmateriale der hvis de har plikt til det etter det aktuelle landets lovgivning.
- For de foregående punktene skal materialet kunne forelegges kontrollmyndighet i Norge i hele oppbevaringsperioden.
- Departementet kan gi dispensasjon fra kravet til oppbevaringsplikt i Norge. For bokføringspliktige etter regnskapsloven 1998 § 1-2 annet ledd omfatter dispensasjonsadgangen også oppbevaringstid generelt.

11.2 Oppbevaringsbehovet

Oppbevaring av dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering er definert som en grunnleggende forutsetning i kapittel 4. Oppbevaring av dette materialet er nødvendig for at regnskapsrapporteringen skal kunne kontrolleres i ettertid. Dokumentasjon av bokførte opplysninger, slik den er beskrevet i kapittel 9, gjør det mulig å kontrollere realiteten og nøyaktigheten i regnskapsrapporteringen. For å kunne kontrollere fullstendigheten av rapporteringen, kan det også være nødvendig å oppbevare noe sekundærdokumentasjon. Slik dokumentasjon utarbeides ofte forut for gjennomføringen av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner, og kan sammenholdes med bokførte transaksjoner enkeltvis eller samlet for å verifisere at alle transaksjoner faktisk har blitt bokført. I tillegg kan kontroll av sekundærdokumentasjonen benyttes til å kontrollere riktigheten av doku-

mentasjonen av bokførte opplysninger og korrekt periodisering av bokførte opplysninger. Eksempler kan være at pakksedler, avtaler, korrespondanse osv. kan bekrefte riktigheten av opplysningene i en faktura, eller når en levering faktisk skjedde.

I kapittel 9 behandler utvalget hvilke krav som skal stilles til dokumentasjon av bokførte opplysninger. Det er naturlig at denne dokumentasjonen er oppbevaringspliktig. Utvalget foreslår imidlertid ikke noe generelt krav til utarbeidelse av sekundærdokumentasjon i bokføringsreglene. Oppbevaringsplikt for dokumentasjon som avtaler, korrespondanse, pakksedler og lignende vil følgelig bare være aktuelt dersom slik dokumentasjon faktisk utstedes. Hvis det stilles strenge og omfattende krav til oppbevaring av sekundærdokumentasjon, kan dette påføre bokføringspliktige store oppbevaringskostnader. Dette kan igjen føre til at de enkelte bokføringspliktige unnlater å utarbeide dokumentasjon for å unngå oppbevaringsplikten. For strenge og omfattende oppbevaringskrav kan således i sin ytterste konsekvens føre til svekket intern kontroll hos bokføringspliktige. Dette må veies opp mot de kontrollmulighetene oppbevaring av sekundærdokumentasjon gir.

I avveiningen av disse hensynene har utvalget vurdert flere av elementene ved oppbevaringskrav i sammenheng. Redusert oppbevaringstid og fleksibilitet med hensyn til oppbevaringsmedier og oppbevaringssted, vil redusere de negative konsekvensene av omfattende oppbevaringskrav. Med dette som utgangspunkt har utvalget diskutert følgende aspekter ved krav til oppbevaring av regnskapsmateriale:

- Oppbevaringspliktig materiale – hva skal oppbevares?
- Oppbevaringstid – hvor lenge skal det oppbevares?
- Oppbevaringsmedier – hvordan skal det oppbevares?
- Oppbevaringssted – hvor skal det oppbevares?

11.3 Oppbevaringspliktig materiale

Bestemmelsen i regnskapsloven 1998 § 2-7 første ledd var ment som en videreføring av de generelle reglene i regnskapsloven 1977 i en mer konkret form. Utvalget har diskutert temaet med utgangspunkt i denne bestemmelsen, men har endret noe på begrepene.

Alt oppbevaringspliktig materiale skal oppbevares ordnet og systematisk. For mange typer regnskapsdokumentasjon, spesielt sekundærdokumentasjon, kan dette tenkes ivaretatt på flere måter; etter dokumentasjonsdato, etter leveringsdato, etter motpart osv. Utvalget har derfor kommet til at det ikke vil være hensiktsmessig å gi regler om dette, utover det generelle kravet til orden og systematikk.

11.3.1 Pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner

Plikten til å oppbevare årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning følger av regnskapsloven 1998 § 2-7 første ledd nr. 1. Utvalget foreslår en videreføring av bestemmelsen, og foreslår at den utvides til også å omfatte annen pliktig regnskapsrapportering. Det foreslås et tilsvarende krav for oppbevaring av lovbestemte spesifikasjoner.

11.3.2 Nummererte brev fra revisor

Nummererte brev fra revisor er ikke dokumentasjon av transaksjoner eller andre regnskapsmessige disposisjoner, og inngår heller ikke i det som betegnes som sekundærdokumentasjon. Det er derfor et spørsmål om oppbevaringsplikten for slik korrespondanse bør reguleres i bokføringsloven. Det er imidlertid ikke reist tvil om oppbevaringsplikten for disse brevene, og det er generell enighet om behovet for oppbevaring. Utvalget foreslår derfor å videreføre bestemmelsen i regnskapsloven 1998 § 2-7 første ledd nr. 2.

11.3.3 Dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet og dokumentasjon av balansen

Dokumentasjon av bokførte opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet og dokumentasjon av balansen er oppbevaringspliktig etter både regnskapsloven 1977 og regnskapsloven 1998. Oppbevaring av denne dokumentasjonen er langt på vei en forutsetning for å kunne kontrollere bokføring og pliktig regnskapsrapportering i ettertid. Utvalget foreslår derfor å videreføre regelen i regnskapsloven 1998 § 2-7 første ledd nr. 3. I tillegg presiseres det at dokumentasjon av slettede opplysninger skal oppbevares.

11.3.4 Avtaler

For å kunne kontrollere fullstendigheten av den pliktige regnskapsrapporteringen, kan det være nødvendig å oppbevare noe sekundærdokumentasjon, herunder enkelte skriftlige avtaler. Avtaler utarbeides ofte forut for gjennomføringen av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner, og kan sammenholdes med bokførte transaksjoner enkeltvis eller samlet for å verifisere at alle transaksjoner faktisk har blitt bokført. I tillegg kan kontroll av avtaler benyttes til å kontrollere riktigheten av dokumentasjonen for, og korrekt periodisering av, bokførte opplysninger. Utvalget har derfor kommet til at det er behov for oppbevaring av avtaler med en viss betydning for virksomheten, og foreslår oppbevaringsplikt for slike avtaler. Avtaler av mindre betydning for virksomheten omfattes ikke av oppbevaringskravet. Ansettelsesavtaler, bonusavtaler, pensjonsavtaler, leieavtaler og leasingavtaler er eksempler på avtaler som normalt vil være oppbevaringspliktige. Det samme gjelder avtale med ekstern regnskapsfører fordi dennes tjenester direkte vedrører bokføringen. Ansettelsesavtaler for midlertidig ansatte på standard vilkår vil anses som avtaler av mindre betydning, og ikke omfattes av oppbevaringskravet. Det samme kan gjelde leieavtaler for kopimaskiner, gulvmatter, drikkevannsdunker og lignende, innkjøpsavtaler for kontorrekvisita, overtidsmat osv. Når det gjelder avtaler om enkeltleveranser, er dette drøftet i forbindelse med ordresedler, jf. punkt 11.3.6.

Avtaler er alltid oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.

11.3.5 Korrespondanse

Kravet i regnskapsloven 1998 om oppbevaring av korrespondanse er en videreføring av bestemmelsen i regnskapsloven 1977 om oppbevaring av brev og gjenparter av brev, herunder telefaks og e-post. Etter regnskapsloven 1998,

inntreffer oppbevaringsplikten når korrespondansen inneholder informasjon som er vesentlig for bokførte opplysninger. Vesentlig tilleggsinformasjon kan fremgå av korrespondanse mellom partene i en transaksjon. Slik tilleggsinformasjon kan imidlertid også fremgå av korrespondanse med andre parter, for eksempel regnskapsfører.

Utvalget har også vurdert om det i forbindelse med et slikt krav bør presiseres at korrespondanse som inneholder opplysninger som fremgår av øvrig dokumentasjon, ikke kreves oppbevart. Det fremgår av Ot.prp. nr. 42 (1997-98) at det var korrespondanse med "vesentlig tilleggsverdi i forhold til posteringens dokumentasjon" som var ment å være oppbevaringspliktig. Det er ikke behov for å ha samme informasjon flere steder. En presisering av dette kan gjøres ved å begrense oppbevaringskravet til korrespondanse som inneholder vesentlig *tilleggs*informasjon. Utvalget finner det naturlig å videreføre oppbevaringskravet for korrespondanse, fortsatt begrenset til informasjon som er vesentlig i tilknytning til bokførte opplysninger, og som ikke finnes i øvrig dokumentasjon. Kravet til oppbevaring av korrespondanse vil dermed være noe mindre omfattende enn kravet til oppbevaring av avtaler, jf. forrige punkt.

Korrespondanse er alltid oppbevaringspliktig hvis den er nødvendig for å oppfylle kravene til dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.

11.3.6 Ordre- og pakksedler

Ordresedler er dokumentasjon av avtaler om levering, og faller inn under krav til oppbevaring av avtaler som beskrevet ovenfor. Det er ikke behov for en egen bestemmelse for ordresedlene. Ordresedler for levering av virksomhetens ordinære varer vil dermed normalt kunne betraktes som uvesentlige. De vil dermed ikke være oppbevaringspliktige. Gjelder ordren større investeringer, vil oppbevaringsplikt derimot kunne inntreffe. Samme levering vil også kunne ha forskjellig betydning for selger og kjøper. Avtaler om salg av kontormaskiner kan eksempelvis enkeltvis være av mindre betydning for selger, men vil kunne vurderes som vesentlig for en bokføringspliktig kjøper.

Pakksedler er dokumentasjon som følger varen og utstedes i tillegg til faktura. Med utgangspunkt i den dokumenterte leveransen kan det kontrolleres at transaksjonen er bokført og at dokumentasjonen av bokføringen er korrekt. Fra kontrollmyndighetenes side er dette en vanlig kontrollmetode som har avdekket mangler og unndragelser knyttet til bokføring av salgs-/kjøpstransaksjoner. Det er ulike oppfatninger av hva som er gjeldende rett etter regnskapsloven 1977 vedrørende oppbevaringsplikten for pakksedler når bokføringsdokumentasjonen ellers er tilfredsstillende. Ot.prp. nr. 42 (1997-98) henviser til at Løkenutvalget bl.a. vurderte pakksedler til å ligge "i grenselandet mellom hva som kan kreves oppbevart i henhold til regnskapslovgivningen og ligningsloven/merverdiavgiftsloven."

En pakkseddel vil i utgangspunktet inneholde informasjon som også inngår i salgsdokumentasjonen slik den er beskrevet i kapittel 9. Kontroll av dokumentasjonen mot pakkseddel vil avdekke de tilfellene der en transaksjon stanses eller endres etter levering, men før utstedelse av salgsdokumentasjon. I de fleste moderne IT-løsninger vil en slik operasjon ha "tilbakevirkende kraft" ved at opplysningene om transaksjonen endres i all dokumentasjon. Om

”faktura” eller ”pakkseddel” hentes fra systemet i ettertid, har da i realiteten bare betydning for overskriften på utskriften/skjermbildet. Øvrige opplysninger vil være identiske. En papirutskrift av pakkseddelen på leveringstidspunktet vil imidlertid vise opplysninger om transaksjonen på dette tidspunktet. Dersom opplysningene endres etter leveringstidspunktet, vil en kontroll av pakkseddelen avdekke endringene. Kontrollverdien av en pakkseddel er dermed høy, men vil i det vesentlige være begrenset til de tilfellene der den foreligger på papir på leveringstidspunktet.

Utvalget har ut fra en totalvurdering kommet til at pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon bør oppbevares dersom de er utstedt på papir. Det er imidlertid tilstrekkelig at den ene parten i en transaksjon, selgeren, oppbevarer pakkseddelen på leveringstidspunktet. Dersom selgeren kun skriver ut ett eksemplar av pakkseddelen, og dette beholdes av kjøper, vil det ikke være oppbevaringsplikt for pakkseddelen.

Dokumentasjon av levering har særlig vært et aktuelt tema i fiskerinæringen. Fiskeridirektoratet sendte 31. juli 2002 et høringsforslag til forskrift om opplysningsplikt ved landing og omsetning av fisk. Forskriften inneholder også bestemmelser om oppbevaring. Utvalget har derfor ikke drøftet dette området spesielt.

Ordre- og/eller pakksedler er alltid oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.

11.3.7 Internasjonale handelsdokumenter

Ved kjøp av varer fra utlandet vil det fra myndighetenes side være behov for kontroll med opprinnelsesland, kvantum, verdi mv. for å kunne underbygge verdien (tolltariffen) på tollobjektet. Det betyr at det for slike kjøp kan være aktuelt med oppbevaringsplikt for dokumenter som ordresedler, pakksedler, følgesedler, utleveringssedler, konnossementer, opprinnelsesbevis, lisenser, manifester, fraktbrev og faktura.

Utvalget har på denne bakgrunn vært i kontakt med Toll- og avgiftsdirektoratet. Direktoratet har overfor utvalget gitt uttrykk for at det vil være hensiktsmessig at direktoratet selv utformer de aktuelle reglene på dette området. Utvalget foreslår derfor at regelen i regnskapsloven 1998 § 2-7 første ledd nr. 7 ikke videreføres.

Internasjonale handelsdokumenter er alltid oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.

11.3.8 Timelister og andre arbeidstidsregistreringer

I punkt 9.7 foreslår utvalget at det innføres et krav til utarbeidelse av timelister eller tilsvarende dokumentasjon for arbeidstidsregistrering ved timebasert avlønning. Oppbevaringsplikten for slik dokumentasjon vil da følge av kravet til oppbevaring av dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3. Hvis det utarbeides timelister eller tilsvarende dokumentasjon for ansatte som ikke avlønnes på timebasis, vil disse timelistene ikke være oppbevaringspliktige.

Timelister og lignende er alltid oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.

11.3.9 Prisoversikter

For enkelte bransjer er det gitt forskrifter om plikt til å opplyse om priser, for eksempel forskrift om prisopplysning for tjenester av 28. november 1997. Utvalget har kommet til at slike prisoversikter er et nyttig hjelpemiddel ved kontroll, eksempelvis ved fullstendighetskontroll av inntekter, og foreslår derfor at denne typen dokumentasjon skal være oppbevaringspliktig. Oppbevaringsplikten foreslås begrenset til prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift.

11.3.10 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at følgende skal være oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, jf. lovforslaget § 13:

1. Årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning
2. Lovbestemte spesifikasjoner
3. Dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet og dokumentasjon av balansen
4. Nummererte brev fra revisor
5. Avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning
6. Korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning
7. Utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som foreligger på papir på leveringstidspunktet
8. Prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift

Punktene 5-8 vil normalt være sekundærdokumentasjon.

11.4 Oppbevaringstid

11.4.1 Hovedregel

Regnskapslovene 1977 og 1998 inneholder begge et generelt krav til oppbevaring av regnskapsmaterialet i 10 år. 10-årskravet er ikke alene begrunnet i nødvendig tid for etterkontroll, men henger i dag i stor grad sammen med skatte-, avgifts- og strafferettslige foreldelsesregler, samt adgangen til underskuddsfremføring. Adgangen til å endre ligningen og merverdiavgiften er 10 år etter utløpet av inntektsåret eller avgiftsterminen. Adgang til fremføring av underskudd er tilsvarende begrenset til 10 år. Fristene for oppbevaring av regnskapsmateriale er i det vesentlige begrunnet i muligheten for etterkontroll fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side i den perioden endrings- og fremføringsadgang foreligger. De tilsvarende frister i petroleumsskattereglene er 15 år.

I Danmark, som i 1999 innførte ny bokføringslov, har man innført en generell oppbevaringstid på 5 år. Det er unntak fra denne, i begge retninger, avhengig av særbehov i tilknytning til type regnskapsmateriale og næringsområder. I Sverige er den generelle oppbevaringstiden 10 år.

Fristene for oppbevaring av regnskapsmateriale er i dag, som nevnt ovenfor, i stor grad begrunnet av reglene om endringsadgang, underskuddsfremføring og straffeforfølgning. Dette medfører imidlertid etter utvalgets oppfatning ikke at man uten videre bør videreføre dagens 10-års regel uten en nærmere vurdering.

Utvalget har i kapittel 9 konkludert med hvilke krav som skal stilles til dokumentasjonen av bokførte opplysninger, og har valgt å skille mellom primær- og sekundærdokumentasjon. Skillet er også gjennomført ved krav til oppbevaring, hvor sekundærdokumentasjon foreslås oppbevart i 3 år og 6 måneder, jf. punkt 11.4.2. Verken regnskapsloven 1977 eller regnskapsloven 1998 skiller mellom primær- eller sekundærdokumentasjon med hensyn til oppbevaringstid.

Oppbevaring av regnskapsmateriale påfører de bokføringspliktige betydelige omkostninger. Fysisk lagerhold og administrasjon av dette har tradisjonelt vært kostnadskrevende. De bokføringspliktige oppbevarer i dag i stor grad regnskapsmaterialet elektronisk. Kostnadene forbundet med ajourhold av datasystemer som ikke lenger er i daglig bruk vil fremover erstatte, og i mange tilfeller overstige, tidligere kostnader ved tradisjonell oppbevaring av fysisk materiale. Kostnadene forbundet med oppbevaring, tilsier derfor isolert sett at man bør tilstrebe en reduksjon av oppbevaringstiden.

Formålet med oppbevaring av regnskapsmateriale som dokumenterer bokførte opplysninger, og sammenhengen med frister for endringsadgang mv., tilsier at periodenes lengde bør være sammenfallende. Det er derfor klart at oppbevaringstiden for primærdokumentasjon ikke kan vurderes uten at det også tas stilling til en tilsvarende endring av fristene for endringsadgang, underskuddsfremføring og straffeforfølgning. En slik vurdering ligger utenfor utvalgets mandat.

Problemstillingen er uansett av en slik karakter at den bør vurderes og utredes nærmere. Det sentrale i denne vurderingen vil være den totale samfunnsmessige nytte av en fortsatt lang oppbevaringstid. De bokføringspliktiges oppbevaringskostnader vil måtte vurderes mot omfanget av etterligninger, endringer og straffeforfølgninger i den siste halvdel av oppbevaringstiden (år 6 – 10). Denne kost-nytteanalysen vil være sentral. Den preventive effekten som lang oppbevaringstid innebærer, bør inngå i vurderingen. Hvilke bestemmelser øvrige nordiske land har valgt, vil også være et element. Utredningen bør iverksettes så raskt som mulig.

På denne bakgrunn er det utvalgets vurdering at det p.t. ikke er mulig å foreslå noe annet enn en videreføring av den generelle oppbevaringstiden for primærdokumentasjon på 10 år.

11.4.2 Redusert oppbevaringstid for sekundærdokumentasjon

De aller fleste bokføringspliktige utarbeider dokumentasjon for å følge opp og styre egen økonomi. Som tidligere nevnt, ser utvalget en risiko for at omfanget av utarbeidelsen av denne typen dokumentasjon kan bli redusert dersom den i stor utstrekning omfattes av ti års oppbevaringsplikt. Bokføringspliktige vil

normalt oppbevare sekundærdokumentasjon en viss periode, slik at en viss oppbevaringsplikt for slik dokumentasjon ikke vil oppfattes som særlig belastende. Ettersom utvalget foreslår å videreføre et relativt omfattende krav til oppbevaring av sekundærdokumentasjon, finner utvalget det naturlig å kombinere dette med å redusere oppbevaringstiden for slik dokumentasjon til 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Perioden er sammenfallende med adgangen etter gjeldende rett til overføring av originaldokumentasjon av papir til annet medium. Utgangspunktet for denne oppbevaringsperioden er at skatte- og avgiftskontroll ofte utføres for de tre siste regnskapsår, og det vil da være hensiktsmessig å ha full dokumentasjon for denne perioden tilgjengelig. Utvalget foreslår at det fremdeles bør være dispensasjonsadgang knyttet til oppbevaringstid.

11.4.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår å videreføre hovedregelen om ti års oppbevaringstid for primærdokumentasjon. Utvalget foreslår en reduksjon av oppbevaringstiden for sekundærdokumentasjon til 3 år og seks måneder. I forhold til utvalgets forslag til oppbevaringspliktig materiale, jf. punkt 11.3.10 vil materiale nevnt i punktene 1-4 (med unntak av timelister eller tilsvarende) være oppbevaringspliktig i ti år. Materiale nevnt i punktene 5-8 vil være oppbevaringspliktig i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Det foreslås en dispensasjonsadgang fra kravene til oppbevaringstid. Det vises til lovforslaget § 13 og forskriftsforslaget kapittel 6.

11.5 Oppbevaringsmedier

11.5.1 Generelle krav til oppbevaringsmedier

I løsbladforskriften er det lagt begrensninger på hvilke oppbevaringsmedier som kan benyttes. Regnskapsloven 1998 og 99-forskriften har ingen slike begrensninger. Begge regelsettene har bestemmelser knyttet til overføring av regnskapsmateriale fra papir til annet medium, eksempelvis ved skanning av dokumenter.

I kapittel 9 drøfter utvalget formater for dokumentasjon av bokførte opplysninger og papirkopiers betydning for originalitet. Utvalget konkluderer med at den teknologiske utviklingen og den økende bruken av elektronisk dokumentasjon har redusert den betydning papirbilag tradisjonelt har hatt. Utvalget har derfor kommet til at det vil være mest hensiktsmessig å stille generelle krav til at oppbevaringsmedier skal sikre tilgjengelighet til dokumentasjonen i hele den aktuelle perioden, ikke spesifikke krav til medier. Dette vil gjøre regelverket dynamisk i forhold til den teknologiske utviklingen. Den bokføringspliktige vil kunne velge oppbevaring av ferdigproduserte spesifikasjoner og dokumentasjon, eller at de bokførte opplysningene oppbevares og lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon produseres ved behov.

11.5.2 Elektronisk oppbevaring

Utvalget har også vurdert om det bør stilles krav til oppbevaring i elektronisk form av regnskapsmateriale som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk.

Uavhengig av vurderingene knyttet til standard dataformat, jf. kapittel 7, vil det være til hjelp for eksterne kontrollører å ha relevante data tilgjengelig i elektronisk form. Historiske data vil være tilgjengelig i de operative systemløsningene. Ved skifte av ekstern regnskapsfører og ved skifte av systemer, vil imidlertid et slikt krav kunne skape problemer for enkelte bokføringspliktige. Mange bokføringspliktige vil i slike situasjoner ønske å skrive ut pliktige regnskapsrapporter, lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon på papir. Papirversjonene oppbevares og de elektronisk lagrede opplysningene slettes. Problemene med oppbevaring i elektronisk form antas å være størst for de minste virksomhetene.

Utvalget foreslår at regnskapsmateriale oppbevares elektronisk i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt når dette i utgangspunktet er tilgjengelig i elektronisk form. Utvalget vil imidlertid begrense kravet til bokførte opplysninger (opplysninger som skal fremgå av lovbestemte spesifikasjoner). Annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale (for eksempel dokumentasjon av bokførte opplysninger) vil ikke omfattes av kravet. Kravet bør heller ikke gjelde ved avvikling av virksomheten. Ved avvikling foreslår utvalget plikt til oppbevaring i 6 måneder etter at virksomheten er avviklet. Virksomheten anses avviklet når melding er sendt til foretaksregisteret, enhetsregisteret eller tilsvarende. Det foreslås et generelt unntak fra kravet til elektronisk oppbevaring for mindre virksomheter. Utvalget har i denne sammenheng vurdert tre alternative definisjoner av mindre virksomheter. Definisjonen av små foretak i regnskapsloven 1998 har utvalget kommet til vil omfatte for mange, ettersom de aller fleste bokføringspliktige er i denne gruppen. Regnskapsloven 1998 § 1-2 annet ledd omfatter etter utvalgets vurdering for få bokføringspliktige i forhold til hensikten med å ha et slikt unntak. Utvalget har kommet til at beløpsgrensen for revisjonsplikt i revisorloven, 5 millioner kroner i omsetning, vil være en passende grense på dette området. I motsetning til reglene i revisorloven, vil dette unntaket gjelde uavhengig av selskapsform. Det foreslås også her en generell dispensasjonsadgang.

Ved utforming av bestemmelsen vedrørende elektronisk oppbevaring, har utvalget valgt å formulere den som et krav til å ha opplysningene tilgjengelige elektronisk i 3 år og seks måneder, ikke som et krav til oppbevaring. Dette er gjort fordi de elektronisk lagrede opplysningene da ikke automatisk vil være oppbevaringspliktig regnskapsmateriale som må oppbevares i Norge. Tilgjengeligheten til de elektronisk lagrede opplysningene kan dermed opprettholdes ved en terminal i Norge med tilgang til et datalager (en server) i utlandet såfremt lovbestemte spesifikasjoner oppbevares i Norge i annen form (for eksempel på papir), jf. punkt 11.6.

Utvalget har også kommet til at alt oppbevaringspliktig regnskapsmateriale må kunne fremlegges i lesbar form og kunne skrives ut på papir.

11.5.3 Krav til sikring

Informasjonssikkerhet deles ofte i tre hovedområder:

- Konfidensialitet – informasjonen er kun tilgjenglig for autoriserte personer
- Integritet – informasjonen er fullstendig (og oppdatert), gyldig og korrekt
- Tilgjengelighet – informasjonen er tilgjengelig for autoriserte brukere når den er ment å være det

Når det gjelder regnskapsmateriale, vil eventuell manglende konfidensialitet ha liten effekt i forhold til formålet med reglene om bokføring mv., jf. punkt 4.1. Mulighetene til å produsere årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, og mulighetene til å kunne kontrollere lovbestemte spesifikasjoner og underliggende dokumentasjon svekkes normalt ikke ved at uautoriserte får innsyn i regnskapsinformasjonen.

Mangler knyttet til integritet og tilgjengelighet vil derimot påvirke formålet med regelverket direkte. Hvis opplysningene som benyttes som grunnlag for pliktig regnskapsrapportering eller opplysningene i annet regnskapsmateriale er ufullstendige, ugyldige eller ikke korrekte, vil dette gi seg direkte utslag i feil rapportering og mangelfullt kontrollgrunnlag. Det samme vil være tilfellet dersom bokførte opplysninger og tilhørende lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon ikke er tilgjengelig, for eksempel som følge av ødelagte oppbevaringsmedier.

Utvalget mener derfor at eventuelle sikkerhetskrav i forbindelse med regler om bokføring mv. må rette seg mot integritet og tilgjengelighet og i liten grad omfatte konfidensialitet.

Det har vært vurdert å knytte sikkerhetskravene til god IT-skikk. Utvalget har imidlertid kommet til at god IT-skikk foreløpig ikke er tilstrekkelig innarbeidet til at lovgivningen bør knyttes til standarden.

11.5.4 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at det ikke stilles krav til oppbevaringsmedier utover at de skal opprettholde lesekvalitet i hele oppbevaringsperioden.

Utvalget foreslår videre at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig i elektronisk form, skal være tilgjengelig i slik form i 3 år og seks måneder etter regnskapsårets utløp. Bokføringspliktige med omsetning lavere enn 5 millioner eks. merverdiavgift foreslås unntatt fra dette kravet. For virksomheter som avvikles er kravet begrenset til 6 måneder etter avvikling. Det foreslås også en generell dispensasjonsadgang. Oppbevaringspliktig materiale skal uansett oppbevaringsmedium kunne presenteres i en lesbar form og kunne skrives ut på papir.

Utvalget foreslår at det i loven tas inn en bestemmelse om at regnskapsmaterialet skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Videre foreslås 99-forskriftens krav om sikkerhetskopiering videreført i forskrift.

Det vises til lovforslaget § 13 og forskriftsforslaget kapittel 6.

11.6 Oppbevaringssted

Etter regnskapsloven 1977 skal alt regnskapsmateriale oppbevares i Norge, med mindre det er gitt dispensasjon. Regnskapsloven 1998 har ikke krav om at bokførte opplysninger skal oppbevares i Norge, men krever at regnskapssystemet skal kunne gjengi registrerte opplysninger på papir i 10 år, jf. § 2-2 annet ledd første punktum. Annet regnskapsmateriale skal som hovedregel oppbevares i Norge, med mindre det i forskrift eller enkeltvedtak er gjort unntak, jf. § 2-7 annet ledd og 99-forskriften § 6-3.

Utvalget foreslår å videreføre kravet i regnskapsloven 1977 om at alt regnskapsmateriale skal oppbevares i Norge, i en form som muliggjør etterkontroll. Utvalget foreslår også at de unntakene som fremgår av 99-forskriften § 6-3, videreføres. Krav om oppbevaring i Norge kan få uheldige konsekvenser for enkelte bokføringspliktige. Følgende eksempel kan illustrere dette:

Et norsk selskap er eid av et utenlandsk morselskap. Bokføringen skjer ved hjelp av samme systemløsning for hele konsernet. IT-miljøet er sentralisert i England. Den norske virksomheten foretar bokføring på PC/terminal i Norge og arkiverer bokføringsgrunnlaget (bilagene). Lagringen av opplysningene skjer på sentral server i England. Bilagsjournal, kontospesifikasjon og kunde- og leverandørspesifikasjoner tas regelmessig ut på papir og oppbevares i Norge. Dette er i samsvar med kravene i regnskapsloven 1977.

Selskapet ønsker nå å oppbevare bokførte opplysninger (lovbestemte spesifikasjoner) elektronisk på serveren i utlandet. Dette er ikke tillatt etter regnskapsloven 1977, men vil være uproblematisk etter reglene i regnskapsloven 1998. Utvalget foreslår som nevnt at også lovbestemte spesifikasjoner er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. En konsekvens av dette kravet er at oppbevaring av bokførte opplysninger på en server i utlandet ikke vil være tillatt. Utvalget erkjenner imidlertid at dette kan medføre praktiske problemer for konsernselskap som i eksemplet ovenfor, og har vurdert alternative løsninger.

En mulighet er å gjøre unntak fra oppbevaringskravet i Norge. Utvalget er imidlertid skeptisk til å innføre et slikt unntak uten noen form for godkjennelse fra eller varsling til myndighetene. Ved oppbevaring av spesifikasjoner og dokumentasjon i Norge, vil materialet være umiddelbart tilgjengelig for kontrollformål både for politi og kontrollmyndigheter. Dersom oppbevaringen finner sted i utlandet, blir dette vanskeliggjort.

Dersom det foreligger lovkrav om at materialet skal være tilgjengelig i Norge enten på papir eller via telelinje, vil dette avhjelpe situasjonen for myndighetene i den utstrekning den bokføringspliktige er villig til å bistå. I motsatt fall – dersom den bokføringspliktige ikke kan eller vil bistå – kan tilgang til materialet bli svært vanskelig.

Politiet kan benytte straffeprosesslovens bestemmelser for innhenting av regnskap og dokumentasjon i Norge. Dersom materialet befinner seg utenfor norsk jurisdiksjon – enten på papir eller på en utenlandsk server – må norske myndigheter innhente tillatelse fra utenlandsk myndighet for å innhente informasjonen. Dette kan bl.a. skje ved at det sendes rettsanmodning via norsk domstol til vedkommende utenlandske myndighet. Responstid og gjennomføring vil variere avhengig av hvilket land som er involvert. Det finnes en rekke eksempler på at anmodninger er avslått etter flere års saksbehandlingstid.

I Danmark er det en restriktiv dispensasjonspraksis på dette området, og det er strenge krav for oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet. I Sverige gis det normalt dispensasjon, i tilfeller som beskrevet ovenfor.

Utvalget har derfor konkludert med at reglene på dette området bør strammes noe inn i forhold til regnskapsloven 1998. Løsningen bør være at det gis en dispensasjonsadgang på dette området, og at dispensasjon normalt vil bli gitt i konserntilfeller som nevnt ovenfor når ikke særlige grunner taler mot

det. Forutsetningen for slik dispensasjon er at det må være tilgang til materialet fra terminal eller lignende i Norge i oppbevaringsperioden. Dessuten må det tas papirutskrift av spesifikasjoner dersom virksomheten i Norge avvikles eller materialet av andre grunner ikke lenger er tilgjengelig via terminal eller lignende her i landet. Alternativt må datalager og nødvendig maskin- og programvare gjøres tilgjengelig i Norge.

Utvalget har diskutert om det bør bære en dispensasjonsadgang også for dokumentasjon av bokførte opplysninger. Mange internasjonale konsern etablerer ett selskap som betjener fellesfunksjoner for hele konsernet. I slike tilfeller vil det være hensiktsmessig og kostnadsbesparende også med sentrale arkiver for papirbasert og elektronisk lagret dokumentasjon. I sin ytterste konsekvens kan begrensninger i effektiv håndtering av fellesfunksjoner føre til at virksomhet legges til andre land enn Norge. Norske kontrollmyndigheter vil som nevnt kunne ha reduserte rettigheter vedrørende innsyn og beslag når materiale ikke er tilgjengelig i Norge. Kontrollarbeidet kan også bli mer upraktisk når det ikke kan utføres her i landet. Etter utvalgets vurdering vil konsernets kostnader ved å overføre dokumentasjon til Norge neppe bli en vesentlig del av kostnadene ved regnskapsarbeidet. Utvalget foreslår likevel en dispensasjonsadgang også for oppbevaring av dokumentasjon i utlandet.

11.6.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår en videreføring av gjeldende rett med generelt krav om oppbevaring av regnskapsmateriale i Norge. Utvalget foreslår også at unntakene og presiseringene i 99-forskriften § 6-3 første til fjerde ledd videreføres. Det foreslås en dispensasjonsadgang fra kravet til oppbevaring i Norge. Når bokførte opplysninger oppbevares elektronisk i utlandet i regi av et selskap i samme konsern, bør dispensasjon gis når ikke særlige grunner taler mot det.

Kapittel 12
Bistand og informasjon

12.1 Gjeldende rett

12.1.1 Regnskapsloven 1977 – Løsbladforskriften

Løsbladforskriften § 5-4 stiller krav om at den regnskapspliktige ved anvisning fra kontrollmyndighetene skal yte vederlagsfri assistanse, herunder stille til disposisjon nødvendig utstyr og programvare for etterprøving av regnskapet. Iht. forskriften § 6-1 har også regnskapsfører ansvar for at bestemmelsene overholdes for den del av regnskapsfunksjonen som utføres av denne.

12.1.2 Regnskapsloven 1998

Regnskapsloven 1998 § 2-8 har følgende ordlyd:

> "Regnskapspliktig skal gi offentlig kontrollmyndighet nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet og stille til disposisjon utstyr og programvare for dette. Dersom den regnskapspliktige helt eller delvis har overlatt til en annen å foreta registrering eller oppbevaring av regnskapsmateriale etter dette kapittelet, gjelder plikten til å gi bistand også vedkommende."

Bestemmelsen er i hovedsak en videreføring av bestemmelsene i løsbladforskriften. Bistandsplikten gjelder imidlertid også andre som foretar "registrering og oppbevaring" på vegne av den bokføringspliktige.

12.2 Drøfting

Utvalgets utgangspunkt er å videreføre bestemmelsen i regnskapsloven 1998 § 2-8. Utvalget finner det imidlertid hensiktsmessig å foreta en nærmere vurdering/avgrensning av bestemmelsens innhold.

12.2.1 Bistandsplikten generelt

Etter regnskapsloven 1998 § 2-8 skal det gis bistand og informasjon til offentlig kontrollmyndighet. Med offentlig kontrollmyndighet menes i denne sammenheng myndigheter med forvaltningsoppgaver som gir vedkommende myndighet innsynsrett i regnskapsmateriale. Siden bistandsplikten er knyttet til offentlig kontrollmyndighet med egne kontrollhjemler, vil bistandsplikten utløses i forbindelse med kontroller fra myndighetenes side.

Bestemmelsens ordlyd "nødvendig bistand" gjør det påkrevd å definere hvor grensene går. Det er også behov for å drøfte nærmere hvem bistandsplikten påhviler, spesielt når den bokføringspliktige har benyttet ekstern hjelp.

I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) pkt 5.11.4 uttales følgende:

> "Departementet er enig med underutvalget i at det skal være plikt å gi bistand til offentlig kontrollmyndighet. Etter departementets syn følger det av plikten til å gi opplysninger til offentlig kontrollmyndighet at

slik bistand skal gis vederlagsfritt. Det anses derfor ikke nødvendig med en presisering av dette i loven.

Etter departementets syn skal plikt til å yte vederlagsfri bistand til innsyn også gjelde oppdragstaker som fører regnskapene på vegne av den regnskapspliktige. (.....)

Departementet ser ikke behov for regler om tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale i regnskapsloven. Departementet legger imidlertid avgjørende vekt på at en eventuell tilbakeholdsrett ikke skal være til hinder for innsyn når offentlig myndighet eller andre som har rett til innsyn i regnskapsmaterialet ber om det. Oppdragstakers behov for tilbakeholdelse i tilfelle betalingsmislighold e.l. skal ikke være til hinder for kontrollmyndighetenes muligheter for innsyn. Departementet har etter en samlet vurdering sett det som mest hensiktsmessig å regulere dette forholdet ved en bestemmelse om at plikten til å gi bistand til innsyn også gjelder enhver annen som foretar regnskapsregistrering eller oppbevarer regnskapsmateriale på vegne av den regnskapspliktige. Bestemmelsen gjelder dermed ikke bare ekstern regnskapsfører, men også andre, for eksempel revisor, som måtte ha fått regnskapsmaterialet utlevert."

12.2.2 Kontrollhjemler

Skatteetaten

Skatteetatens hjemler for å foreta kontroll hos skatte- og avgiftspliktige finnes i ligningsloven §§ 4-10 og 6-15, merverdiavgiftsloven § 46, investeringsavgiftsloven § 7 (investeringsavgiftsloven ble opphevet fra 1. oktober 2002, med unntak av §§ 6 og 7) og forskrift 2. desember 1997 § 6 om beregning og oppgjør m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden. Disse kontrollhjemlene pålegger også skattyter eller avgiftspliktig en veilednings- og bistandsplikt, jf. for eksempel ligningsloven § 4-10 nr. 3 som lyder:

> "Skattyteren eller en fullmektig for ham skal, når ligningsmyndighetene krever det, være til stede ved undersøkelse m.v. som nevnt i nr. 1 og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler m.v."

Det er få grenser for bistandsplikten etter denne lovgivningen. De skatte- og avgiftspliktige vil bl.a. ha en plikt til å forklare seg i forhold til sin skatte- og avgiftsplikt. De vil også kunne ha en opplysningsplikt som går utover det å legge fram regnskapsopplysninger. Ingen av hjemlene pålegger tredjemann bistandsplikt.

Tollvesenet

Tollvesenets kontrollhjemler finnes i tolloven § 17 og i egen forskrift om de ulike særavgiftene.

Tolloven § 17 gir klart uttrykk for de rettigheter etatens kontrollører har. Bistandsplikten nevnes ikke spesielt i loven, men ligger mer underforstått. Særavgiftsforskriften omhandler også i stor grad tollvesenets rettigheter. I forskriften angis imidlertid også kontrollobjektets plikt til å yte den nødvendige hjelp og veiledning.

Verken tolloven eller særavgiftsforskriften pålegger tredjemann bistandsplikt.

Det bemerkes for øvrig at Tollvesenet er avgiftsmyndighet for innførselsmerverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven kapittel XVI, og ved utbetaling av kompensasjon etter merverdiavgiftsloven § 22 annet ledd. Merverdiavgiftslovens kontrollhjemler, jf. § 46, gjelder således for dette forvaltningsområdet.

Konkurransetilsynet

Konkurransetilsynets hjemler for å foreta gransking finnes i konkurranseloven § 6-1. Konkurransemyndighetene kan for gransking kreve utlevert alle typer forretningspapirer, møtereferater og andre nedtegnelser. Det skal gis adgang til datamaskin eller annet teknisk hjelpemiddel for å få tilgang til informasjon som er tilgjengelig ved bruk av slikt hjelpemiddel. Opplysningsplikten etter konkurranseloven er ikke avgrenset til bestemte subjekt.

Kredittilsynet

Kredittilsynets kontrollhjemmel finnes i tilsynsloven § 3. I tillegg er det gitt egne tilsynshjemler i regnskapsførerloven § 13, inkassoloven § 24 og eiendomsmeglingsloven § 2-7. Reglene om innsynsrett har en generell utforming og det er derfor antatt at Kredittilsynet har en ubegrenset rett til innsyn. Innsynsretten er praktisert slik at den omfatter alt som måtte foreligge av skriftlig dokumentasjon og elektronisk registrert informasjon. Opplysningsplikten retter seg mot de enkelte institusjoner, men kan pålegges tillits- og tjenestemenn i institusjonen.

12.2.3 Subjekt for bistandsplikt

Bokføringspliktig

I foretak med begrenset ansvar vil bistandsplikten måtte utøves av daglig leder, eventuelt av styret dersom foretaket ikke har daglig leder. I ansvarlige selskap uten daglig leder eller styre og i enkeltmannsforetak vil bistandsplikten tilligge deltakerne/eierne. Plikten kan utøves av ansatte i foretaket.

Bistandsplikt for tredjemenn

Bistandsplikten er ikke begrenset til den bokføringspliktige. Bestemmelsen er særegen i det den direkte pålegger tredjemenn bistandsplikt. Vilkåret i regnskapsloven 1998 § 2-8 er at "den regnskapspliktige helt eller delvis har overlatt til en annen å foreta registrering eller oppbevaring av regnskapsmateriale etter dette kapitlet". Det er altså det pliktige regnskapsarbeidet som skal være overlatt andre. Etter lov om autorisasjon av regnskapsførere av 18. juni 1993 nr. 109 (regnskapsførerloven) stilles det krav om at den som i næring påtar seg å føre regnskap for andre, skal være autorisert. Det vil derfor vanligvis være regnskapsførere som pålegges bistandsplikt.

Bokføringen kan også være overlatt til en forretningsfører. Etter forskrift til regnskapsførerloven kan næringsdrivende som etter bransjemessig sedvane utfører regnskapsføreroppdrag som naturlig del av sin næring og som ledd i annet oppdrag, utføre slik virksomhet uten å være autorisert. Det er et vilkår at vedkommende er underlagt tilsyn fra offentlig tilsynsorgan. Dette vil således kunne gjelde advokater og eiendomsmeglere.

Hvilke funksjoner som overlates til tredjemenn kan variere. Noen velger å sette bort hele bokføringen, inkludert utarbeidelse av lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering samt oppbevaring, andre setter kun bort deloppgaver. Utvalget legger til grunn at det kun kan kreves bistand fra tredjemenn på det området der han eller hun faktisk har påtatt seg et oppdrag som omfattes av pliktene etter bokføringsloven.

Det bør imidlertid kunne trekkes en nedre grense for den mer sporadiske assistanse som neppe kan utløse bistandsplikt etter bestemmelsen. Det er et vilkår at oppgavene skal være overlatt til en tredjemann. Utvalget legger videre til grunn at rene rådgivningsoppdrag ikke omfattes. Regnskapsførere skal dokumentere alle regnskapsføreroppdrag ved skriftlige avtaler. Denne avtalen vil være et viktig dokument for å fastslå hvilke oppgaver regnskapsfører faktisk har påtatt seg.

Også andre enn regnskapsførere og forretningsførere kan ha påtatt seg oppdrag på vegne av den bokføringspliktige. Dette kan for eksempel være foretak som påtar seg oppbevaring av regnskapsmateriale eller revisors tekniske utarbeidelse av årsregnskap. De som utfører slike oppdrag vil også ha en bistandsplikt i forhold til de oppgaver de har påtatt seg.

12.2.4 Bistandspliktens innhold

Nødvendig bistand

Bestemmelsens ordlyd er vidtfavnende og setter umiddelbart få grenser for bistandsplikten. Vilkåret om at bistanden skal være nødvendig, må etter utvalgets oppfatning referere til at offentlig kontrollmyndighet settes i stand til å foreta det innsyn i regnskapet som de etter lovgivningen har krav på. Således må kontrollmyndighetene kunne kreve bistand til innsyn i alle spesielle rutiner og systemer som den bokføringspliktige selv benytter. På den annen side kan det neppe kreves bistand til opplæring i mer generelle regnskapskunnskaper som en normalt dyktig regnskapsbruker må forutsettes å kjenne til. Offentlig kontrollmyndighet vil etter dette ikke ha nevneverdig behov for bistand der den bokføringspliktige benytter et "standardsystem", som forutsettes godt kjent i regnskapsmiljøet.

Både den bokføringspliktige og eventuelle medhjelpere plikter å yte den assistanse som i det enkelte tilfellet er påkrevd for at offentlig kontrollmyndighet skal kunne få tilgang til selve regnskapsmaterialet, enten dette foreligger på papir eller er elektronisk lagret. Det skal gis bistand slik at kontrollmyndighetene kan tilegne seg forståelse av hvordan regnskapssystemet er bygget opp, og selv kunne ta ut lovbestemte spesifikasjoner på papir, eller på forlangende få bistand til dette. Også øvrige rapporter som regnskapssystemet kan produsere pliktes fremlagt i den grad offentlige kontrollmyndigheter ber om det. Dette vil være hjemlet i særlovgivningen. Den bokføringspliktige kan ikke pålegges å utarbeide spesialrapporter utover dette.

Innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet

Utvalgets forslag til grunnleggende forutsetninger, jf. kapittel 4, stiller krav om at regnskapssystemet skal være innrettet ordentlig og oversiktlig. Videre skal det etter utvalgets forslag i kapittel 7 foreligge dokumentasjon som beskriver kontrollsporet og hvordan systemgenererte poster kan etterprøves.

Dokumentasjonen skal være tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet. Bistandsplikten omfatter å gi nødvendig hjelp slik at kontrollmyndigheten kan forstå hvordan systemet er oppbygd og fungerer. Dersom dokumentasjonskravet i loven er oppfylt, vil det redusere behovet for ytterligere bistand.

Med "regnskapsmaterialet" menes både det regnskapsmateriale som er oppbevaringspliktig etter bokføringsloven og andre dokumenter mv. som pliktes fremlagt med hjemmel i særlovgivningen. Utvalget har i kapittel 11 foreslått at regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll. Bistandsplikten omfatter å gi tilgang til regnskapsmaterialet slik at dette er leselig for kontrollmyndighetene.

Stille til disposisjon utstyr og programvare

Bistandsplikten innebærer at den bokføringspliktige skal "stille til disposisjon utstyr og programvare". Etter utvalgets oppfatning bør dette forstås slik at utstyr og programvare skal gjøres tilgjengelig for offentlige kontrollmyndigheter. Tidligere lovgivning gir ikke konkrete føringer med hensyn til omfang og varighet. Generelt bør partene søke å komme frem til løsninger som gjør at den bokføringspliktiges daglige drift ikke begrenses i unødig grad.

"Utstyr og programvare" må forstås som det som til en hver tid omfattes av en datamaskin/ arbeidsstasjon med tilhørende programvare. Dette innebærer tilgang til skjerm, tastatur samt den aktuelle programvaren. Tilgangen det er snakk om her, må forstås som en ren lese- og søketilgang samt muligheter for å ta utskrifter. Lese-, søke- og utskriftsadgangen må omfatte alle de relevante tilganger som automatisk ligger i systemet, og bør begrenses til det. Det vil likevel være anledning for kontrollmyndighetene å utarbeide egne rapporter ved bruk av den bokføringspliktiges utstyr og programvare. Når det gjelder historiske regnskapsopplysninger som ikke ligger direkte tilgjengelig i IT-systemene, må innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet gis på annen måte.

Bistandsplikten må ikke forveksles med kontrollmyndighetenes anledning til å få utlevert elektroniske kopier av regnskapsmaterialet til eget bruk.

Utvalget påpeker for øvrig at særlovgivningen på flere områder pålegger den bokføringspliktige en forklarings- og opplysningsplikt, som er videre enn bistandsplikten etter bokføringsloven.

12.2.5 Vederlag ved bistand

Tredjemenn kan ikke kreve vederlag for sitt bistandsarbeid fra det offentlige. Tredjemenn vil likevel kunne kreve vederlag av den kontrollen retter seg mot, avhengig av avtale med den bokføringspliktige.

12.2.6 Om tilbakeholdsrett

Tidligere har det vært uklart om tredjemenn kunne utøve tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale ved betalingsmislighold. I Ot.prp. 42 (1997-98) er spørsmålet behandlet.

> ”Oppdragstakers behov for tilbakeholdelse i tilfelle betalingsmislighold e.l. skal ikke være til hinder for kontrollmyndighetenes muligheter for innsyn. Departementet har etter en samlet vurdering sett det som mest hensiktsmessig å regulere dette forholdet ved en bestemmelse om at plikten til å gi bistand til innsyn også gjelder enhver annen som foretar regnskapsregistrering eller oppbevarer regnskapsmateriale på vegne av den regnskapspliktige. Bestemmelsen gjelder dermed ikke bare ekstern regnskapsfører, men også andre, for eksempel revisor, som måtte ha fått regnskapsmaterialet utlevert”.

Det må etter dette være klart at tilbakeholdsretten viker for det offentliges krav om bistand.

Etter konkursloven § 18A og § 101 fjerde ledd plikter skyldnerens regnskapsfører og revisor å utlevere til gjeldsnemnda/konkursboet regnskap og regnskapsmateriale vedrørende skyldneren. Plikten gjelder imidlertid ikke egenprodusert materiale dersom vedkommende ikke har fått oppgjør eller det ikke er stillet sikkerhet for vederlaget for utført arbeid. Konkursloven pålegger også regnskapsfører og revisor en plikt til vederlagsfritt å bistå gjeldsnemnda/konkursboet med opplysninger om skyldnerens regnskaps- og forretningsførsel.

12.2.7 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at regnskapsloven 1998 § 2-8 videreføres, jf. lovforslaget § 14.

Kapittel 13
Særlige regler for enkelte næringer og bransjer

13.1 Generelt

99-forskriften (forskrift 6. mai 1999 nr. 544) kapittel 7 omhandler særlige regler for enkelte bransjer. Bestemmelsene er dels regler som kommer i tillegg til de generelle reglene, for eksempel ytterligere dokumentasjonskrav, dels særregler på områder som er regulert i de generelle reglene, men hvor forskriften stiller bestemte krav for bransjen. Et eksempel på dette er at taxinæringen skal benytte skiftlapper som inntektsdokumentasjon. Dokumentasjonskravene kan for øvrig gjelde både primærdokumentasjon og sekundærdokumentasjon. Utvalget har i punkt 11.4.2 foreslått redusert oppbevaringstid for sekundærdokumentasjon. Utvalget finner imidlertid at når det er stilt særlige krav til dokumentasjon for en bestemt bransje, er behovet for dokumentasjonen vurdert å være så vidt sterkt at oppbevaringen i de fleste tilfeller bør følge hovedregelen på 10 år, uavhengig av om kravet gjelder primær- eller sekundærdokumentasjon.

Bestemmelsene er i stor grad en videreføring av tidligere regler gitt i medhold av regnskapsloven 1977 eller særlovgivningen. Noen av bestemmelsene i forskriften fremstår som rene oppbevaringsbestemmelser, andre inneholder krav til både bokføring, dokumentasjon, spesifikasjon og oppbevaring. Utvalget har kommet til at det er mest oversiktlig å videreføre systematikken som er lagt til grunn i 99-forskriften, slik at alle tilleggskrav/ særkrav for den enkelte bransje er samlet ett sted. Utvalget har videre kommet til at det kan være hensiktsmessig å foreta en inndeling av de enkelte bestemmelsene, slik at både bestemmelsens virkeområde og de enkelte områdene som reguleres, for eksempel både bokføring, dokumentasjon og oppbevaring, kommer klarere frem.

Enkelte av bestemmelsene i 99-forskriften kapittel 7 er hjemlet i særlovgivningen. Årsaken til dette er at regnskapsloven 1998 ikke har tilstrekkelig hjemmel til å fastsette forskrifter av hensyn til skatte- og avgiftskontrollen. Dette i motsetning til regnskapsloven 1977, hvor § 22 gir hjemmel for å fastsette forskrifter av hensyn til skatte- og avgiftsplikt og offentlige kontrolltiltak. Således er bl.a. forskrift om inntektslegitimasjon for drosjebileiere (forskrift 22. desember 1993 nr. 1222) fastsatt med hjemmel i regnskapsloven 1977 § 22 og videreført i 99-forskriften med hjemmel i regnskapsloven 1998. Et eksempel på forskrift som er fastsatt med hjemmel i særlovgivningen (merverdiavgiftsloven § 45 og ligningsloven § 5-2), er forskrift om bokføring og inntektslegitimasjon for frisører mv. (forskrift 12. desember 1997 nr. 1390). Denne forskriften er videreført i 99-forskriften, hvor deler av forskriften er hjemlet i særlovgivningen. Utvalget har funnet det hensiktsmessig at den nye loven har tilstrekkelig hjemmel for å gi slike forskrifter, og foreslår derfor en slik bestemmelse i bokføringsloven, jf. lovforslaget § 16 og drøfting i kapittel 1.

99-forskriften § 7-10 gjelder krav til oppbevaring i forbindelse med fritak for investeringsavgift for tilskuddsberettigede energiøkonomiseringstiltak. Investeringsavgiften opphørte f.o.m. 1. oktober 2002. Utvalget foreslår derfor at bestemmelsen ikke videreføres i forskrift til bokføringsloven.

13.2 Tjenesteytende næringer (oppdrag og timebestilling)

13.2.1 Tjenesteoppdrag

13.2.1.1 Gjeldende rett

Regnskapsloven 1977 – Forskrift 23. desember 1983 nr. 1841 § 4

Forskrift 23. desember 1983 nr. 1841 § 4, gitt med hjemmel i ligningloven, stiller krav til føring av oppdragsjournal i innbundet bok eller ved betryggende kort- eller listesystem for nærmere angitte grupper, som for eksempel konsulenter, revisorer og regnskapsførere. Opprinnelsen til forskrift nr.1841 var en kongelig resolusjon av 26. november 1954. I Riksskattestyrets rundskriv nr. 278 av 12. april 1955 (Utv. 1955/143) beskrev Skattedirektøren en del opplysninger som burde fremgå av oppdragsjournalen. Disse var:

1. Dato for oppdragets mottakelse.
2. Oppdragets nummer.
3. Oppdragsgiverens fullstendige navn og adresse.
4. Oppdragets art.
5. Oppdragets opphør.

Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 2-2

99-forskriften § 2-2 om oppdrag er en videreføring av forskrift 23. desember 1983 nr. 1841 § 4 og de fleste av opplysningene som Skattedirektøren mente burde fremgå av oppdragsjournalen. Samtidig utvidet man kravene etter mønster av reglene for bygg og anlegg i 99-forskriften § 7-1.

Utvidelsen i 99-forskriften § 2-2 består i at kravet nå gjelder alle som leverer tjenester etter oppdrag, og at det er flere krav til hvilke opplysninger som skal registreres. Den mest betydelige utvidelsen er kravet om å registrere eventuelle medgåtte timer og andre ytelser, spesifisert på hvert oppdrag. Bestemmelsen kan også forstås slik at den gjelder for produksjon av varer etter ordre, selv om dette ikke var lovgivers mening.

13.2.1.2 Drøfting

Formålet med føring av oppdragsjournal var opprinnelig å sikre fullstendigheten av inntektsregistreringen i enkelte tjenesteytende næringer. Mottatte oppdrag skulle registreres i en journal eller på annen betryggende måte når oppdraget ble mottatt (normalt ved avtaleinngåelse). Kontrollen kunne da foretas ved å undersøke om det var foretatt inntektsføring i samsvar med de inngåtte avtaler.

Ved endringen i 99-forskriften ble formålet med registreringen utvidet til også å underbygge verdsettelsen av eiendeler (oppdrag under utførelse) ved regnskapsperiodens slutt. Det er reist betydelig tvil om og innvendinger til

rekkevidden av bestemmelsen og hvordan den skal forstås. Utvalget har kommet til at det ikke er grunnlag for å videreføre reglene i 99-forskriften § 2-2. Bestemmelsen er vurdert i forhold til de tidligere reglene fra 1983 både med hensyn til hvem som skal omfattes og til hvilke opplysninger som kreves for å oppnå kontroll med fullstendigheten og periodiseringen av inntektene. Den gamle oppdragsjournalen er i dagens dataverden en ren kundeliste med oversikt over eksisterende kunder og utgåtte kunder/avsluttede oppdrag. Utvidelsen i 99-forskriften var en tilnærming til et prosjektregnskap.

En god løsning for å oppnå formålet med fullstendighet og riktig periodisering i inntektsregistreringen, er å innføre krav om dokumentasjon av utførte timer pr. person, hvor den medgåtte tiden spesifiseres på intern tid og på de enkelte kunder/oppdrag. Timedokumentasjonen bør omfatte ansatte og eiere som arbeider i virksomheten, dog ikke de som bare arbeider med interne administrative oppgaver. Kravet medfører at den bokføringspliktige må ha oversikt over igangværende oppdrag. Den bokføringspliktige må derfor ha dokumentasjon som viser navn og adresse på de kunder det utføres timer på i et regnskapsår. Ytterligere krav til oppdragsjournal synes ikke nødvendig. Krav til dokumentasjon av medgått tid er i realiteten en videreføring og for enkelte en innstramming av kravet til registrering av timer i 99-forskriften, og representerer en utvidelse i forhold til forskrift nr. 1841.

Arbeidede timer bør spesifiseres pr. dag for å representere et godt kontrollgrunnlag. Spesifikasjon per uke eller måned bør kunne aksepteres dersom dette gir like godt kontrollgrunnlag. Dette vil for eksempel være tilfelle når den utførende bare har én oppdragsgiver i hele perioden, og arbeidede timer minst representerer et normalt arbeidsomfang. Dokumentasjonen av timer bør være à jour senest når tjenesten faktureres og ikke senere enn det som følger av de generelle krav til ajourhold i lovforslaget.

Dersom dokumentasjon av medgått tid foreligger i både manuell og elektronisk form, er det tilstrekkelig at en av disse oppbevares.

Registrering eller annen form for dokumentasjon av medgått tid er vanligvis avgjørende i denne type virksomhet for å kunne fakturere inntektene eller ha kontroll med lønnsomheten. De virksomheter som foreslås omfattet av bestemmelsen vil normalt ha et eller annet system, elektronisk eller manuelt, for å holde orden på utført arbeid for kunder. Det vanligste er registrering av timer i et timeregistreringssystem. Systemene tilfredsstiller vanligvis de foreslåtte krav til dokumentasjon av timer. Kravet til dokumentasjon av medgått tid antas dermed ikke å medføre nye arbeidsoppgaver av betydning for de fleste av de virksomhetene dette gjelder. For enkelte næringer og de minste foretakene kan kravet innebære at det må etableres et system for timedokumentasjon. For mange vil kravet til oppbevaring være en utvidelse sammenlignet med gjeldende rett. Det samme vil gjelde kravet om spesifikasjon av intern tid. Samtidig slipper disse å føre og oppbevare oppdragsjournal.

Forskriften av 1983 omfatter enkelte bransjer innen de liberale yrker, samt skipsmeglere. Utvalget har kommet til at dokumentasjon av medgått tid må omfatte flere bransjer enn dette, men at en generell bestemmelse som i § 2-2 i 99-forskriften, er for vanskelig å avgrense i praksis og vil omfatte virksomheter og bransjer hvor kontrollbehovet ikke er tilstrekkelig relevant.

Bestemmelsen bør fange opp tjenester hvor virksomhetens inntjening (faktureringen) er basert på medgått tid. Typisk vil kravet gjelde for bokføringspliktige innen de liberale yrker, som konsulenter, advokater, regnskapsførere, revisorer, arkitekter og ingeniører, hvor vederlaget er basert på utførte timer, undervisning hvor betalingen avregnes etter medgått tid, utleie av arbeidskraft og lignende. Kravet vil også gjelde tjenester til fast pris, dersom prisen i hovedsak er basert på forventet tidsforbruk. Det må foretas en avgrensning mot bransjer som driver sin virksomhet etter timebestilling, og som vil ha krav til dokumentasjon av timebestillinger, jf. punkt 13.2.2. En advokat eller en konsulent som har en avtale kl. 10 med en oppdragsgiver og oppdraget er av kort varighet, for eksempel slik at det avsluttes ved møteslutt kl. 11, anses for å ha utført et tjenesteoppdrag og omfattes av kravet til dokumentasjon av medgått tid. Kravet om dokumentasjon av timebestillinger gjelder da ikke.

For enkelte bransjer er det gitt særskilte regler om føring av oppdragsjournal, for eksempel for eiendomsmeglere, jf. eiendomsmeglerforskriften av 20. mars 1990 § 4-2. Det stilles her krav om at oppdragene skal innføres i tidsrekkefølge, nummerorden og med opplysninger om oppdragets art, varighet mv., med angivelse av når oppdraget ferdigstilles, tilbakekalles, forlenges eller på annen måte forandres. Eventuelle endringer skal straks anmerkes i journalen.

Meglere som ikke har egne regler for oppdragsjournal bør omfattes av kravet til dokumentasjon av tjenesteoppdrag, forutsatt at vederlaget for tjenesten er basert på faktisk eller estimert tid. Det samme gjelder virksomheter som selger reklametjenester hvor forbruk av timer er vesentlig for fastsetting av prisene. Tjenester hvor vederlaget er provisjon, royalty eller lignende, omfattes ikke.

Håndverkere vil omfattes av reglene for bygg og anlegg, jf. punkt 13.3.3. Dersom enkelte håndverkere ikke omfattes av reglene for bygg og anlegg, bør kravene til dokumentasjon av tjenesteoppdrag gjelde for disse. Reglene om tjenesteoppdrag bør også gjelde for verksteder med mindre reglene om bygg og anlegg kommer til anvendelse.

Trykkerier og annen produksjon etter ordre vil ikke omfattes av reglene fordi dette anses som produksjon av varer. Andre bransjer som faller utenfor reglene om tjenesteoppdrag er finanssektoren, person- og varetransport samt utleie av løsøre og fast eiendom.

Når det gjelder oppbevaring, er spørsmålet om oppbevaringstiden bør være 10 år eller 3 år og 6 måneder. Dokumentasjon av medgått tid er et nytt krav som omfatter en rekke bransjer innen tjenesteytende næringer. Utvalget har derfor kommet til at oppbevaringstiden bør være 3 år og 6 måneder, i tråd med det generelle kravet til oppbevaring av sekundærdokumentasjon, jf. kapittel 11. Dersom skatte- og avgiftsmyndighetene avdekker svakheter og behov for en lengre oppbevaringstid i enkelte bransjer, vil oppbevaringstiden kunne tas opp til fornyet vurdering for disse bransjene.

13.2.1.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at det innføres krav til dokumentasjon av medgått tid for tjenesteoppdrag som ikke omfattes av krav til timebestilling eller reglene for

bygg og anlegg. Ansatte og arbeidende eiere som utfører tjenester for kunder, skal dokumentere utført arbeid spesifisert på intern tid og de enkelte kunder/ oppdrag. Dokumentasjonen foreslås oppbevart i 3 år og 6 måneder. Det vises til forskriftsforslaget § 7-4-1, jf. § 7-4-3.

13.2.2 Tjenester basert på timebestilling

13.2.2.1 Gjeldende rett

99-forskriften § 2-1 om timebestillinger er en videreføring av bestemmelsene i forskrift 23. desember 1983 nr. 1841 § 3, men ble utvidet til å gjelde generelt for bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling.

13.2.2.2 Drøfting

Formålet med å registrere timebestillinger er å kunne dokumentere fullstendigheten av inntekter ved at det skal være mulig å sannsynliggjøre sammenhengen mellom timebestillingene og omsetningen.

Bestemmelsen i § 2-1 omhandler regler for alle bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling. Bestemmelsen vil eksempelvis gjelde for leger, tannleger, fysioterapeuter, psykologer, veterinærer, homøopater, frisører og skjønnhetspleiere. Listen er ikke uttømmende. Bestemmelsen krever at tidspunktet for utførelse av tjenesten og kundens navn skal framgå av dokumentasjonen. Dersom timen blir avbestilt og ikke blir erstattet av en ny time, skal avbestillingen registreres uten at opprinnelig bestilling blir slettet. "Drop-in"-kunder trenger ikke å registreres. For frisører, skjønnhetspleiere og hårpleiere er det ytterligere krav til registrering av timebestillinger, jf. punkt 13.10.

Utvalget foreslår å videreføre § 2-1 om timebestillinger i 99-forskriften som et krav til dokumentasjon av timer. Det må foretas en avgrensning mellom dokumentasjon av timebestilling, dokumentasjon av tjenesteoppdrag, jf. punkt 13.2.2., og reglene for bygg og anlegg, jf. punkt 13.3.3. Med timebestilling menes tjenester som utføres med et avtalt eksakt klokkeslett som starttidspunkt og der tjenesten avsluttes kort tid etterpå, mens det er et tjenesteoppdrag når vederlaget for tjenesten er basert på utførte timer.

Mange av de yrkesgrupper som omfattes av kravet til dokumentasjon av timebestillinger, har etter dagens lovgivning krav om oppbevaring av timebestillingene i 10 år. Utvalget foreslår å videreføre denne oppbevaringstiden.

13.2.2.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene om timebestilling i 99-forskriften § 2-1 videreføres. Kravet til registrering erstattes av krav til dokumentasjon av de samme opplysningene. Dokumentasjonen foreslås oppbevart i 10 år. Det vises til forskriftsforslaget § 7-4-2, jf. § 7-4-3.

13.3 Bygge- og anleggsvirksomhet

13.3.1 Gjeldende rett

13.3.1.1 Regnskapsloven 1977 - Forskrift 8. januar 1986 nr. 4 om føring av særregnskap for arbeid under utførelse for andres og for egen regning i bygge- og anleggsvirksomhet

Forskrift 8. januar 1986 nr. 4 om føring av særregnskaper for arbeid under utførelse for andres og for egen regning i bygge- og anleggsvirksomhet, krever at den som utfører arbeid i egen eller fremmed regi innen bygg og anlegg skal føre særregnskap for oppdrag hvor anbudspris eller kalkulert omsetningsverdi overstiger kr 100 000, eksklusive merverdiavgift. Øvrige oppdrag kan gjengis samlet. Forskriften stiller også krav til hvilke opplysninger som skal fremgå av særregnskapet og hvordan kostnadene skal spesifiseres. For øvrig er det et krav om at byggekontrakter, anbud/ kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister, ordrelister og andre bilag som kan forklare regnskapet, skal oppbevares.

13.3.1.2 Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-1 (Registrering av oppdrag innen bygge- og anleggsvirksomhet (prosjektregnskaper))

99-forskriften § 7-1 er i hovedsak en videreføring av kravene i forskrift 8. januar 1986 nr. 4. Forskriften krever imidlertid også at enkelte opplysninger av ikkeøkonomisk karakter skal spesifiseres pr. oppdrag, herunder oppdragets art, dato for oppstart og dato for ferdigstillelse. Grensen for særregnskap (prosjektregnskap) er satt til 3 ganger folketrygdens grunnbeløp, p.t. kr 162 510.

13.3.2 Drøfting

Forskriften gjelder arbeid for egen og andres regning i bygge- og anleggsvirksomhet. Anleggsvirksomhet som gravings- og planeringsarbeid, herunder utbygging av vei, bane og tunneler omfattes således av kravet til prosjektregnskap.

Forarbeidene til forskriften av 8. januar 1986 nr. 4 viser at forskriften var ment å gjelde både verft og mekanisk industri. Resultatet ble imidlertid at mekanisk industri ble positivt unntatt fra forskriften. Det bør derfor kunne legges til grunn at verft, bygging av skip mv., omfattes av forskriften, selv om også verftsindustrien kan kategoriseres som mekanisk industri. Etter utvalgets oppfatning harmoniserer dette med bakgrunnen for forskriften, nemlig å sikre skattemyndighetenes kontroll (av fullstendighet og verdsettelse) med store byggeprosjekter. Utvalget legger for øvrig til grunn at forskriften er ment å gjelde den som påtar seg et fysisk rettet bygge- eller anleggsoppdrag. Det kreves således ikke prosjektregnskap for arkitekttjenester, konsulenttjenester, byggeledelse eller prosjektledelse når tjenestene leveres isolert. Når det gjelder yrkesgrupper som utfører slike tjenester vises det til punkt 13.2.1, tjenesteoppdrag.

Det er grunn til å anta at de fleste virksomheter også tidligere utarbeidet prosjektregnskap av hensyn til egen prosjektstyring, slik at regelverket i stor grad er en formalisering av praksis. Dette antas i mindre utstrekning å gjelde bokføringspliktige innen bygg- og anlegg som utelukkende har oppdrag

under grensen på 3 G, for eksempel mindre håndverksbedrifter (snekkere, malere, rørleggere mv.). Slike virksomheter vil ofte være tilnærmet rene tjenesteleverandører, for eksempel som underleverandører ved større byggearbeider. Utvalget anser behovet for prosjektregnskap for å være mindre for slike virksomheter. Utvalget viser imidlertid til punkt 13.2.1 hvor det er foreslått at den som påtar seg tjenesteoppdrag, skal dokumentere arbeidede timer pr. person (ansatte og eiere), spesifisert på intern tid og på de enkelte kunder/oppdrag. Et slikt krav er av stor betydning for å kunne kontrollere inntektenes fullstendighet og dermed et verdifullt bidrag i bekjempelsen av svart arbeid. Utvalget finner det naturlig at dette kravet også gjelder innen bygge- og anleggsvirksomhet. Ovennevnte innebærer at alle bokføringspliktige innen bygge- og anleggsvirksomhet får plikt til å dokumentere timer. Etter utvalgets oppfatning kan grensen for prosjektregnskap dermed økes betydelig. Utvalget foreslår at grensen settes til kr 300 000 eksklusive merverdiavgift.

Når det gjelder oppbevaringskravene i forskriften, har utvalget vurdert formuleringen "andre bilag som kan forklare regnskapene". Utvalget har kommet til at, med unntak av inngående pakksedler, vil de fleste behov for oppbevaring være ivaretatt ved den spesifikke angivelsen i bestemmelsen for bygg og anlegg samt de generelle oppbevaringskravene omtalt i kapittel 11. Utvalget finner derfor at ordlyden "andre bilag som kan forklare regnskapene" bør erstattes av "inngående pakksedler". Når det gjelder oppbevaring av timelister, finner utvalget at det bør være et krav til å oppbevare også originale timelister av papir. Det vises til at den opprinnelige dokumentasjonen vil gi et sikrere utgangspunkt for etterkontroll enn timer som er registrert i et system i ettertid, basert på manuelt førte lister. Oppbevaringen av de originale papirbaserte listene bør kunne begrenses til 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt, forutsatt at opplysningene finnes i det elektroniske systemet og gjennom dette oppbevares i 10 år. Utvalget bemerker at oppbevaringskravene i forskriften gjelder uavhengig av plikten til å føre særregnskap.

Når det gjelder krav til dokumentasjon av den enkelte postering i prosjektregnskapet, viser utvalget til at dette følger av de generelle dokumentasjonskravene, jf. kapittel 9.

13.3.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene for bygg og anlegg, 99-forskriften § 7-1, i hovedsak videreføres, jf. forskriftsforslaget § 7-1. Grensen for prosjektregnskap heves imidlertid til kr 300 000, eksklusive merverdiavgift. Oppbevaringskravene endres ved at ordlyden "andre bilag som kan forklare regnskapene" erstattes av "inngående pakksedler". Det innføres et krav til å dokumentere arbeidede timer, uavhengig av oppdragenes størrelse. Timelister skal, i likhet med annen dokumentasjon etter forskriften, oppbevares i 10 år. Det stilles videre krav om at originale timelister av papir skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

13.4 Taxinæringen

13.4.1 Gjeldende rett

13.4.1.1 Regnskapsloven 1977 - Forskrift 22. desember 1993 nr. 1222 om inntektslegitimasjon for drosjebileiere

Forskrift 22. desember 1993 nr. 1222 krever at inntekter innen taxinæringen skal dokumenteres med skiftlapper. Forskriften stiller videre krav til skiftlappenes innhold når det benyttes taksameter eller ved kilometerprisberegning hvor taksameter ikke benyttes. Bl.a. skal skiftlappene inneholde opplysninger om hvem som har vært skiftets sjåfør. Forskriften har også en bestemmelse om oppbevaringsplikt for skiftlapper.

13.4.1.2 Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-2 (dokumentasjon av inntekt for regnskapspliktige som driver taxi- (drosjebil-) næring)

99-forskriften § 7-2 er i hovedsak en videreføring av kravene i forskrift 22. desember 1993.

13.4.2 Drøfting

Dokumentasjonskravene i taxinæringen er satt dels av hensyn til en bedre dokumentasjon av kontantomsetningen, dels for å få en bedre kontroll med hvem som har kjørt taxiene. Utvalget har i punkt 9.6 foreslått at bokføringspliktige som har kontantomsetning skal benytte kassaapparat eller annet likeverdig system. Utvalget legger til grunn at taksameter kan være et slikt likeverdig system.

Gjeldende forskrift åpner for bruk av manuelle systemer. Det antas at dette alternativet i dag benyttes i liten grad. Det vises i den forbindelse også til forskrift om persontransport med motorvogn utenfor rute av 10.06.1977 nr. 8, hvor fylkeskommunen kan stille krav om at taxiene skal være utstyrt med plombert taksameter og at dette skal være montert og belyst slik at takstgruppe og beløp kan leses fra passasjerens plass. Så langt utvalget kjenner til kreves det også taksameter for å være tilknyttet taxisentralene.

Utvalget finner ut fra dette at det er naturlig å stille krav om at taxinæringen skal dokumentere kontantomsetningen ved bruk av taksameter. Også i tilfeller hvor den bokføringspliktige benytter fast pris overfor sine kunder, vil det således være et krav om at opplysningene registreres i taksametersystemet, og at eventuell kvittering skrives til kunden fra dette systemet. Når det gjelder eventuell dispensasjon fra kravet til taksameter, viser utvalget til de generelle reglene for dokumentasjon av kontantomsetningen, hvor utvalget i punkt 9.6 har foreslått at det skal være dispensasjonsadgang fra kravet til kassaapparat eller annet likeverdig system. Det vil dermed ikke være behov for ytterligere regler om dette i bestemmelsen for taxinæringen.

Når det gjelder krav om at taksameteret skal kunne skrive ut kvittering, vises det for øvrig til forskrift 6. april 2002 nr. 413 om maksimalpriser for kjøring med drosjebil, § 8. Etter denne bestemmelsen plikter drosjesjåføren på anmodning å gi passasjeren datert kvittering. Det er videre satt krav til innhold i kvitteringen (sjåførens navn, bilens løyvenummer, passasjerens på- og avstigningssted samt prisopplysninger) samt krav om at kvitteringsskriv-

ende taksameter skal benyttes ved utskrift av kvittering, dersom bilen har slikt taksameter. Utvalget har i de generelle reglene foreslått at kassaapparat eller likeverdig system skal kunne skrive kvittering til kunden og foreslår derfor ingen regler om dette i bestemmelsen for taxinæringen.

Utvalget bemerker for øvrig at reglene i 99-forskriften § 7-2 synes å regulere avstemmingen av kontantbeholdningen, jf. § 7-2 tredje ledd. Dette vil etter utvalgets forslag reguleres av de generelle kravene til dokumentasjon av kontantomsetningen, jf. punkt 9.6 og tas derfor ikke inn i bestemmelsen for taxinæringen. Forskriften har også bestemmelser om at opplysninger som kreves på skiftlapper enten kan lagres i taksameteret eller skrives ut. Utvalget bemerker at også dette reguleres av de generelle reglene for dokumentasjon av kontantomsetningen.

13.4.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene om inntektsdokumentasjon mv. for taxinæringen endres i forhold til 99-forskriften § 7-2, slik at det stilles krav om bruk av taksameter. Forskriften formuleres for øvrig slik at bestemmelsene fremstår som rene tilleggskrav/ særkrav for bransjen, uten å gjenta bestemmelser som følger av de generelle reglene. Det vises til forskriftsforslaget § 7-2.

13.5 Serveringssteder

13.5.1 Gjeldende rett

13.5.1.1 Regnskapsloven 1977

Det var ikke gitt særskilte regler for serveringssteder med hjemmel i verken regnskapsloven 1977 eller særlovgivningen.

13.5.1.2 Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-3 (Regnskapspliktige som driver serveringssted der det serveres øl, vin eller brennevin)

99-forskriften § 7-3 krever at bokføringen skal spesifisere omsetning, uttak varekjøp og varebeholdning på varegrupper. Den har videre krav om at summeringsstrimlene eller tilsvarende rapport fra kassaapparat, terminal eller likeverdig system skal vise klokkeslett samt omsetning pr. ansatt fordelt på varegrupper. Forskriften krever også at det skal utarbeides prisoversikter, herunder oversikt over hvilke priser som brukes ved uttak til eiere, ansatte, artister og gjester. Prisoversiktene skal dateres og signeres av den som har ansvaret for å fastsette prisene.

13.5.2 Drøfting

Finansdepartementet sendte den 26. august 1998 ut et forslag til egen forskrift for serveringssteder på høring. Departementet valgte den gang å innarbeide bestemmelsene i 99-forskriften, jf. forskriften § 7-3, noe som har resultert i at det i dag ikke er egne regler for bokføringspliktige som har valgt å benytte gamle bokføringsregler. Finansdepartementet sendte den 3. juli 2002 ut det opprinnelige forslaget til forskrift for serveringssteder på ny høring.

Det fremgår av departementets brev at behovet for nye regler er begrunnet i erfaringer fra kontrollarbeid, som viser at store deler av denne bransjen har mangelfulle regnskap, noe som fører til skatte- og avgiftsunndragelser og ulike konkurransevilkår for aktørene i bransjen. Departementet tar sikte på å iverksette forskriften med virkning fra 1. januar 2003.

Utvalget bemerker at det forslaget til forskrift som er sendt på høring, tar utgangspunkt i de gamle bokføringsreglene. Forskriften er derfor mer omfattende enn 99-forskriften § 7-3. Reglene i § 7-3 må imidlertid ses i sammenheng med de generelle reglene, hvor det bl.a. er et krav om registrering av kontantomsetningen ved bruk av kassaapparat. Dette kravet har utvalget videreført, jf. punkt 9.6.

Utvalget bemerker for øvrig at spesifikasjonskravene til omsetning, kjøp og varebeholdning på varegrupper tilsvarer den informasjon som serveringssteder årlig skal gi i medhold av ligningsloven i skjema RF 1122 (Tilleggsskjema for overnattings- og serveringssteder med skjenkerett for øl, vin og brennevin). Krav om slik spesifikasjon følger dermed av det generelle kravet om å bokføre alle opplysninger som er nødvendig for pliktig regnskapsrapportering, jf. punkt 8.2. Etter utvalgets oppfatning er det derfor strengt tatt ikke nødvendig å presisere dette nærmere i en egen bestemmelse for serveringssteder. Kravene til å innrette bokføringen slik at oppgaveplikten/ pliktig regnskapsrapportering kan overholdes er noe som også følger av regnskapsloven 1977 § 5 og regnskapsloven 1998 § 2-1. Departementet har likevel valgt å presisere dette i det forskriftsutkastet som nå er sendt på høring og i 99-forskriften § 7-3. Utvalget antar at dette har sammenheng med de særskilte problemene innen denne bransjen, og velger derfor å videreføre denne presiseringen.

Iht. 99-forskriften § 7-3 fjerde ledd skal det utarbeides oversikt over de til enhver tid gjeldende priser. Tilsvarende krav er stillet i det forskriftsutkastet som nå er sendt på høring. Utvalget er noe skeptisk til hvor praktiserbart dette kravet er i forhold til matservering, og da særlig i virksomheter som i stor grad – ofte daglig - foretar endringer i menyen. Utvalget finner det likevel ikke hensiktsmessig å foreslå regelendringer på dette punkt. Det vises til at forslaget nå er ute på høring og at eventuelle endringer vil bli foretatt på bakgrunn av høringskommentarene. Når det gjelder oppbevaring av prisoversikter, vil oppbevaringskravet være regulert i loven. Prisoversikter vil dermed være oppbevaringspliktig i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

Når det gjelder kravet om at summeringsstrimler eller tilsvarende rapport skal vise klokkeslett, har utvalget foreslått dette i de generelle reglene for dokumentasjon av kontantomsetningen, jf. punkt 9.6. Etter utvalgets oppfatning er det ikke behov for å gjenta dette kravet i bestemmelsen for serveringssteder. Serveringssteder kan ha omsetning med både høy og lav merverdiavgiftssats (og 0-sats). Slik omsetning må registreres/spesifiseres særskilt. Dette kravet fremgår imidlertid av de generelle reglene for dokumentasjon av salg av varer og tjenester, og tas derfor ikke inn i bestemmelsen for serveringssteder.

Forskriften som er sendt på høring åpner for at inngangspenger og garderobeavgift kan dokumenteres med gjenpart av forhåndsnummererte billetter der det klart fremgår hva gjesten har betalt og hva betalingen gjelder. Det

kreves også at billettsystemet må kunne dokumentere gjester som gis fri adgang og/eller fri garderobe på grunnlag av medlemskap eller lignende. Utvalget finner det hensiktsmessig å innføre en tilsvarende bestemmelse i 99-forskriften. Innholdet på billettene reguleres imidlertid av de generelle kravene til salgsdokumentasjon. Bestemmelsen bør for øvrig formuleres slik at den bokføringspliktige kan velge mellom forhåndsnummererte billetter og kassaapparat.

13.5.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene for serveringssteder, 99-forskriften § 7-3, i hovedsak videreføres. Kravet om at summeringsstrimler eller tilsvarende rapport skal vise klokkeslett tas ut av bestemmelsen, da dette fremgår av de generelle reglene for dokumentasjon av kontantomsetningen, jf. punkt 9.6. Det åpnes for at inngangspenger og garderobeavgift kan dokumenteres med forhåndsnummererte billetter. Det vises til forskriftsforslaget § 7-5.

13.6 Jordbruk

13.6.1 Gjeldende rett

Regnskapsloven 1998 - 99-forskriften § 7-4 (Registrering av arealbruk innen jordbruk)

99-forskriften § 7-4 krever at bokføringspliktige som driver jordbruk skal registrere bruken av innmark med oversikt over samlet areal for hvert vekstslag, i samsvar med pliktig rapportering.

13.6.2 Drøfting

Bestemmelsen har sammenheng med kravet i RF 1007 (næringsoppgaven for jordbruk, gartneri) om å spesifisere arealfordelingen i dekar. I 99-forskriften er dette formulert som et "registreringskrav". Arealfordelingen er ikke en spesifikasjon av bokførte opplysninger, og oppgaveplikten vil i de fleste tilfeller være oppfylt ved utfylling av næringsoppgaven. I den grad skattemyndighetene finner det hensiktsmessig med nærmere dokumentasjon av denne fordelingen, bør dette reguleres av særlovgivningen.

13.6.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsen for jordbruk - 99-forskriften § 7-4 - oppheves.

13.7 Stats og bygdeallmenninger

13.7.1 Gjeldende rett

13.7.1.1 Forskrift 4. juni 1993 om skattlegging av stats- og bygdeallmenninger – regnskapsregler

Forskriften krever at det skal føres kontokort for hver enkelt bruksberettiget over alle leveranser og over utbetalt utbytte samt bidrag fra allmenningen. Forskriften stiller videre krav til hva som skal fremgå av kontokortet,

herunder kvantum og prisopplysninger (betalt pris og prisen ved detaljomsetning i et åpent marked).

13.7.1.2 Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-5 (Stats- og bygdeallmenninger)

99-forskriften § 7-5 er i hovedsak en videreføring av kravene i forskrift 4. juni 1993.

13.7.2 Drøfting

99-forskriften § 7-5 første ledd innebærer et krav om å motpartsregistrere alle transaksjoner mellom stats- og bygdeallmenninger og bruksberettigede. Kravet har sammenheng med at utbytte av bruksrett, normalt i form av allmenningsrabatter på kjøp av materialer mv., er skattepliktig inntekt.

13.7.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene for stats- og bygdeallmenninger, 99-forskriften § 7-5, videreføres, jf. forskriftsforslaget § 7-7.

13.8 Utenlandske foretak som driver virksomhet på norsk sokkel

13.8.1 Gjeldende rett

13.8.1.1 Regnskapsloven 1977 – Forskrift 29. januar 1988 nr. 117 om regnskapsføring for utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport

Forskriften er fastsatt med hjemmel i regnskapsloven 1977 § 2 fjerde ledd og har detaljerte bestemmelser om regnskapsføring for utenlandske selskaper mv. Bestemmelsene er dels de samme som de som følger av regnskapsloven 1977, og dels avvikende bestemmelser (særkrav). Bl.a. krever forskriften at inntekter skal spesifiseres for hver kontrakt (jf. ligningsloven § 6-10), og at det ved fordeling av indirekte kostnader skal foreligge en oppstilling som viser hvilke kostnader som inngår i fordelingen samt anvendte fordelingsnøkler. Sammen med oppstillingen skal det foreligge en forklaring på anvendte fordelingsprinsipper. Forskriften har også bestemmelser om regnskapsføring av økonomiske transaksjoner mellom den regnskapspliktige og beslektede selskaper.

13.8.1.2 Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-6 (Utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport)

99-forskriften § 7-6 viderefører i hovedsak de særkravene som følger av forskrift 29. januar 1988 § 3 (spesifikasjons- og legitimasjonskrav).

13.8.2 Drøfting

99-forskriften § 7-6 fastsetter krav som følge av rapporteringsplikten i ligningsloven § 6-10. Videre stiller den dokumentasjonskrav i forbindelse med fordeling av indirekte kostnader. Forskriften har også krav til hvordan økono-

miske transaksjoner skal registreres i tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap. Opplysninger om kostnadsfordeling og om transaksjoner mellom nærstående parter er av stor betydning for å kunne vurdere det skattemessige resultatet, og kreves også spesifisert i ligningsoppgaver, jf. RF 1045 (regnskapsutdrag). Utvalget er således av den oppfatning at det er hensiktsmessig å videreføre reglene på disse områdene.

13.8.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene for utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, 99-forskriften § 7-6, videreføres, jf. forskriftsforslaget § 7-8. Det presiseres at dokumentasjonen som kreves i forbindelse med kostnadsfordeling er oppbevaringspliktig i 10 år.

13.9 Petroleumsutvinning og rørledningstransport

13.9.1 Gjeldende rett

13.9.1.1 Regnskapsloven 1977 – Forskrift 17. desember 1976 nr. 8 om regnskap for skattepliktige som driver petroleumsutvinning og rørledningstransport. Forskriften er hjemlet i petroleumsskatteloven

Forskriften § 6 har krav om at det skal føres egen salgsjournal over petroleum som er solgt og/eller uttatt til eget bruk og som det ved ligningen fastsettes normpriser for. Bestemmelsen har videre detaljerte krav om dokumentasjon av hvert salg eller uttak (forskriften bokstav a-m). Det skal bl.a. opplyses om både faktura-/avregningspris og normpris. Forskriften § 13 krever at alt regnskapsmateriale skal oppbevares i 15 år.

13.9.1.2 Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-7 (Regnskapspliktige som driver petroleumsutvinning og rørledningstransport).

99-forskriften § 7-7 viderefører kravene i forskrift 17. desember 1976 §§ 6 og 13.

13.9.2 Drøfting

Bestemmelsene er satt av hensyn til å de særskilte reglene som gjelder for skattepliktige som driver petroleumsutvinning. Det vises bl.a. til petroleumsskatteloven § 3, jf. § 4, om fastsetting av normpriser til bruk ved ligningen og til § 3 første ledd bokstav c) hvor det fremgår at underskudd kan fremføres i 15 år.

Forskriften krever at "alt regnskapsmateriale" skal oppbevares i 15 år. Etter utvalgets oppfatning bør det komme klarere frem at dette gjelder alt som er oppbevaringspliktig etter bokføringsloven, og ikke bare den type dokumentasjon som reguleres av forskriften. Dette kan gjøres ved en henvisning til lovens bestemmelse om oppbevaring.

13.9.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsen for petroleumsutvinning og rørledningstransport, 99-forskriften § 7-7, videreføres, jf. forskriftsforslaget § 7-9. Oppbevaringskravet knyttes til bestemmelsen om oppbevaringspliktig materiale

etter bokføringsloven, slik at det kommer klart frem at alt regnskapsmateriale kreves oppbevart i 15 år.

13.10 Hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie

13.10.1 Gjeldende rett

13.10.1.1 Regnskapsloven 1977 - Forskrift 12. desember 1997 nr. 1390 (Nr. 111) om bokføring og inntektslegitimasjon for frisører mv. Forskriften er hjemlet i merverdiavgiftsloven og ligningsloven.

Forskriften krever at bokføringen skal spesifisere omsetning, uttak varekjøp og varebeholdning på hhv. varesalg/salgsvarer og behandlingsinntekter/behandlingsvarer. Den krever videre at kontantomsetning skal registreres ved bruk av kassaapparat og stiller bestemte krav til hvilke opplysninger som skal fremgå av inntektslegitimasjonen. Kassaapparatet skal være lett synlig og skrive ut kvittering til kunden. Det er videre krav om at summeringsstrimlene eller tilsvarende rapport fra kassaapparat, terminal eller likeverdig system, skal vise klokkeslett samt omsetning pr. ansatt fordelt på varesalg og behandlingsinntekter. Forskriften krever også at det skal føres timebestillingsbok og utarbeides prislister, herunder oversikt over hvilke priser som brukes ved uttak til eiere og ansatte. Prisoversiktene skal dateres og signeres av den som har ansvaret for å fastsette prisene. Prislister og annet regnskapsmateriale skal oppbevares i 10 år.

13.10.1.2 Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-8 (Regnskapspliktige som driver hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie)

99-forskriften § 7-8 viderefører, sammen med andre bokføringsbestemmelser i regnskapsloven 1998 og 99-forskriften, de krav som stilles i forskrift 12. desember 1997.

13.10.2 Drøfting

99-forskriften § 7-8 stiller strengere krav enn regnskapsloven 1998 § 2-3 mht. inntektslegitimasjonen for bokføringspliktige som driver hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie, og er en videreføring av forskrift 12. desember 1997. Denne forskriften ble utarbeidet av skattemyndighetene i samarbeid med Norges Frisørmesterforbund.

Hensikten med forskriften er å gi skattemyndighetene en bedre mulighet til å kontrollere omsetning og avlønning, og å sikre like konkurransevilkår for aktørene i bransjen.

Når det gjelder kravet om at summeringsstrimler eller tilsvarende rapport skal vise klokkeslett, har utvalget foreslått dette i de generelle reglene for dokumentasjon av kontantomsetningen, jf. punkt 9.6. Etter utvalgets oppfatning er det ikke behov for å gjenta dette kravet i bestemmelsen for bokføringspliktige som driver hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie.

Hva angår oppbevaring av prisoversikter, vil oppbevaringskravet være regulert i loven. Prisoversikter vil dermed være oppbevaringspliktige i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

13.10.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene for den som driver hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie, 99-forskriften § 7-8, i hovedsak videreføres, jf. forskriftsforslaget § 7-3. Kravet om at summeringsstrimler eller tilsvarende rapport skal vise klokkeslett, tas ut av bestemmelsen, da dette fremgår av de generelle reglene for dokumentasjon av kontantomsetningen, jf. punkt 9.6.

13.11 Videreforhandlere av brukte varer mv.

13.11.1 Gjeldende rett

13.11.1.1 Regnskapsloven 1977 - Forskrift 22. august 1997 nr. 934 (Nr. 110) om regnskapsregler og dokumentasjon for næringsdrivende som omsetter brukte varer, kunstverk, samleobjekt og antikviteter. Forskriften er hjemlet i merverdiavgiftsloven.

Forskriften har detaljerte bokføringsbestemmelser for bokføringspliktige videreforhandlere som bruker avansen som beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Bl.a. er det krav om å føre en protokoll over alle kjøp og salg av brukte varer mv. Det er også egne dokumentasjonsbestemmelser for kjøp og salg, samt detaljerte bokføringsbestemmelser.

13.11.1.2 Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-9 (Dokumentasjon av kjøp og omsetning for regnskapspliktige som omfattes av merverdiavgiftsloven kapittel Va om brukte varer mv.)

99-forskriften § 7-9 er i hovedsak en videreføring av kravene i forskrift 22. august 1997.

13.11.2 Drøfting

Reglene for videreforhandlere av brukte varer, kunstverk, samleobjekt og antikviteter har sammenheng med reglene i merverdiavgiftsloven kapittel Va. Etter disse reglene kan videreforhandlere av brukte varer mv. velge å benytte avansen som beregningsgrunnlag for merverdiavgiften ved videresalg. Reglene innebærer at det er den enkelte gjenstands avanse som skal avgiftsberegnes, og krever dermed at det holdes oversikt over gjenstandenes kjøps- og salgsverdier. Negativ avanse kommer som hovedregel ikke til fradrag i avgiftsgrunnlaget. I de tilfeller gjenstander kjøpes eller selges samlet, slik at den enkelte gjenstands kjøps- og/eller salgsverdi ikke er kjent, skal avgiftsberegningen skje samlet. Det kreves da at det føres oversikt, slik at avgiftsberegning skjer på det tidspunkt positiv avanse oppnås. Reglene inneholder for øvrig særskilte regler for videreforhandlere som i hovedsak (mer enn 80 %) foretar sine innkjøp eller salg samlet.

99-forskriften § 7-9 gir detaljerte bokføringsregler for dette "avansesystemet". Reglene er en konsekvens av de materielle reglene. Utvalget finner det ikke hensiktsmessig å foreslå omfattende endringer i reglene, men er av den oppfatning at strukturen i den opprinnelige forskriften, forskrift 22. august 1997, gir en bedre oversikt over reglene.

Forskrift 22. august 1997 har, i likhet med 99-forskriften § 7-9, en bestemmelse som forutsetter at videreforhandlere kan utstede salgsdokument på

vegne av selger, jf. forskriften § 3. Dette er ikke i samsvar med utvalgets forslag til generelle regler om hvem som kan utstede salgsdokument. Utvalget forslag til hovedregel, jf. punkt 9.5.4, er at salgsdokumentet skal utstedes av selger. Unntakene i forskrift nr. 26 og nr. 79 til merverdiavgiftsloven foreslås videreført. For øvrig kan bokføringspliktig kjøper kun utstede salgsdokument på vegne av selger ved kjøp fra ikke bokføringspliktig selger. Utvalget har på dette grunnlag vurdert om bestemmelsen i 99-forskriften § 7-9 bør utgå. Utvalget har kommet til at det bør beholdes en bestemmelse på dette området, siden kjøp fra ikke bokføringspliktige selgere er et vanlig forekommende i denne bransjen. Bestemmelsen må imidlertid endres slik at den blir i samsvar med de generelle reglene.

13.11.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsen for videreforhandlere av brukte varer, kunstverk, samleobjekt og antikviteter, forskrift 22. august 1997 nr. 934 i hovedsak videreføres, jf. forskriftsforslaget § 7-10. Bestemmelsen om dokumentasjon av kjøp formuleres slik at det fremgår klart at videreforhandler kun kan utstede salgsdokument på vegne av selger i de tilfeller selger ikke er bokføringspliktig. Det presiseres at hjelpekonto eller tilsvarende oversikt er oppbevaringspliktig i 10 år.

13.12Hoteller mv.

13.12.1 Gjeldende rett

13.12.1.1Regnskapsloven 1977 - Forskrift 28. november 1977 nr. 1 (Nr. 74) om fordeling av pensjonspriser i hoteller og andre herberger mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning etter merverdiavgiftsloven. Forskriften er hjemlet i merverdiavgiftsloven.

Forskriften § 3 stiller krav til hvordan bokføringen av fordelingen av pensjonspris mellom avgiftspliktig omsetning og omsetning som faller utenfor merverdiavgiftsloven skal skje. Forskriften § 4 har bestemmelser om bokføring av frokostverdi. Forskriften §§ 2 og 4 siste punktum har dessuten krav om at ev. kalkyle over pensjonspris og frokostverdi skal oppbevares.

13.12.1.2Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-11 (Regnskapspliktige som omfattes av forskrift (Nr. 74) av 28. november 1977 nr. 1 om fordeling av pensjonspriser i hoteller og andre herberger mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning etter merverdiavgiftsloven)

99-forskriften § 7-11 viderefører i hovedsak bestemmelsene i forskrift 28. november 1977.

13.12.2 Drøfting

99-forskriften § 7-11 må ses i sammenheng med de materielle reglene i forskrift 28. november 1977. I henhold til denne forskriften har hoteller og andre herberger anledning til å foreta en prosentvis fordeling av pensjonspris mellom avgiftspliktig omsetning (servering) og omsetning som faller utenfor avgiftsområdet (overnatting).

99-forskriften stiller krav om å bokføre transaksjoner knyttet til helpensjon, halvpensjon og overnatting slik at beløpene kan gjengis hver for seg, samt å spesifisere fordelingen av pensjonsprisen mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning. Bestemmelsene er nødvendig for å kunne kontrollere avgiftsberegningen. Utvalget bemerker at "avgiftsfri omsetning" må forstås som "omsetning som faller utenfor merverdiavgiftsloven kapittel IV".

13.12.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene for hoteller og andre herberger, 99-forskriften § 7-11, videreføres, jf. forskriftsforslaget § 7-6. Uttrykket "avgiftsfri omsetning" erstattes av "omsetning som faller utenfor merverdiavgiftsloven kapittel IV". Regnskapsforskriften i § 5-2 sjette ledd, med endringsforslag omtalt i punkt 9.4.2, foreslås tatt inn i forskriften § 7-6-4.

13.13Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner

13.13.1 Gjeldende rett

13.13.1.1Regnskapsloven 1977 - Forskrift 1. juli 1992 nr. 491 (Nr. 101) om avgrensing av gjennomføring av fritaket for merverdiavgift ved uttak av tjenester til fordel for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. Forskriften er hjemlet i merverdiavgiftsloven.

Forskriften har bestemmelse om at veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner ved salg til betydelig overpris kan unnlate å avgiftsberegne den delen av vederlaget som overstiger alminnelig omsetningsverdi. Det er satt som vilkår for bruk av denne beregningsmåten at inntakskost kan dokumenteres ved faktura, erklæring fra giver eller på annen måte.

13.13.1.2Regnskapsloven 1998 - 99-forskriften § 7-12 (Regnskapspliktige veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner)

99-forskriften § 7-12 har krav om at faktura, erklæring mv. som nevnt i forskriften 1. juli 1992 nr. 491 skal oppbevares. For øvrig gjelder bestemmelsene i forskrift 1. juli 1992 nr. 491, jf. ovenfor.

13.13.2 Drøfting

99-forskriften § 7-12 er en ren oppbevaringsbestemmelse. Kravene om at inntakskost skal dokumenteres fremgår av forskrift 1. juli 1992 nr. 491. Utvalget har i punkt 9.8 foreslått regler for dokumentasjon av kjøpstransaksjoner. Veldedige og allmennyttige organisasjoner vil regelmessig motta gjenstander som gave. Det er derfor behov for regler som ivaretar disse tilfellene. Utvalget er av den oppfatning at dokumentasjons- og oppbevaringsbestemmelsene bør fremgå av én forskrift, og finner det naturlig at bestemmelsene samles i forskrift til bokføringsloven.

13.13.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsene for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner i 99-forskriften § 7-12, videreføres, jf. forskriftsforslaget § 7-11. Det gjøres et tillegg slik at det fremgår klart at det skal fore-

ligge dokumentasjon for inntakskost. Forskrift 1. juli 1992 nr. 491 endres slik at det gjøres henvisning til forskriftens krav til dokumentasjon.

13.14 Utgivelse eller import av tidsskrift eller omsetning av tidsskrift i siste ledd

13.14.1 Gjeldende rett

13.14.1.1 Regnskapsloven 1977 – Forskrift 13. desember 1969 nr. 1 (Nr. 16) om gjennomføring av avgiftsfritak for tidsskrifter. Forskriften er hjemlet i merverdiavgiftsloven.

Forskriften har bestemmelser om gjennomføringen av avgiftsfritaket for tidsskrifter, jf. merverdiavgiftsloven § 16 nr. 8 annet punktum. Ifølge forskriften § 8 skal utgiver eller importør av et tidsskrift ved etablering eller introduksjon av et nytt tidsskrift og straks det inntrer endring av et tidsskrifts avgiftsmessige stilling, sende melding om dette. Melding skal sendes bl.a. til fylkesskattekontoret i vedkommende fylke. Forskriften § 9 stiller krav til meldingens innhold, herunder at den skal undertegnes av utgiver og revisor.

13.14.1.2 Regnskapsloven 1998 – 99-forskriften § 7-13 (Regnskapspliktig som er utgiver eller importør av et tidsskrift og regnskapspliktige som omsetter tidsskrifter i siste ledd)

99-forskriften § 7-13 har krav om at melding som nevnt i forskriften 13. desember 1969 nr. 1 § 8, skal oppbevares. For øvrig gjelder bestemmelsene i forskrift 13. desember 1969 nr. 1, jf. ovenfor.

13.14.2 Drøfting

99-forskriften § 7-13 omhandler kun oppbevaringsplikt for meldinger som nevnt i forskrift 13. desember 1969 nr. 1, § 8. Krav om å utarbeide slike meldinger og meldingenes innhold reguleres i forskrift 13. desember 1969 nr. 1. Meldingene vil oppstå på det tidspunkt man etablerer eller introduserer et nytt tidsskrift og ved eventuell endring av tidsskriftets avgiftsmessige stilling. Meldingene vil dermed forekomme sjelden, og vil ikke være dokumentasjon av den enkelte transaksjon.

Utvalget har av disse grunner kommet til at oppbevaringsbestemmelsen i 99-forskriften § 7-13 kan flyttes til forskrift 13. desember 1969 nr. 1.

13.14.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at bestemmelsen for utgiver eller importør av tidsskrift - 99-forskriften § 7-13 oppheves. Forskrift 13. desember 1969 nr. 1 § 9 foreslås endret slik at det fremkommer at meldinger etter forskriften § 8 skal oppbevares i 10 år.

Kapittel 14
Straff mv.

14.1 Gjeldende rett

Det følger av regnskapsloven 1998 § 8-5 at den som forsettlig eller uaktsomt vesentlig overtrer loven eller forskrift gitt i medhold av den, straffes med bøter eller fengsel inntil tre år. Foreligger det særlig skjerpende omstendigheter, kan fengsel inntil seks år idømmes. Medvirkning straffes på samme måte. Den som for øvrig forsettlig eller uaktsomt overtrer loven eller forskrift gitt i medhold av den, straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder. Medvirkning straffes på samme måte. Videre følger det av bestemmelsens tredje ledd at hvis den som dømmes etter § 8-5 første ledd tidligere vært straffet for tilsvarende forhold, kan straffen forhøyes med inntil det halve, samt at dersom den som dømmes etter § 8-5 annet ledd tidligere vært straffet for tilsvarende forhold, kan straffen forhøyes til fengsel inntil seks måneder. Korteste foreldelsesfrist for straffbart forhold etter regnskapsloven er fem år, jf. regnskapsloven § 8-5 siste ledd.

Løsbladforskriften § 6-1 omhandler den bokføringspliktiges ansvar for etterlevelse av forskriften.

14.2 Utvalgets vurdering

Utvalget oppfatter at det ligger utenfor utvalgets mandat å vurdere det materielle innhold i straffebestemmelser. Utvalget har derfor ikke foretatt noen konkret vurdering av straffereaksjoner eller administrative sanksjoner ved brudd på loven. Utvalget viser imidlertid til utredning foretatt av straffelovskommisjonen i NOU 2002: 4, herunder vurdering av straffeloven § 286, hvor kommisjonen bl.a. foreslår at straffebestemmelsene knyttet til brudd på regnskapslovgivningen plasseres i straffeloven. Utvalget er av den oppfatning at brudd på bokføringsloven bør behandles på samme måte. Utvalget foreslår at det gis en egen bestemmelse i bokføringsloven, der det henvises til straffelovens bestemmelse om overtredelse av regnskaps- og bokføringslovgivningen, jf. lovforslaget § 15.

Kapittel 15
Økonomiske og administrative konsekvenser

15.1 Konsekvenser for det offentlige

Korrekte og fullstendige regnskap er av stor betydning for mulighetene til effektiv skatte- og avgiftskontroll og annen offentlig granskning. Det samme gjelder ekstern granskning i form av bobehandling mv. Mangelfulle regnskap vil på den annen side hindre effektiviteten i slik kontroll- og granskningsvirksomhet, både hva gjelder ressursinnsats pr. kontrollenhet og mulighetene for i det hele tatt å få avklart de faktiske forhold.

Utvalgets forslag vil på flere områder forbedre innsynsmulighetene i forhold til regnskapsloven 1977. Utvalget foreslår for det første en hovedregel om plikt til å ha kassaapparat for alle som har kontantomsetning, samt detaljerte krav til dokumentasjon av kassainnslag og dagsomsetning. Dette vil forbedre muligheten for kontroll med kontantomsetning. Ettersom kontante inn- og utbetalinger fra et kontrollsynspunkt utgjør et særlig problemområde, har utvalget også foreslått andre tiltak i tilknytning til kontanttransaksjoner, med sikte på å begrense den svarte økonomien og motvirke muligheten for hvitvasking av kontanter som skriver seg fra straffbare forhold. For å forbedre kontrollmulighetene, foreslås også krav til spesifikasjon av organisasjonsnummer som en del av leverandørspesifikasjonene. Som et tiltak for å forbedre kontrollmuligheten innenfor tjenesteytende virksomheter, foreslår utvalget plikt til å dokumentere tidsforbruket pr. ansatt i slike næringer. Det foreslås også plikt til dokumentasjon av arbeidede timer for ansatte som får timelønn.

Når det gjelder oppbevaringsplikten, foreslår utvalget dels forbedringer og dels begrensninger i innsynsmulighetene. Forslagene er fremmet ut fra kost-nyttebetraktninger. Utvalget foreslår å dele oppbevaringspliktig bokføringsmateriale inn i primær- og sekundærdokumentasjon, og å redusere oppbevaringstiden for sekundærdokumentasjon til 3 år og 6 måneder. Utvalget foreslår videre en oppmykning av adgangen til bokføring i utlandet, sammenlignet med regnskapsloven 1977. På den annen side foreslås at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal oppbevares elektronisk i 3 år og 6 måneder. Dette vil kunne effektivisere kontrollarbeidet. Unntatt fra dette er virksomheter med omsetning under fem millioner kroner, og de som gis dispensasjon.

Utvalgets forslag tar i størst mulig grad sikte på å samordne bokføringsbestemmelsene i én lov og én forskrift etter mønster av regnskapsloven 1998. Selv om mer spesielle bestemmelser fortsatt må være plassert i særlovgivningen, gir dette et mer oversiktlig regelverk; dette er både en fordel for de bokføringspliktige og for de rettshåndhevende myndigheter.

Utvalget har foreslått dispensasjonsadgang på en del områder, særlig på områdene dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. Dette sikrer mot urimelige utslag av regelverket, men vil nødvendigvis innebære

økte administrasjonskostnader for den myndighet som tillegges ansvaret for behandling og oppfølging av dispensasjonssøknadene.

15.2 Konsekvenser for de bokføringspliktige

15.2.1 Innledning og oppsummering

Konsekvensene for de bokføringspliktige er avhengig av i hvilken grad gjeldende regler er endret på en måte som medfører endring i økonomiske og/eller administrative rutiner og forpliktelser. Tilsvarende er konsekvensene avhengig av i hvilken grad bestemmelser som er byrdefulle, er videreført.

Etter gjeldende rett kan de bokføringspliktige i dag velge å følge enten regnskapsloven 1977, kapittel 2, med tilhørende løsbladforskrift og forskrifter hjemlet i skatte- og avgiftslovgivningen, eller regnskapsloven 1998, kapittel 2, med tilhørende forskrift. Det innebærer at gjeldende rett for den enkelte bokføringspliktige vil variere, avhengig av hvilket regelsett som er valgt. Utvalgets klare oppfatning er imidlertid at de aller fleste bokføringspliktige har valgt å forholde seg til regnskapsloven 1977, og tilhørende forskrifter. Utvalget har derfor i hovedsak valgt å relatere vurderingen av økonomiske og administrative konsekvenser for de bokføringspliktige til disse bestemmelsene.

Utvalget har søkt å innrette regelverket slik at de bokføringspliktiges belastning med å etterleve dette regelverket reduseres der det anses som forsvarlig ut fra kontroll- og granskningshensyn. Kost-nyttevurderinger har således vært sentrale for utvalget. I forhold til regnskapsloven 1977 og løsbladforskriften har dette ikke medført større reduksjoner i behovet for og omfanget av administrative systemer. På enkelte områder har samfunnsutviklingen ført til et behov for skjerpede krav til innholdet av dokumentasjon, registrering av opplysninger og oppbevaring.

Utvalget foreslår, etter mønster av 99-forskriften, å samle alle forskrifter som gjelder bokføring i en forskrift, noe som vil lette tilgjengeligheten til regelverket for de bokføringspliktige.

I forhold til regnskapsloven 1998, kapittel 2, vil utvalgets forslag medføre forenklinger. Særlig vil fjerning av krav om registrering av avtaler, krav til lagerregnskap for produksjonsbedrifter og krav om gjengivelse av elektronisk registrerte opplysninger i standard dataformat, forenkle og avklare rettstilstanden på området.

Utvalgets forslag ligger så tett opp mot regnskapsloven 1977 og løsbladforskriften på sentrale punkter, at det ikke antas å være behov for store investeringer og/eller tilpasninger av IT-baserte regnskapssystemer.

15.2.2 Nærmere om enkelte endringer

Kontantsalg

Det innføres et generelt krav til kassaapparat eller likeverdig system. For de fleste næringer som har hatt kontantsalg, men som ikke er omfattet av eksisterende særregler, vil dette ikke medføre endringer, idet de fleste allerede benytter kassaapparat. Innholdet i kravene til hvilke opplysninger kassaapparatet skal kunne spesifisere, vil føre til at mange næringsdrivende som allerede i dag har kassaapparat, vil måtte anskaffe nytt eller omprogrammere

eksisterende kassaapparat. Eksempler på slike krav er nummerering av de enkelte salg og angivelse av klokkeslett.

Kravene til innholdet av salgs- og kjøpsdokumentasjon er presisert. Det er tatt sikte på å foreslå klare regler som det skal være enklere å etterleve i praksis.

Timeregistrering og prosjektregnskap

Det innføres et generelt krav til dokumentasjon av utførte timer (normalt løst ved timeregistrering) innen tjenesteytende næringer hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av faktisk eller forventet tidsforbruk. Dette er et nytt krav for alle tjenesteytende næringer. For virksomheter med flere enn kun et fåtall ansatte, vil slike timeregistreringssystemer allerede være på plass av hensyn til fakturering, tilbudsprising og andre interne kontrollhensyn. Foretak med kun et fåtall ansatte vil i en del tilfeller måtte etablere systemer for, samt foreta, slik registrering. Dette vil medføre en ekstrabelastning for disse foretakene. Tilsvarende antas å gjelde for forslaget om å innføre krav om dokumentasjon av timer ved timebasert avlønning.

Etter gjeldende rett er bokføringspliktige i byggenæringen forpliktet til å føre et eget prosjektregnskap for prosjekter hvor verdien eksklusive avgift overstiger kr 100 000. Denne grensen foreslås øket til kr 300 000. Dette vil medføre en forenkling og reduksjon av administrative byrder for mange mindre foretak innen denne næringen. At det innføres et krav om å dokumentere timer, antas ikke å medføre økt administrativt arbeid som overstiger denne forenklingen. Kravet om dokumentasjon av timer gjelder også de som må føre prosjektregnskap. For mange innebærer dette å oppbevare timelister som allerede er i bruk i virksomheten.

Dokumentasjon av balansen

Utvalget foreslår å opprettholde kravet i regnskapsloven 1998 om dokumentasjon av eiendeler og gjeld. I tillegg foreslås det at egenkapitalen skal dokumenteres. For bokføringspliktige som ikke utarbeider årsregnskap, gjelder bestemmelsen tilsvarende for poster i næringsoppgaven. Bortsett fra krav til varelagerlister, stilles det ingen krav til hva dokumentasjonen skal bestå av, men som eksempler nevnes bekreftelser, noteopplysninger og ligningspapirer. En del dokumentasjon som tidligere ikke var oppbevaringspliktig materiale etter bokføringsbestemmelsene, vil derfor nå omfattes av oppbevaringsplikten etter disse regler. Dette antas imidlertid ikke å ha særlige administrative konsekvenser for de bokføringspliktige, idet det meste av det aktuelle materialet allerede oppbevares.

Oppbevaring

Original papirdokumentasjon, for eksempel inngående faktura, kreves ikke lenger oppbevart etter overføring til annet medium. Dette gir fleksibilitet i valg av oppbevaringsmedium, og innebærer administrative besparelser for mange foretak.

Dersom bokførte opplysninger i utgangspunktet foreligger i elektronisk form, vil de bokføringspliktige måtte holde dette tilgjengelig elektronisk i 3 år og 6 måneder, selv om opplysningene overføres til papir. Dette er en endring i forhold til regnskapsloven 1977, og vil for enkelte bokføringspliktige, særlig mindre foretak, kunne medføre en administrativ merbelastning. For de minste foretakene med omsetning under 5 millioner kroner, foreslås det derfor et unntak fra dette kravet.

Utvalget foreslår en videreføring av hovedregelen om 10 års oppbevaringstid for primærdokumentasjon.

For sekundærdokumentasjon, som er oppbevaringspliktig fordi den er med på å verifisere fullstendigheten av de bokførte opplysningene, har utvalget foreslått en oppbevaringstid på 3 år og 6 måneder. Eksempler på sekundærdokumentasjon er pakksedler og oppbevaringspliktige avtaler. Utvalget foreslår at prisoversikter og timelister skal omfattes av oppbevaringskravet.

Den differensierte oppbevaringstiden gir etter utvalgets oppfatning lettelser av både administrativ og økonomisk art for de bokføringspliktige. Dette til tross for at noe materiale som tidligere ikke ble krevd oppbevart som en del av regnskapsmaterialet, nå foreslås omfattet av oppbevaringsplikten.

Regnskapsmaterialet skal som hovedregel, som før, oppbevares i Norge. Utvalget foreslår at det åpnes for oppbevaring i utlandet for bokførte opplysninger i elektronisk form, når oppbevaringen skjer i regi av et foretak i samme konsern som den norske bokføringspliktige tilhører. Av kontrollhensyn foreslås dette som en dispensasjonsadgang. Det åpnes også for at dokumentasjon i enkelte tilfeller kan oppbevares i utlandet, også ved dispensasjon. Adgangen til oppbevaring i utlandet antas å kunne medføre betydelige besparelser og administrative forenklinger for de foretak som omfattes.

Ajourhold

Utvalget foreslår ajourhold så ofte som transaksjonenes og virksomhetens art tilsier innen rammene av pliktig regnskapsrapportering, men ikke senere enn hver 4. måned. Dette medfører et redusert ajourholdskrav sammenlignet med regnskapsloven 1977, hvor kravet er minimum hver 2. måned. For bokføringspliktige med svært liten bilagsmengde, og hvor pliktig regnskapsrapportering kun skjer en gang i året, foreslår utvalget at 4 måneders kravet bortfaller. De foreslåtte bestemmelser om ajourhold vil etter utvalgets oppfatning kunne medføre en lettelse i de administrative rutinene.

Kapittel 16
Lov- og forskriftsbestemmelser

16.1 Utkast til bokføringslov

§ 1 Virkeområde

Loven gjelder bokføringspliktige som nevnt i denne lov § 2.

Kongen fastsetter regler om denne lovs anvendelse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene og kan fastsette særlige regler under hensyn til forholdene der.

§ 2 Bokføringspliktige

Enhver som har regnskapsplikt etter regnskapsloven har bokføringsplikt etter denne lov.

Enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven har bokføringsplikt etter denne lov for den virksomhet som drives.

Ligningskontoret, fylkesskattekontoret eller sentralskattekontoret kan i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet bokføringsplikt etter denne lov for den virksomhet som drives. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i loven. Pålegget kan bare gis for to år av gangen.

§ 3 Pliktig regnskapsrapportering

Med pliktig regnskapsrapportering menes lovbestemt rapportering av historiske regnskapsopplysninger til eksterne parter, gitt i skriftlig form til fastsatt tidspunkt og med et forhåndsdefinert innhold. Departementet fastsetter i forskrift nærmere avgrensning av pliktig regnskapsrapportering.

§ 4 Grunnleggende forutsetninger

Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med følgende grunnleggende forutsetninger:

1. Regnskapssystem. Det skal foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas.
2. Fullstendighet. Alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres i regnskapssystemet.
3. Realitet. Bokførte opplysninger skal være resultat av faktisk inntrufne hendelser eller regnskapsmessige vurderinger og vedrøre den bokføringspliktige virksomheten.
4. Nøyaktighet. Opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt.
5. Ajourhold. Opplysninger skal bokføres og spesifiseres så ofte som opplys-

ningenes karakter og den bokføringspliktige virksomhetens art og omfang tilsier.
6. Dokumentasjon av bokførte opplysninger. Bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse.
7. Sporbarhet. Det skal foreligge toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.
8. Oppbevaring. Dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering skal oppbevares så lenge det er legitimt behov for å kontrollere pliktig regnskapsrapportering. Oppbevaring skal skje i en form som opprettholder muligheten for å lese materialet.
9. Sikring. Regnskapsmaterialet skal på en forsvarlig måte sikres mot urettmessig endring, sletting eller tap.
10. God bokføringsskikk. Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med god bokføringsskikk.

§ 5 Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal det kunne utarbeides:
1. Bokføringsspesifikasjon.
2. Kontospesifikasjon.
3. Kundespesifikasjon.
4. Leverandørspesifikasjon.
5. Spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet.
6. Spesifikasjon av salg til eiere og deltakere.
7. Spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte.

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering skal det i tillegg kunne utarbeides:
1. Spesifikasjon av merverdiavgift.
2. Spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser.

Departementet gir i forskrift nærmere regler om innholdet i spesifikasjoner som nevnt i første og annet ledd.

§ 6 Regnskapssystem

Regnskapssystemet skal kunne gjengi spesifikasjoner som nevnt i § 5 på papir. Departementet kan i forskrift fastsette krav til annen gjengivelse.

Det skal foreligge dokumentasjon av regnskapssystemet som beskriver kontrollsporet og hvordan systemgenererte poster kan etterprøves, herunder aktuelle koder og faste data, dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger.

§ 7 Bokføring og ajourhold

Bokføringspliktige skal bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner som nevnt i § 5 og pliktig regnskapsrapportering.

Bokføring skal skje så ofte som virksomhetens og transaksjonenes art og omfang tilsier. Bokføringen skal være à jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned.

Kontanttransaksjoner skal registreres daglig, med mindre det benyttes fast kasse.

Bokføringspliktige med få transaksjoner er unntatt fra kravet i annet ledd om ajourføring hver fjerde måned. Departementet gir i forskrift regler om ajourføring for bokføringspliktige med få transaksjoner.

§ 8 Bokføringsvaluta

Bokføringen skal skje i norske kroner, med mindre departementet i forskrift bestemmer noe annet.

§ 9 Retting av bokførte opplysninger

Bokførte opplysninger skal ikke endres eller slettes etter at fristene som nevnt i § 7 annet ledd er utløpt. Etter disse fristene skal retting skje med ny, dokumentert postering. Slike korreksjoner skal skje ved at den opprinnelige posteringen i sin helhet reverseres.

Når opplysninger slettes, skal dette fremgå av dokumentasjonen eller spesifikasjonen.

§ 10 Dokumentasjon av bokførte opplysninger

Bokførte opplysninger skal være dokumentert. Dokumentasjonen skal vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Dokumentasjonen skal ikke endres etter utstedelse og skal være i et ikke direkte redigerbart format. Dersom dokumentasjonen består av flere dokumenter, skal det være referanse fra primærdokumentet til øvrige dokumenter.

Bokførte opplysninger skal lett kunne følges fra dokumentasjon via spesifikasjoner frem til pliktig regnskapsrapportering. Det skal likeledes på en lett kontrollerbar måte være mulig med utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering å kunne finne tilbake til dokumentasjonen for de enkelte bokførte opplysningene. Dokumentasjonen skal være systematisert på en måte som gjør det mulig å kontrollere at den er fullstendig.

§ 11 Dokumentasjon av balansen

Ved utarbeidelse av årsregnskap skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige.

For bokføringspliktige etter § 2 annet ledd gjelder bestemmelsen tilsvarende for balansepostene i næringsoppgaven.

§ 12 Krav til språk

Spesifikasjoner som nevnt i § 5 og dokumentasjon av regnskapssystemet skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk, med mindre departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemmer noe annet.

§ 13 Oppbevaring

Som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale regnes:

1. Årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning
2. Spesifikasjoner som nevnt i § 5
3. Dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet og dokumentasjon av balansen
4. Nummererte brev fra revisor
5. Avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning
6. Korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning
7. Utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som foreligger på papir på leveringstidspunktet
8. Prisoversikter som kreves utarbeidet i følge lov eller forskrift.

Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd nr. 1-4 skal oppbevares i Norge i 10 år etter regnskapsårets slutt. Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd nr. 5 - 8 skal oppbevares i Norge i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll.

Regnskapsmaterialet skal være tilgjengelig i lesbar form og kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden.

Departementet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsene i annet ledd om oppbevaringssted, oppbevaringstid og elektronisk tilgjengelighet.

§ 14 Bistand og informasjon til kontrollmyndighet

Bokføringspliktig skal gi offentlig kontrollmyndighet nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet og stille til disposisjon utstyr og programvare for dette. Dersom den bokføringspliktige helt eller delvis har overlatt til en annen å foreta bokføring og oppbevaring av regnskapsmateriale etter denne lov, gjelder plikten til å gi bistand også vedkommende.

§ 15 Straff

Overtredelse av denne lov straffes etter straffeloven § XX.

§ 16 Forskriftshjemmel

Departementet kan gi forskrifter som utfyller bestemmelsene i denne lov og fastsette ytterligere krav, når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll.

§ 17 Ikrafttredelse

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

§ 18 Endringer i andre lover

Fra den tid loven trer i kraft gjøres følgende endringer i andre lover:

1. I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven m.v.) gjøres følgende endringer:
   - § 1-2 annet og tredje ledd oppheves
   - Kapittel 2 (§§ 2-1 til og med 2-8) oppheves
   - § 4-6 skal lyde:
     Utarbeidelse av årsregnskap skal skje i samsvar med god regnskapsskikk.
   - § 10-1 første og annet ledd oppheves
   - § 10-2 annet og tredje punktum oppheves
   - § 10-3 syvende ledd oppheves

2. I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:
   - § 32 første ledd skal lyde:
     Beløp som nevnt i § 29 medtas i oppgaven for den termin *de er bokført i regnskapssystemet etter bestemmelsene i bokføringsloven*med mindre annet bestemmes av departementet.

16.2 Forskrifter

16.2.1 Utkast til bokføringsforskrift

Kapittel 1 Pliktig regnskapsrapportering

§ 1-1 Pliktig regnskapsrapportering

Pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 3 omfatter regnskapsrapportering fastsatt med hjemmel i:

- Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
- Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- Lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven)
- Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Kapittel 2 Lovbestemte spesifikasjoner

§ 2-1 Lovbestemte spesifikasjoner

Spesifikasjoner som nevnt i bokføringsloven § 5 skal inneholde:

1. Bokføringsspesifikasjon. Alle bokførte opplysninger pr. periode, der alle poster skal fremgå i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning, tilordningskoder og andre relevante behandlingskoder. Systemgenererte poster kan fremkomme som totaler dersom de er lett kontrollerbare.
2. Kontospesifikasjon. Alle kontoer pr. periode, der det for hver konto skal angis kontokode og kontonavn, alle poster i ordnet rekkefølge med doku-

mentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning, andre relevante behandlingskoder og inn- og utgående saldo.

3. Kundespesifikasjon. Alle transaksjoner med kunder pr. periode, der kundens kode og navn, alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning og inn- og utgående saldo skal fremgå.
4. Leverandørspesifikasjon. Alle transaksjoner med leverandører pr. periode, der leverandørens kode, navn og organisasjonsnummer, alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning og inn- og utgående saldo skal fremgå.
5. Spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet. Alle uttak av eiendeler og tjenester spesifisert pr. eier, deltaker eller på egen virksomhet i ordnet rekkefølge til virkelig verdi med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning.
6. Spesifikasjon av salg til eiere og deltakere i foretak med færre enn 10 eiere eller deltakere. Alle salg av varer og tjenester spesifisert pr. eier eller deltaker i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning. Dette gjelder selv om eiere eller deltakere opptrer som forbrukere.
7. Spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte. Alle salg av varer og tjenester til ledende ansatte spesifisert pr. ansatt i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning. Dette gjelder selv om den ledende ansatte opptrer som forbruker.
8. Spesifikasjon av merverdiavgift. Utgående og inngående merverdiavgift og grunnlaget for beregning av avgiften spesifisert pr. periode etter kontoene i regnskapssystemet. Spesifikasjonen skal også vise avgiftsfri omsetning og uttak samt omsetning og uttak som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 4. Utgående avgift skal også kunne spesifiseres pr. transaksjon.
9. Spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser. Lønnsoppgavepliktige ytelser spesifisert pr. periode etter kontoene i regnskapssystemet. Arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser skal dessuten kunne gjengis samlet, pr. avgiftssats og kommune.

Kunde- og leverandørspesifikasjoner som nevnt i første ledd nr. 3 og 4 skal også omfatte kontante salg og kjøp når varen eller tjenesten er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse, eller vederlaget utgjør mer enn kr 100 000 inklusive merverdiavgift. Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, kan spesifisere slike salg ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr. kunde.

Departementet kan ved enkeltvedtak gjøre unntak fra kravet i første ledd nr. 1 og 2 om å angi andre relevante behandlingskoder i bokføringsspesifikasjon og kontospesifikasjon.

Kapittel 3 Bokføring mv.

§ 3-1 Ajourhold

Bokføringspliktige med få transaksjoner skal ajourføre regnskapet senest innen fristene for pliktig regnskapsrapportering. Med bokføringspliktige med få transaksjoner menes foretak som har færre enn 100 bilag i året.

§ 3-2 Bokføring i utenlandsk valuta

Dersom den bokføringspliktiges funksjonelle valuta er en annen enn norske kroner kan bokføringen skje i denne valutaen. Med funksjonell valuta menes den valuta som den bokføringspliktiges økonomiske virksomhet i hovedsak er knyttet til. Filialer i utlandet kan ved bokføringen benytte egen funksjonell valuta.

Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn og merverdiavgift skal låses i norske kroner til transaksjonsdagens kurs. Det samme gjelder beløp knyttet til eiendeler og gjeld hvor skatteloven har egne vurderingsregler om valuta.

Omregning til norske kroner skal skje minst en gang i året ved bruk av offisielle gjennomsnittskurser. Det skal dokumenteres hvordan omregningen har skjedd og hvilke kurser som er benyttet.

Bokføringspliktige som ikke utarbeider balanse ved pliktig regnskapsrapportering til skattemyndighetene, skal benytte kursen på transaksjonstidspunktet ved omregning til norske kroner. Dersom kursen i perioden ikke har hatt svingninger som avviker mer enn 5 % i forhold til den månedlige gjennomsnittskursen, kan likevel månedens offisielle gjennomsnittskurs benyttes. Store enkeltransaksjoner skal i alle tilfeller omregnes til transaksjonsdagens kurs.

Kapittel 4 Dokumentasjon av bokførte opplysninger

§ 4-1 Dokumentasjon av salg av varer og tjenester

Dokumentasjon av salg av varer og tjenester skal minst inneholde:

1. Nummer og dato for utstedelse av dokumentasjonen,
2. angivelse av partene,
3. ytelsens art og omfang,
4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen,
5. vederlag og betalingsforfall, og
6. eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift. Merverdiavgift skal angis i norske kroner.

Angivelse av kjøper, jf. første ledd nr. 2, kan for selger fravikes ved kontantsalg fra detaljist. Dette gjelder likevel ikke når kjøper er bokføringspliktig og varen eller tjenesten er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse, eller der betalingen skjer med kontanter for et beløp på kr 100 000 eller mer inklusive merverdiavgift. Selger plikter i alle tilfelle å angi kjøper på dennes dokumentasjon dersom kjøper anmoder om dette. I slike tilfeller skal selger signere eller stemple dokumentasjonen. Plikten til å angi leveringsdato på salgsdokumentet, jf. første ledd nr. 4, gjelder ikke når varen ekspederes gjennom speditør, ved postordre og lignende og salgsdokumentet følger forsendelsen.

Angivelse av selger jf. første ledd nr. 2, skal omfatte selgers organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til lov av 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 23. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, skal organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA.

Salgsdokumentasjon skal være forhåndsnummerert på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens, eller være

merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkel måte.

Ved avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester mellom næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal salgsdokumentet angi vederlaget uten avgift og avgiftsbeløpet. Ved slik omsetning fra detaljist kan salgsdokumentet likevel angi vederlaget inklusive avgiften og selve avgiftsbeløpet. Bestemmelsen i første punktum gjelder også ved omsetning til kjøper som har krav på kompensasjon for merverdiavgift etter lov av 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende. Ved salg til slike kjøpere skal tjenestens kompensasjonskategori, og om det er levert varer som er tatt med i andre fakturaer, fremgå av salgsdokumentet.

Avgiftspliktig og avgiftsfritt salg, samt salg som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel IV, skal fremgå hver for seg og summeres særskilt. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes etter forskjellige satser.

Ved salg av beltemotorsykkel som nevnt i forskrift 25. oktober 1971 nr. 2 (Nr. 49) om avgrensning av uttrykket "personkjøretøyer" § 3, skal beltemotorsykkelens kjennemerke angis i salgsdokumentet. Det samme gjelder ved salg av tjenester til vedlikehold, reparasjon, påkostning og ombygging av slike samt omsetning av varer ved utføring av slike tjenester.

§ 4-2 Utstedelse av salgsdokumentasjon

Salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift. Bokføringspliktig som kjøper varer eller tjenester fra ikke bokføringspliktig selger, kan likevel utstede salgsdokumentasjonen på vegne av selger.

Salgsdokumentasjon skal utstedes senest en måned etter levering, med mindre annet er bestemt i denne forskrift.

Leveranser som faktureres månedlig, kan faktureres innen femten virkedager i måneden etter leveringsmåneden. Tjenester som leveres løpende skal faktureres senest en måned etter utløpet av den ordinære merverdiavgiftsterminen, jf. merverdiavgiftsloven § 30 første ledd. Utstedelse av salgsdokumentasjon for løpende tjenesteleveranser kan utsettes ytterligere for ubetydelige leveranser.

For tjenester som leveres basert på måling av faktisk forbruk (strøm, telefoni og lignende), kan det utstedes salgsdokumentasjon for lengre perioder enn en måned, begrenset til en periode på ett år.

For tjenester som leveres med forhåndsavtalt pris, kan salgsdokumentasjon utstedes i henhold til avtale mellom partene, med mindre den avviker vesentlig fra reell fremdrift.

Salgsdokumentasjon for abonnementer, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år. For andre typer leveranser kan det ikke utstedes salgsdokumentasjon inklusive merverdiavgift før den avgiftspliktige varen eller tjenesten er levert.

Følgende bokføringspliktige kan utstede salgsdokumentasjon på vegne av selger:

a) foreninger og samvirkelag som hovedsakelig tilvirker eller forhandler

produkter fra medlemmenes fiske, skogbruk eller gårdsbruk med binæringer, samt hagebruk, gartneri, husdyrhold og reindrift, og som foretar avregning ved alle sine kjøp av produkter fra medlemmer og ikke-medlemmer

b) andre tilvirkere eller forhandlere som kjøper opp produkter som nevnt i bokstav a) direkte fra produsent og som har tillatelse til å anføre avgift i salgsdokumentet
c) husflidsutsalg som kjøper produkter fra hjemmeprodusenter av håndverks- og husflidsarbeid
d) andre forretninger som kjøper opp produkter som nevnt i bokstav c) og som har tillatelse til å anføre avgift i salgsdokument.

Departementet kan ved enkeltvedtak gjøre ytterligere unntak fra bestemmelsen i første ledd om at salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger.

§ 4-3 Særlig om dokumentasjon av kontantsalg

Med kontantsalg menes salg der kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering.

Bokføringspliktige skal registrere kontantsalg fortløpende på kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system og dokumentere kontantsalget ved daterte, nummererte summeringsstrimler eller tilsvarende rapport, med mindre annet er bestemt i denne forskrift. Summeringsstrimlene skal angi klokkeslett for hvert enkelt salg. Det skal foreligge dokumentasjon av korreksjonsposter med angivelse av beløp, årsak og antall korreksjoner.

Dokumentasjon av opplysninger som er registrert på kassaapparat, terminal eller likeverdig system kan skje enten ved at opplysningene lagres i systemet, slik at det til enhver tid kan skrives ut daterte nummererte summeringsstrimler eller tilsvarende rapport, eller ved at det ved daglig opptelling av kassabeholdning skrives ut daterte nummererte summeringsstrimler eller tilsvarende rapport med angivelse av klokkeslett for utkjøring fra kassaapparatet. Kassaapparatet skal kunne skrive kvittering til kunden for hvert salg og være synlig for kunden med mindre det er vanskelig gjennomførbart. Kvittering skal alltid skrives ut når kassaapparatet ikke er synlig for kunden.

Dokumentasjon av kontantsalg sammenholdt med daglig opptelling av kassabeholdning skal dateres og det skal fremgå hvem som har foretatt opptelling av kassabeholdningen. Eventuelle differanser skal forklares.

Inntekter fra gevinst- og underholdningsautomater skal dokumenteres med kopi av dokumentasjon av tømmingen av automaten og faktura/avregning fra automatens eier eller entreprenør. Dokumentasjonen skal minst inneholde de opplysninger som det stilles krav om i forskrift til lotteriloven.

§ 4-4 Unntak fra kravene om dokumentasjon av kontantsalg

For bokføringspliktige som driver ambulerende eller sporadisk kontantsalg som ikke overstiger 3 ganger folketrygdens grunnbeløp i løpet av et regnskapsår for så vidt gjelder denne virksomheten, gjelder ikke kravene i § 4-3 annet ledd. Bokføringspliktige som nevnt i første punktum kan dokumentere

kontantsalg fortløpende i innbundet bok, der sidene er forhåndsnummerert, eller ved gjenpart av daterte forhåndsnummererte salgsbilag.

Som daterte, forhåndsnummererte salgsbilag etter første ledd annet punktum, regnes også forhåndsnummererte billetter. Det skal fremgå av salgsbilaget i hvilken grad det er gitt rabatt eller fribillett. Hvis rabatt eller fribillett er gitt på grunnlag av medlemskap eller lignende, skal det opplyses om dette.

Ved salg til publikum på idrettsarrangementer, konserter og lignende, kan daglig salg fra hver enkelt selger registreres som ett beløp på kassaapparat, og det kan unnlates å skrive ut kvittering til kunden. Ved registrering som nevnt i første punktum og for bokføringspliktige som ikke har plikt til å benytte kassaapparat, må dokumentasjonen av kontantsalget vise ut- og innleverte kontanter. Oppgjørene skal telles og signeres av to personer.

Departementet kan i særlige tilfeller gjøre ytterligere unntak fra kravet til kassaapparat i § 4-3 annet ledd.

§ 4-5 Dokumentasjon av kjøp

Dokumentasjon av kjøp skal være salgsdokumentasjonen selger har utstedt og skal inneholde de opplysningene som fremgår av § 4-1.

Ved kontantkjøp fra detaljist kan angivelse av kjøper utelates når vederlaget er lavere enn kr 1 000 inklusive merverdiavgift og varen eller tjenesten ikke er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse. Når kjøper ikke er angitt, skal den som har foretatt kjøpet påføre formålet eller bruksområdet for varene og tjenestene. Dokumentasjonen skal dateres og signeres.

Ved kjøp som er lagt ut av en ansatt i den bokføringspliktige virksomheten gjelder ikke beløpsgrensen som nevnt i annet ledd. I slike tilfeller skal den ansatte utarbeide og signere en datert oppstilling som viser hvilke kjøp som er foretatt og formålet eller bruksområdet for varene og tjenestene.

Kassakvittering skal oppbevares sammen med eventuell annen dokumentasjon, herunder dokumentasjon som nevnt i foregående ledd.

Dersom mottatt salgsdokumentasjon er uriktig eller på annen måte ikke tilfredsstiller kravene i § 4-1, må kjøper kreve ny salgsdokumentasjon. Dersom dette ikke lar seg gjøre, må kjøper kunne sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift for kjøpers virksomhet.

§ 4-6 Dokumentasjon av lønn mv.

Dokumentasjon av lønn og andre oppgavepliktige ytelser, samt forskuddstrekk og påleggstrekk, skal vise ytelsene pr. motpart. Dette gjelder også når det er gitt pålegg om trekk i en ytelse som ikke er gjenstand for forskuddstrekk. Følgende opplysninger skal fremgå av dokumentasjonen:

a) fødselsnummer
b) navn og stilling
c) skattekommune
d) tabellnummer og/eller den trekkprosent som står på skattekortet.

Dersom skattekortet ikke er levert, og opplysninger som skal fremgå av skattekortet ikke på annen måte er kommet til arbeidsgiverens kunnskap, skal

arbeidsgivers dokumentasjon vise navn og nummer på den kommunen hvor mottakeren av ytelsen (motparten) oppgir at vedkommende var bosatt 1. november i året før trekkåret. Dersom mottaker av ytelsen (motparten) er utenlandsk og ikke var bosatt i Norge 1. november i året før trekkåret, skal dokumentasjonen vise hvilken kommune vedkommende bosatte seg i ved ankomsten til Norge.

Har arbeidsgiveren mottatt pålegg om trekk, i medhold av skattebetalingslovens kapittel VI, skal dokumentasjonen også inneholde opplysninger om:

a) hvem som har utferdiget pålegget
b) når pålegget er mottatt
c) det beløp som skal dekkes ved trekket
d) inntektsåret som pålegget om trekk gjelder
e) trekkprosenten eller det beløp som skal trekkes for hver utbetalingsperiode.

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering av forskuddstrekk og påleggstrekk skal dokumentasjonen inneholde følgende opplysninger pr. motpart:

a) dato for utbetaling av ytelser og om mulig det tidsrom ytelsen knytter seg til
b) brutto ytelse, hvis aktuelt med angivelse av antall godtgjorte timer
c) eventuelt tillegg for naturalytelser som det skal foretas trekk i
d) fradrag for pensjonsinnskudd, bidragstrekk og trekkfri fagforeningskontingent
e) trekkgrunnlaget
f) størrelsen av det foretatte forskuddstrekk og påleggstrekk.

For ansatte som helt eller delvis godtgjøres basert på antall arbeidede timer, skal i tillegg følgende opplysninger være dokumentert pr. motpart:

a) dato for utført arbeid
b) antall timer den aktuelle dato
c) sum timer for den aktuelle perioden

Dokumentasjon av lønn mv. skal utstedes senest ved utbetaling av de aktuelle ytelsene.

§ 4-7 Uttak av eiendeler og tjenester til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner

Dokumentasjon av uttak av eiendeler og tjenester fra den bokføringspliktiges virksomhet til bruk som gave til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner skal i tillegg til opplysningene i § 4-1 første ledd, inneholde virkelig verdi av eiendelen eller tjenesten og eventuelle kostnadsrefusjoner mottatt fra institusjonen eller organisasjonen. Dersom virkelig verdi av eiendelen eller tjenesten overstiger 2 ganger folketrygdens grunnbeløp skal dokumentasjonen attesteres av den bokføringspliktiges revisor. Dersom virksomheten ikke er revisjonspliktig, skal dokumentasjonen attesteres av styrets leder eller annet medlem av styret eller tilsvarende ledelsesorgan.

§ 4-8 Uttak av eiendeler og tjenester til eiere, deltakere eller anvendelse i egen virksomhet

Dokumentasjon av uttak til eiere, deltakere eller anvendelse i egen virksomhet skal følge kravene til innhold i § 4-1 første ledd så langt de passer. I tillegg skal dokumentasjonen inneholde virkelig verdi av eiendelen eller tjenesten.

Ved anvendelse av varer og tjenester til reparasjon av brukte kjøretøyer etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11, skal det dokumenteres på hvilket objekt varene og tjenestene er benyttet.

§ 4-9 Reise- og oppholdsutgifter

Det skal fremgå av dokumentasjon av reise- og oppholdsutgifter hvem utgiftene omfatter, hva formålet med reisen har vært og hvilke arrangement den reisende har deltatt på. Dokumentasjonen skal også være i samsvar med aktuelle regler i forskrift 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser.

§ 4-10 Bevertningsutgifter mv.

Dokumentasjon av bevertningsutgifter skal angi formålet og hvem bevertningen omfatter.

§ 4-11 Dokumentasjon av betalingstransaksjoner

Dokumentasjon av betalingstransaksjoner som ikke vedrører kontante kjøp og salg, skal vise betaler og mottaker av betalingen.

§ 4-12 Dokumentasjon av andre regnskapsmessige disposisjoner

Dokumentasjon av andre regnskapsmessige disposisjoner skal vise årsaken til at disposisjonen gjennomføres og bokføres. Når disposisjonen er en korreksjon av en bokført opplysning, skal det påføres en gjensidig referanse mellom den nye og den opprinnelige dokumentasjonen så langt det er praktisk mulig.

Kapittel 5 Dokumentasjon av balansen

§ 5-1 Dokumentasjon av varelager

Varelager skal telles ved regnskapsårets slutt. Bokføringspliktige som fører et betryggende lagerregnskap kan foreta opptelling i løpet av året, forutsatt at tilgang og avgang fra opptellingstidspunktet til regnskapsårets slutt kan dokumenteres på tilfredsstillende måte.

Dokumentasjon av varelager skal inneholde en spesifisert oppstilling over varens art, kvantum (med angivelse av måleenhet) og verdi for hver enkelt vare, samt en summeringskolonne for de spesifiserte verdiene. Beregningsmåten for de spesifiserte verdiene, jf. tredje ledd, skal fremgå av dokumentasjonen.

Ved dokumentasjon av varelageret kan verdi for hver enkelt vare etter første ledd beregnes til:

1. anskaffelseskost
2. varens kalkulerte utsalgsverdi dersom varelagerets anskaffelseskost på tilfredsstillende måte kan beregnes på grunnlag av denne verdien. Det

skal fremgå av dokumentasjonen hvordan anskaffelseskosten er beregnet. Varer som etter sin art er fritatt for merverdiavgift ved salg eller avgiftsberegnes med forskjellige satser, skal skilles ut og vises som egne grupper. Det samme gjelder varer med forskjellig bruttofortjeneste.

Den regnskapsmessige og skattemessige verdien av varelageret skal fremgå av dokumentasjonen. For bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 annet ledd, er det tilstrekkelig at den skattemessige verdien fremgår. Varer verdsatt til virkelig verdi skal vises som egen gruppe.

Dokumentasjonen skal være ordentlig og oversiktlig. Dersom manuelle lister benyttes, skal de være nummerert før tellingen foretas. Dokumentasjonen skal være datert og det skal fremgå hvem som har som har foretatt opptellingen. Originale lister på papir skal oppbevares som en del av dokumentasjonen.

Kapittel 6 Oppbevaring

§ 6-1 Oppbevaringsmedium

Regnskapsmateriale og regnskapsdata skal oppbevares på et medium som opprettholder lesekvaliteten i hele oppbevaringsperioden.

§ 6-2 Sikkerhetskopi

Det skal foreligge en sikkerhetskopi av de opplysninger og det regnskapsmateriale som oppbevares elektronisk. Sikkerhetskopien skal oppbevares adskilt fra originalen.

§ 6-3 Unntak fra oppbevaringsplikten

Dokumentasjon av antall arbeidede timer i henhold til § 4-6 femte ledd skal oppbevares i Norge i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

Bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift, er unntatt fra kravet i bokføringsloven § 13 annet ledd om å ha bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk. Når en bokføringspliktig virksomhet avvikles, skal bokførte opplysninger være tilgjengelig elektronisk i minst 6 måneder etter at virksomheten er avviklet.

Bokføringspliktige som fører regnskap i utlandet skal overføre regnskapsmateriale til oppbevaring i Norge innen en måned etter fastsetting av årsregnskapet og senest sju måneder etter regnskapsårets slutt. Departementet kan ved enkeltvedtak pålegge den bokføringspliktige å føre og oppbevare regnskapet i Norge dersom den bokføringspliktige vesentlig tilsidesetter bestemmelser i eller i medhold av bokføringsloven.

For utenlandske foretak som ikke lenger har bokføringsplikt til Norge er plikten til oppbevaring av regnskapsmateriale i Norge begrenset til 3 år etter regnskapsårets slutt.

Bokføringspliktige som driver virksomhet i utlandet kan oppbevare originalt regnskapsmateriale knyttet til denne virksomheten i dette land, dersom de er pliktige til det etter det aktuelle lands lovgivning.

Regnskapsmateriale skal alltid kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i Norge i hele oppbevaringstiden.

Kapittel 7 Tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer

§ 7-1 Bygge- og anleggsvirksomhet

§ 7-1-1 Virkeområde

Bestemmelsen gjelder den som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri.

§ 7-1-2 Dokumentasjon av timer

Bokføringspliktige etter § 7-1-1 skal føre timelister etter § 7-4-1.

§ 7-1-3 Krav om prosjektregnskap

Bokføringen skal innrettes slik at det kan utarbeides egne spesifikasjoner (prosjektregnskap) for prosjekter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300 000 eksklusive merverdiavgift.

§ 7-1-4 Prosjektregnskapets innhold

Prosjektregnskapet skal inneholde følgende opplysninger:

a) oppdragsgivers navn og adresse, eventuelt organisasjonsnummer.
b) oppdragets art
c) oppdragets oppstart
d) oppdragets opphør
e) alle direkte kostnader
f) alle inntekter.

Spesifikasjoner av kostnader og inntekter skal tilpasses oppdragets art. Kostnader skal minst spesifiseres på lønnskostnader, materialkostnader, kostnader til underentreprenører og andre direkte kostnader.

§ 7-1-5 Oppbevaringsplikt

Prosjektregnskap, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister, ordrelister og inngående pakksedler skal oppbevares i 10 år. I tillegg skal originale timelister på papir oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

§ 7-2 Taxinæring

§ 7-2-1 Taksameter

Bokføringspliktige som driver taxinæring skal registrere kontantomsetningen ved bruk av taksameter.

§ 7-2-2 Dokumentasjon

Kontantomsetningen skal dokumenteres ved bruk av skiftlapper. Skiftlappene skal nummereres fortløpende av systemet og inneholde løyvenummer og taksameterets serienummer.

Skiftlappen skal for hvert skift inneholde følgende opplysninger:

1. skiftets dato
2. klokkeslett for skiftets begynnelse og slutt
3. antall turer
4. brutto innkjørt beløp fordelt på kontant og kreditt
5. totale og besatte kilometer
6. sjåførens navn og fødselsnummer eller annen identifikasjonskode
7. akkumulerte tall for totale kilometer og totalt innkjørt i kroner. Kilometer og kroner skal oppgis med henholdsvis minimum seks- og nisifrede tall.

Skiftlapper skal ved utskrift signeres fortløpende med fullt navn av skiftets sjåfør.

Dersom skiftlappsystemet på grunn av feil, strømbrudd eller lignende midlertidig er ute av drift skal årsaken dokumenteres. I disse tilfellene skal det benyttes forhåndsnummererte manuelle skiftlapper. Besatte kilometer, jf. annet ledd nr. 5 kan i slike tilfeller unnlates spesifisert.

§ 7-2-3 Oppbevaringsplikt

Dokumentasjon som nevnt i § 7-2-2 skal oppbevares i 10 år.

§ 7-3 Hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie 7-3-1 Spesifikasjon av omsetning og uttak, varekjøp og varebeholdning på varegrupper

Bokføringspliktige som driver hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie skal bokføre kjøp, omsetning og uttak slik at disse kan spesifiseres for salgsvarer og behandlingsvarer. Ved varetelling skal varene grupperes adskilt for salgsvarer og behandlingsvarer.

§ 7-3-2 Kassarapporter

Daterte nummererte summeringsstrimler eller tilsvarende rapporter som omtalt i denne forskrift § 4-3 skal vise omsetning pr. ansatt fordelt på varesalg og behandlingsinntekter.

§ 7-3-3 Dokumentasjon av priser og timebestillinger

Det skal utarbeides oversikt over de til enhver tid gjeldende priser. Det skal likeledes utarbeides oversikt over hvilke priser som brukes ved uttak til eiere og ansatte. Prisoversiktene skal dateres og signeres av den som har ansvaret for å fastsette prisene.

I tillegg til de krav som stilles til registrering av timebestillinger i § 7-4-2 i denne forskrift, skal det registreres behandlingstype og hvem som skal utføre behandlingen.

§ 7-4 Andre tjenesteytende næringer § 7-4-1 Dokumentasjon av medgått tid

Bokføringspliktige som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk skal for hver eier og ansatt som utfører slike tjenester dokumentere utførte timer. Timene skal spesifiseres pr. dag fordelt på intern tid og på de enkelte kunder/oppdrag. Bestemmelsene gjelder også i tilfeller hvor det er avtalt fast pris.

§ 7-4-2 Timebestillinger

Bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling skal dokumentere timebestillinger. Dokumentasjonen skal omfatte tidspunkt for utførelsen av tjenesten og kundens navn. Det skal fremgå av dokumentasjonen hvilke timer som ikke er gjennomført. Dersom en avbestilt time erstattes av en ny bestilling, skal den nye bestillingen fremgå av dokumentasjonen og den tidligere bestillingen kan fjernes.

§ 7-4-3 Oppbevaring

Dokumentasjon som nevnt i § 7-4-1 skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Dokumentasjon som nevnt i § 7-4-2 skal oppbevares i 10 år.

§ 7-5 Serveringssteder

§ 7-5-1 Virkeområde

Bestemmelsen gjelder den som i næring driver serveringssted der det foregår servering av øl, vin eller brennevin.

§ 7-5-2 Spesifikasjon av omsetning, uttak, varekjøp og varebeholdning på varegrupper

Bokføringen skal innrettes slik at omsetning og uttak kan spesifiseres på varegruppene mat, øl, vin, brennevin, mineralvann, annen drikke, tobakk og andre varer. Innkjøpte varer for videresalg skal spesifiseres på tilsvarende måte. Ved varetelling grupperes varene på samme måte som spesifikasjon av varekjøp.

Eventuelle garderobeinntekter, inngangspenger (cover charge) og spilleinntekter fra automater skal spesifiseres.

§ 7-5-3 Kassarapporter

Daterte, nummererte summeringsstrimler eller tilsvarende rapporter som omtalt i denne forskrift § 4-3, skal vise omsetning pr. ansatt fordelt på varegrupper som nevnt i § 7-5-2.

§ 7-5-4 Dokumentasjon av inngangspenger og garderobeavgift

Inngangspenger og garderobeavgift kan dokumenteres med gjenpart av forhåndsnummererte billetter der det klart fremgår hva gjesten har betalt og hva betalingen gjelder. Billettsystemet må også kunne dokumentere gjester

som gis fri adgang og/eller fri garderobe på grunnlag av medlemskap eller lignende.

§ 7-5-5 Dokumentasjon av priser

Det skal utarbeides oversikt over de til enhver tid gjeldende priser. Det skal likeledes utarbeides oversikt over hvilke priser som brukes ved uttak til eiere, ansatte, artister og gjester. Prisoversiktene skal dateres og signeres av den som har ansvaret for å fastsette prisene.

§ 7-6 Hoteller mv. § 7-6-1 Virkeområde

Bestemmelsen gjelder den som omfattes av forskrift 28. november 1977 nr. 1 (Nr. 74) om fordeling av pensjonspriser i hoteller og andre herberger mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning etter merverdiavgiftsloven.

§ 7-6-2 Bokføring

Bokføringen skal innrettes slik at transaksjoner knyttet til helpensjon, halvpensjon og overnatting med frokost kan spesifiseres hver for seg.

§ 7-6-3 Spesifikasjon

For hver rapportperiode skal fordeling av pensjonspriser mellom avgiftspliktig omsetning og omsetning som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel IV, spesifiseres.

§ 7-6-4 Dokumentasjon

Bokføringspliktige som nevnt i § 7-6-1 kan ved transaksjoner knyttet til helpensjon, halvpensjon og overnatting med frokost, angi bruttovederlaget uten nærmere angivelse av vederlaget uten avgift og avgiftsbeløpet i salgsdokumentasjonen. Disse bokføringspliktige kan ved slike transaksjoner også unnlate å spesifisere og summere særskilt avgiftspliktig salg og salg som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel IV. Bestemmelsene i første og annet punktum gjelder ikke ved omsetning til bokføringspliktige som videreomsetter slike tjenester.

§ 7-6-5 Oppbevaring

Benyttes kalkyle som grunnlag ved fordelingen av bruttopensjonsprisen, skal kalkylen oppbevares i 10 år. Det samme gjelder for kalkyle over frokostverdien.

§ 7-7 Stats- og bygdeallmenninger

Stats- og bygdeallmenninger skal bokføre alle leveranser, utbetalt utbytte samt bidrag fra allmenningen slik at opplysningene kan spesifiseres for hver enkelt bruksberettiget.

Av dokumentasjonen skal det fremgå hvilke kvanta som er levert. Videre skal fremgå både verdi beregnet etter vanlige priser ved detaljomsetning i

åpent marked, og den betaling som den bruksberettigede har erlagt for leveranser av tømmer, ved, skurlast, høvellast, torv mv. Når den bruksberettigede har fått utvist tømmer og ved på rot, skal virkets antatte rotverdi ved salg i åpent marked anføres. Når det utbetales utbytte eller bidrag, skal det anføres hvor mye av det utbetalte som tidligere er skattlagt på allmenningens hånd.

§ 7-8 Utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport

§ 7-8-1 Virkeområde

Denne bestemmelsen gjelder bokføringspliktige som nevnt i bokføringsloven § 2, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12 som utøver eller deltar i virksomhet som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, med unntak av skattepliktige etter petroleumsskatteloven §§ 3 og 5. Videre gjelder den bokføringspliktige som nevnt i bokføringsloven § 2, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12 som er undergitt sentral ligning i henhold til ligningsloven § 2-4 nr. 1a.

§ 7-8-2 Bokføring

Bokføringen skal innrettes slik at alle økonomiske transaksjoner mellom den bokføringspliktige og foretak med interessefellesskap trer klart frem og slik at disse transaksjoner kan påvises enkeltvis og samlet.

Interessefellesskap mellom to foretak foreligger når det ene av foretakene direkte eller indirekte eier eller kontrollerer mer enn 20 prosent i det andre foretaket, eller når en tredjeperson direkte eller indirekte eier eller kontrollerer mer enn 20 prosent i begge foretak.

§ 7-8-3 Spesifikasjon

Bokføringspliktige som har påtatt seg oppdrag som for oppdragsgiveren er rapporteringspliktig i henhold til ligningsloven § 6-10, skal kunne spesifisere inntekter og direkte kostnader for hver kontrakt. Det må være mulig å kontrollere at all inntekt vedrørende slik virksomhet er tatt med i regnskapet.

§ 7-8-4 Dokumentasjon

Det skal foreligge en oppstilling som viser hvilke kostnader som inngår i fordelingen av indirekte kostnader, samt anvendte fordelingsnøkler. Sammen med oppstillingen skal det være en forklaring på de anvendte fordelingsprinsipper, herunder hvordan belastninger og godskrivinger er fordelt mellom de enkelte selskapsenheter og/eller foretak med interessefellesskap.

§ 7-8-5 Oppbevaring

Dokumentasjon som nevnt i § 7-8-4 skal oppbevares i 10 år.

§ 7-9 Petroleumsutvinning og rørledningstransport § 7-9-1 Virkeområde

Denne bestemmelsen gjelder bokføringspliktige som driver utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster eller rørledningstransport i de områder som er nevnt i petroleumsskatteloven § 1.

§ 7-9-2 Bokføring

Ved bokføring av salg og uttak av petroleum skal både fakturerte eller avregnede priser og fastsatte normpriser registreres.

§ 7-9-3 Dokumentasjon

Dokumentasjonen av salg og/eller uttak av petroleum skal inneholde opplysninger om:

a) hvem som kjøper
b) når kontrakten er inngått
c) når petroleumen passerte leveringsstedet (det leveringssted som er lagt til grunn for det enkelte normprisvedtak)
d) petroleumens art
e) leveringsvilkår
f) kredittid
g) betalingsvaluta
h) fraktbeløp (ved andre leveringsvilkår enn FOB)
i) kvantum
j) faktura, eller avregningspris pr. enhet
k) normpris pr. enhet
l) salg eller uttak etter faktura- eller avregningspris
m) salg eller uttak etter fastsatt normpris.

§ 7-9-4 Oppbevaring

Oppbevaringspliktig materiale etter bokføringsloven § 13 skal oppbevares ordnet i minst 15 år etter utløpet av vedkommende inntektsår.

§ 7-10 Videreforhandlere av brukte varer, kunstverk, samleobjekter eller antikviteter § 7-10-1 Virkeområde

Bestemmelsen gjelder den som omfattes av merverdiavgiftsloven kapittel Va om brukte varer mv.

§ 7-10-2 Spesifikasjon av kjøp og salg

Videreforhandlere skal spesifisere alle kjøp og salg av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter, jf. dog annet ledd. Mottatte gjenstander skal straks merkes med et nummer, som også skal fremgå av spesifikasjonen. Det skal fremgå av spesifikasjonen om avansen eller de alminnelige regler for avgiftsberegningen er lagt til grunn ved avgiftsberegningen ved videresalget av gjenstanden. Spesifikasjonen skal inneholde følgende opplysninger:

a) gjenstandens nr.
b) kjøpsdato

c) kjøpssum
d) en klar beskrivelse av varen samt antall, størrelse, mengde eller vekt
e) navn og adresse til den person gjenstanden er ervervet fra
f) salgsdato
g) salgssum, inkludert avgift
h) beregningsgrunnlag utgående avgift.

Ved samlede kjøp hvor prisen på den enkelte vare ikke er kjent, skal det under pkt d) minimum angis hovedgrupper av varer som er innkjøpt samt en nøyaktig angivelse av det antall gjenstander som er innkjøpt med antatt pris som overstiger kr 300. Disse gjenstandene skal merkes med nummeret i spesifikasjonen. Salg fra samlede kjøp kreves ikke spesifisert.

§ 7-10-3 Dokumentasjon av kjøp

Videreforhandlere må påse at det utferdiges salgsdokument også når selger av gjenstanden ikke er bokføringspliktig. I slike tilfeller regnes også avregningsseddel eller annet bilag som videreforhandleren utsteder som salgsdokument. Salgsdokumentet skal foruten videreforhandlerens navn, inneholde de spesifikasjoner som fremgår av § 7-10-2 bokstavene b-e og skal signeres av den som avhender gjenstanden. Også samlede innkjøp med enhetspris på mindre enn kr 300 skal fremgå av salgsdokumentet.

§ 7-10-4 Dokumentasjon av salg

Avgiftspliktige videreforhandlere som ved videresalg benytter avansen som beregningsgrunnlag for utgående avgift skal utstede særskilt salgsdokument over leveransen.

Gjenstandens nummer skal påføres salgsdokumentet. Avgiftsbeløpet skal ikke angis i salgsdokumentet. Det skal fremgå av salgsdokumentet at avgiftsbeløp som er inkludert i prisen ikke er fradragsberettiget som inngående avgift.

§ 7-10-5 Dokumentasjon av beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 20 b sjette ledd siste punktum

Det skal opprettes en hjelpekonto eller annen oversikt hvor samlede kjøp utlignes mot
- enkeltsalg fra et samlet kjøp og
- samlede salg redusert for kjente kjøpsverdier på den enkelte gjenstand som inngår i salget.

Dersom samlet kjøp eller salg utgjør den hovedsakelige del (80 pst eller mer) av videreforhandlerens kjøp eller salg i terminen, kan også positiv avanse fra andre brukte varer føres mot hjelpekontoen. I slike tilfeller bokføres hele salgssummen som avgiftsfri omsetning.

Dersom hjelpekontoen ikke er utlignet, kan det overskytende beløp medregnes til verdien av samlede kjøp i de etterfølgende terminer. Dersom hjelpekontoen viser positiv avanse, skal avansen bokføres på avgiftspliktig salgskonto.

§ 7-10-6 Bokføring

Videreforhandlere som foretar samlede innkjøp eller salg hvor prisen på den enkelte vare ikke er kjent, skal enten opprette egne konti for samlede kjøp og salg, eller føre oversikt over slike kjøp og salg i hjelpebøker eller på annen måte. Det må tilsvarende føres oversikt over kjøp og salg hvor avgiften ved videresalget er beregnet på grunnlag av de alminnelige regler for avgiftsberegningen, jf. merverdiavgiftsloven kapittel V.

Samlede salg og salg av enkeltgjenstander fra et samlet kjøp, skal i sin helhet føres på en avgiftsfri salgskonto inntil hjelpekontoen, jf. § 7-10-5, er utlignet.

For øvrige salg skal avansen føres på avgiftspliktig salgskonto, mens resten av salgsverdien skal føres på en avgiftsfri salgskonto, jf. dog § 7-10-5 første ledd. Dersom varen selges med tap, bokføres salgssummen i sin helhet på den avgiftsfrie salgskontoen.

Fordelingen mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning, kan gjennomføres ved utgangen av en termin. Grunnlaget for denne fordelingen må fremgå av regnskapet eller hjelpeoppstillinger.

§ 7-10-7 Oppbevaring

Spesifikasjon av kjøp og salg som nevnt i § 7-10-2 skal oppbevares i 10 år etter at siste gjenstand som er inngår i spesifikasjonen er solgt. Dokumentasjon som nevnt i §§ 7-10-5 og 7-10-6 skal oppbevares i 10 år.

§ 7-11 Bokføringspliktige veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner

§ 7-11-1 Virkeområde

Bestemmelsen gjelder for bokføringspliktige veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner, som omfattes av forskrift 1. juli 1992 nr. 492 (Nr. 101) om avgrensning og gjennomføring av bruken av redusert beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoners salg av gjenstander til betydelig overpris.

§ 7-11-2 Dokumentasjon

Ved bruk av redusert beregningsgrunnlag for merverdiavgift skal inntakskost dokumenteres ved salgsdokument, erklæring fra giver eller lignende.

§ 7-11-3 Oppbevaring

Dokumentasjon av inntakskost, jf. § 7-11-2 skal oppbevares i 10 år.

16.2.2 Forslag til endringer i forskrifter til merverdiavgiftsloven

1. Forskrift 13. desember 1969 nr. 1 (Nr. 16) etter lov om merverdiavgift om gjennomføringen av fritaket for tidsskrifter § 9 nytt tredje ledd skal lyde: Meldingen skal oppbevares i 10 år.
2. Forskrift 1. juli 1992 nr. 492 (Nr. 101) om avgrensing og gjennomføring av bruken av redusert beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved veldedige

og allmennyttige institusjoner og organisasjoners salg av gjenstander til betydelig overpris § 4 skal lyde:

Det er et vilkår for bruk av beregningsmåten etter § 1 at inntakskost er dokumentert iht. forskrift av .... om bokføring (bokføringsforskriften) § 7-11-2.

Vedlegg 1

Oversikt over lover og forskrifter som inneholder regnskapsbestemmelser

Den nedenstående oversikten omfatter både regler som regulerer løpende bokføring (dokumentasjon, spesifikasjon, oppbevaring mv) og årsregnskap mv. Oversikten nedenfor er bygget opp slik:

1. De aktuelle lovene er presentert med tilhørende forskrifter. Forskriftene er ordnet kronologisk innenfor den loven de er gitt med hjemmel i.
2. Lovene er presentert i følgende rekkefølge:
   - Regnskapslovgivning
   - Selskapslovgivning
   - Skattelovgivning
   - Toll- og avgiftslovgivning
   - Annen lovgivning ordnet i kronologisk rekkefølge
   - Diverse forskrifter ordnet tematisk/alfabetisk

Regnskapslovgivning

1. Lov av 13. mai 1977 nr. 35 (regnskapsloven) – kap. 2

Forskrifter:

1986-01-08 nr. 4	om føring av særregnskaper for arbeid under utførelse for andres og for egen regning i bygge- og anleggsvirksomhet
1988-01-29 nr. 117	om regnskapsføring for utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport
1989-01-24 nr. 59	om årsoppgjør for boligbyggelag og borettslag
1992-12-16 nr. 1155	om vareopptellingslister og verdsettelse av varebeholdninger (egentlig gitt med hjemmel i tidligere skatteloven § 50)
1992-12-16 nr. 1156	om adgang til å bruke løsblad og andre hjelpemidler i regnskapsføringen og om bruk av film eller annen likeverdig gjengivelse ved oppbevaring av regnskapsmateriale
1993-12-22 nr. 1222	om inntektslegitimasjon for drosjebileiere

2. Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)

Forskrifter:

1991-11-14 nr. 4236	for foretningsbanker, sparebanker, finansieringsforetak og Den norske Industribank AS om vurdering av tap på utlån, garantier mv.

1991-12-18 nr. 1017	for forsikringsselskaper om vurdering av tap på utlån, garantier mv.
1998-12-16 nr. 1234	om innsending av årsregnskap mv. til Regnskapsregisteret og rett til innsyn i årsregnskap mv.
1998-12-16 nr. 1235	om bruk av bokføringsregler i lov av 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt mv.
1998-12-16 nr. 1236	om overgangsregler til lov av 17. juni 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
1998-12-16 nr. 1237	om årsregnskapet for utenlandske foretak som drivervirksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, eller foretak som driver midlertidig virksomhet på land
1998-12-16 nr. 1238	om unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern
1998-12-16 nr. 1240	om årsregnskap m.m. for banker, finansieringsforetak og morselskap for slike
1998-12-16 nr. 1241	om årsregnskap m.m. for forsikringsselskaper
1998-12-16 nr. 1242	om overgangsregler til forskrift 16. desember 1998 om årsregnskap m.m. for forsikringsselskaper og til lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv.
1999-05-06 nr. 544	om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger
1999-05-28 nr. 654	om årsregnskap m.m. for *verdipapirfond*
1999-05-28 nr. 655	om årsregnskap m.m. for inkassovirksomhet
1999-07-19 nr. 816	om avvikende regnskapsår for filial og datterselskap av utenlandsk foretak som anvender avvikende regnskapsår
1999-08-23 nr. 957	om årsregnskap m.m. for verdipapirforetak
1999-10-14 nr. 1084	om årsregnskap m.m. for eiendomsmeglere
1999-11-03 nr. 1140	om adgang til å unnta visse utenlandske foretak fra regnskapsplikt i Norge
2000-03-10 nr. 218	om summarisk omregning av registrerte regnskapsopplysninger i utenlandsk valuta til norsk valuta for føring i årsregnskapet i henhold til regnskapsloven § 3-4
2001-02-27 nr. 188	om årsregnskap m.m. for pensjonskasser

Selskapslovgivning

3. Lov av 18. juni 1965 nr. 6 (sameigelova) - §§ 6 og 9 4. Lov av 23. mai 1980 nr. 11 (stiftelsesloven) - §§ 10 – 12, 17A og 24 - 31

Forskrifter:

1998-05-07	nr. 468	om fritak fra plikten til å sende inn regnskaper til Fylkesmannen for visse stiftelser

5. Lov av 21. juni 1985 nr. 83 (selskapsloven) - §§ 2-24, 2-26, 2-33 og 3-14 6. Lov av 13. juni 1997 nr. 44 (aksjeloven) - §§ 3-1 – 3-9 og 8-1 – 8-11 7. Lov av 13. juni 1997 nr. 45 (allmennaksjeloven) - §§ 3-1 - 3-9, 8-1 – 8-11

Skattelovgivning

8. Lov av 21. november 1952 nr. 2 (skattebetalingsloven) - §§ 11 og 12

Forskrifter:

1976-10-14	nr. 9830	om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser
1993-06-21	nr. 546	om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket
1998-12-22	nr. 1263	om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv

9. Lov av 13. juni 1980 nr. 24 (ligningsloven) - §§ 5-1 – 5-3 og 6-1

Forskrifter:

1958-11-28	nr. 1	om bokføring av kontantsalg, av uttak av varer til privat bruk og salg til nærmere angitte personer
1983-12-23	nr. 1841	om beregning av skattepliktig overskudd for enkelte grupper av regnskapspliktige skattytere
1983-12-30	nr. 1972	om regnskapsføring av lønnsutbetaling mv.
1983-12-30	nr. 1974	om begrensning av lønnsoppgaveplikten
1984-03-05	nr. 1256	regnskapsforskrift for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk
1984-03-05	nr. 1257	noteringsforskrift for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk
1993-06-04	nr. 552	om skattlegging av stats- og bygdeallmenninger - regnskapsregler
1995-02-21	nr. 180	om regnskapsføring for billedkunstnere
1997-01-08	nr. 6	om opplysningsplikt for næringsdrivende som omsetter jord- og husdyrprodukter og lignende fra produsent
1997-12-12	nr. 1390	om bokføring og inntektslegitimasjon for frisører mv.

10. Lov av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) – §§ 14-1 – 14-9

Forskrifter:

1999-11-22 nr. 1158	til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26 mars 1999 nr. 14
1999-11-22 nr. 1160	til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26 mars 1999 nr. 14

Toll- og avgiftslovgivning

11. Lov av 19. mai 1933 nr. 11 (særavgiftsloven)

Forskrifter:

1993-12-23 nr. 1338	om avgift på flyging av passasjerer
2001-12-11 nr. 1451	om særavgifter

12. Lov av 10. juni 1966 nr. 5 (tolloven) - §§ 15 og 48 13. Lov av 19. juni 1969 nr. 66 (merverdiavgiftsloven) - §§ 43 – 44a og 53

Forskrifter:

1969-08-20 nr. 1	(nr. 1) om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven.
1969-10-14 nr. 1	(nr. 2) om innhold av salgsdokumenter mv
1969-11-27 nr. 9020	(nr. 11) om regnskapsplikt, noteringsplikt og bokføring for næringsdrivende i jordbruk med binæringer samt skogbruk som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven.
1969-12-29 nr. 9016	(nr. 21) om bokføring for næringsdrivende som i siste ledd omsetter bøker og tidsskrifter fritatt for merverdiavgift
1969-12-30 nr. 9019	(nr. 22) om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende i fiske som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven
1970-02-23 nr. 1	(nr. 24) om omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv.
1970-03-12 nr. 9404	(nr. 26) om avregning av inngående avgift for samvirkeforetak mv.
1974-02-19 nr. 3944	(nr. 27) om omsetning av varer og tjenester til bruk til havs i forbindelse med utforsking og utnytting av undersjøiske naturforekomster
1970-05-26 nr. 31	(nr. 31) om avgiftsfri transport direkte til eller fra utlandet

1970-07-28 nr. 9926	(nr. 34) regler om direkte transport til og fra utlandet og om legitimasjon for avgiftsfrihet etter Finansdepartementets forskrift av 26. mai 1970 nr. 3
1970-07-31 nr. 9825	(nr. 35) om legitimasjonsregler for omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv.
1971-01-22 nr. 2	(nr. 42) om fritak for merverdiavgift vedrørende reparasjon, vedlikehold og ombygging av skip og luftfartøyer
1971-02-17 nr. 9796	(nr. 43) om legitimasjonsregler for avgiftsfri omsetning av tjenester og varer i forbindelse med reparasjon, vedlikehold, nybygging og ombygging av skip mv. i henhold til merverdiavgiftsloven § 17 første ledd nr. 2
1972-12-05 nr. 3	(nr. 56) om overgangs og særregler for næringsdrivende som utfører vegarbeid i siste omsetningsledd
1974-02-22 nr. 1	(nr. 60) om legitimasjon av avgiftsfri omsetning av varer til bruk til havs i forbindelse med utforsking og utnytting av undersjøiske naturforekomster
1974-09-09 nr. 2	(nr. 62) om når forskott eller delbetaling på kontraktssum skal avgiftsberegnes etter merverdiavgiftsloven
1974-12-09 nr. 9799	(nr. 64) om overgangs- og særregler for næringsdrivende som utfører banearbeid i siste omsetningsledd
1977-03-31 nr. 4933	(nr. 71) om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant mv.
1977-11-28 nr. 1	(nr. 74) om fordeling av pensjonspriser i hoteller og andre herberger mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning etter merverdiavgiftsloven
1978-09-18 nr. 1	(nr. 78) om avgrensning av fritaket for merverdiavgift for brukte kjøretøyer etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11
1978-10-17 nr. 3	(nr. 79) om avregning av inngående avgift overfor hjemmeprodusenter av håndverks- og husflidsarbeider
1980-12-29 nr. 9798	(nr. 84) om overgangs- og særregler for verksted eller fabrikk som i siste omsetningsledd fremstiller bruer eller deler av bruer til offentlig veg eller baneanlegg utelukkende for skinnegående, kollektiv persontransport
1992-07-01 nr. 491	(nr. 100) om avgrensning og gjennomføring av fritaket for merverdiavgift ved uttak av tjenester til fordel for

	veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner
1995-04-19 nr. 370	(nr. 105) om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.
1996-06-25 nr. 611	(nr. 106) om refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende
1997-08-22 nr. 933	(nr. 109) om omsetning av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter
1997-08-22 nr. 934	(nr. 110) om regnskapsregler og dokumentasjon for næringsdrivende som omsetter brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter
2001-06-06 nr. 573	(nr. 117) om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven

Annen lovgivning

14. Lov av 13. august 1915 nr. 5 (domstolloven) - § 224

Forskrifter:

1996-12-20 nr. 1161	til domstolloven kapittel 11 (advokatforskriften)

15. Lov av 7. desember 1956 nr. 1 (Kredittilsynsloven) - §§ 4 og 4a

Diverse spesialforskrifter for finans- og forsikringsnæringene mv.

16. Lov av 4. februar 1960 nr. 1 (boligbyggelagsloven) - §§ 40 – 45 og § 57 17. Lov av 4. februar 1960 nr. 2 (borettslagsloven) - §§ 62 – 67 18. Lov av 24. mai 1961 nr. 1 (sparebankloven) - § 28

Forskrifter:

2001-02-07 nr. 108	om grunnfondsbevis i sparebanker, kredittforeninger og gjensidige forsikringsselskaper

19. Lov av 24. mai 1961 nr. 2 (forretningsbankloven) - § 3 20. Lov av 12. juni 1981 nr. 52 (verdipapirfondloven) - §§ 7-1 og 7-2 21. Lov av 13. mai 1988 nr. 26 (inkassoloven) - § 16

Forskrifter:

1989-07-14 nr. 562	til inkassoloven (inkassoforskriften)
1994-11-04 nr. 997	om inkassovirksomheters inntektsføring av inkassosaker under utførelse mv

22. Lov av 10. juni 1988 nr. 39 (forsikringsvirksomhetsloven) - §§ 6-1 og 7-10

Forskrifter:

1993-02-19 nr. 117 om forsikringsvirksomhetslovens anvendelse på pensjonskasser og pensjonsfond

1995-05-26 nr. 583 om kontoføring og kontoutskrift i livs- og pensjonsforsikring

1995-11-24 nr. 923 om forsikringsmegling

23. Lov av 16. juni 1989 nr. 53 (eiendomsmeglingsloven) - § 2-4
Forskrifter:
1990-03-20 nr. 177 om eiendomsmegling

24. Lov av 19. juni 1992 nr. 59 (bygdeallmenningsloven) - §§ 3-10 – 3-15 25. Lov av 19. juni 1992 nr. 60 (statsallmenningsloven) - §§ 1-4 – 1-6 26. Lov av 3. juni 1994 nr. 15 (Enhetsregisterloven) - § 23 27. Lov av 24. juni 1994 nr. 34 (råfiskloven) - § 5
Forskrifter:
1997-09-19 nr. 1019 om registrering som kjøper i første hånd av råfisk mv

28. Lov av 24. juni 1994 nr. 39 (sjøloven) - §§ 101, 110 og 141 29. Lov av 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv. (lotteriloven) - §§ 4b – 4f
Forskrifter:
2000-12-21 nr. 1366 om lotteritilsynet og lotteriregisteret m.m.

30. Lov av 23. mai 1997 nr. 31 (eierseksjonsloven) - §§ 44 - 45 31. Lov av 19. juni 1997 nr. 79 (verdipapirhandelloven) - §§ 9-1, 9-7 og 11-4
Forskrifter:
1996-09-26 nr. 948 om verdipapirforetaks handel for egen regning som ledd i foretakets alminnelige kapitalforvaltning, herunder om melding av slik handel

1996-09-26 nr. 950 om verdipapirforetaks plikt til å føre oppgaver over mottatte og utførte oppdrag

1999-10-20 nr. 1096 om rapportering av ansattes og tillitsvalgtes egenhandel med finansielle instrumenter

32. Lov av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper – §§ 18 – 20 og 27 - 28
Forskrifter:
1999-12-17 nr. 1568 om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper

1999-12-17 nr. 1569 om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak

33. Lov av 2. juni 2000 nr. 39 om apotek - §§ 5-5 og 5-6

Forskrifter:

2001-02-26	nr. 178	om apotek

Andre forskrifter

Forskrifter:

2002-06-26	nr. 750	om kasserte kjøretøy
1999-12-22	nr. 1379	om handelsverksemd med brukte eller kasserte ting mv
1994-01-17	nr. 30	til børsloven (børsforskriften)
1996-11-07	nr. 1015	om produksjonstilskudd til dagsaviser
2002-04-26	nr. 413	om maksimalpriser for kjøring med drosjebil
1996-06-07	nr. 666	om prisopplysning ved transport og salg av elektrisk kraft
1996-05-23	nr. 1237	instruks for føring av fangstdagbok
1993-07-26	nr. 772	om oppgaveplikt for fiske- og fangstfartøy
1990-09-05	nr. 728	om sluttseddel/bryggeseddel om mottaksjournal (i fiske og fangst)
1996-03-29	nr. 314	om krav til journalføring i tilknytning til drift av fiskeoppdrettsanlegg (midlertidig)
2001-07-04	nr. 1164	om fôrvarer
2002-06-20	nr. 722	om stønad til dekning av utgifter til fysioterapi
1996-12-20	nr. 1343	om innkreving av omsetningsavgift og over produksjonsavgift (i jordbruk)
1993-12-22	nr. 1228	om merking, omsetning mv. av kjemikalier som kan medføre helsefare
1973-11-15	nr. 9191	om kjøretøyverksteder
1993-12-21	nr. 1219	om grossistvirksomhet med legemidler
1994-01-01	nr. 66	om prisopplysning ved legetjenester m.m.
1996-06-28	nr. 693	om forskrivning, tilvirkning og distribusjon mv. av medisinfôr til dyr, fugler, fisk og andre akvatiske organismer
1990-07-17	nr. 616	om miljøskadelige batterier
1993-12-22	nr. 1221	om prisopplysninger ved overnattings- og serveringssteder

1976-12-17	nr. 8	om regnskapsføring for skattepliktige som driver petroleumsutvinning og rørledningstransport
2002-06-24	nr. 725	om stønad til dekning av utgifter til undersøkelse og behandling hos psykolog
1980-10-23	nr. 8777	om radiohandlers meldeplikt til Norsk rikskringkasting
1999-08-02	nr. 196	om autorisasjon av regnskapsførere mv.
1993-12-14	nr. 1435	om regnskapsføring av reindriftsfond og reinbeitedistriktenes regnskap
1995-06-12	nr. 560	om innbetaling av skogavgift og måling av skogsvirke mv
1994-06-28	nr. 699	om tilskudd til bygging av skogsbilveier
1996-06-21	nr. 689	om budsjett, rekneskap, kontroll og revisjon for private skular som får statstilskot etter privatskulelova, kapittel 2
1995-07-13	nr. 642	om høsting av tang og tare
1996-01-26	nr. 122	om prisopplysning ved tannlegetjenester m.m.
1994-03-03	nr. 190	om teletorgtjenester
1997-11-28	nr. 1382	om prisopplysning for tjenester
1997-12-17	nr. 1400	til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister
2002-06-27	nr. 897	om stønad til dekning av utgifter til undersøkelse og behandling hos lege og i private medisinske laboratorier og røntgenvirksomheter
1994-10-10	nr. 924	om tilskott til nedskrivning av utgifter til skyssgodtgjørelse og reisetillegg ved veterinærers sjuke-/inseminasjonsbesøk