



Dato 31. oktober 2008

Gjennomgang av bokføringsregelverket

Forslag fra Bokføringsstandardstyret

Delrapport II

Forslag til endringer i bokføringsloven og bokføringsforskriften



Innholdsfortegnelse

1	Mandat og organisering.....	3
2	Bokføringsstandardstyrets arbeid.....	5
3	Bokføringsplikt på Svalbard.....	6
4	Konkursbo.....	7
5	Pliktig regnskapsrapportering etter kredittilsynsloven.....	10
6	Lovbestemte spesifikasjoner - begrepsavklaring.....	11
7	Utarbeidelse og oppbevaring av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering.....	12
8	Utarbeidelse av konsernregnskap – forholdet til spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og dokumentasjon.....	17
9	Kunde- og leverandørspeifikasjon, bruk av felles konto/generelt unntak for spesifikasjonskravet.....	19
10	Spesifikasjon av unntaksvis kredittsalg for bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant.....	21
11	Salg til ledende ansatte.....	22
12	Bruk av underspesifikasjoner.....	24
13	Andre relevante behandlingkoder.....	27
14	Prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet.....	28
15	Regnskapssystemet og sporbarhet.....	32
16	Ajourhold.....	36
17	Bokføringsvaluta.....	38
18	Dokumentasjon av medgått tid og dokumentasjon av timebestillinger.....	48
19	Forholdet til tollovgivningen.....	56
20	Dokumentasjon av balansen.....	59
21	Språk.....	60
22	Oppbevaring av annen dokumentasjon.....	62
23	Oppbevaring av utgående pakksedler.....	64
24	Oppbevaring av inngående pakksedler og originale timelister for bygge- og anleggsvirksomhet.....	66
25	Valgfrihet vedrørende oppbevaringsmedium.....	71
26	Elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger.....	76
27	Elektronisk tilgjengelighet til kontanttransaksjoner registrert ved bruk av regneark.....	80
28	Bistand til oversetting av dokumentasjon.....	80
29	Generell forskriftshjemmel.....	82
30	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	84
	Vedlegg 1 Valuta – simuleringer.....	87
	Vedlegg 2 Forslag til endringer i bokføringsloven og bokføringsforskriften.....	91

1 Mandat og organisering

I brev av 13. november 2007 fra Finansdepartementet til Norsk RegnskapsStiftelse fikk Bokføringsstandardstyret i oppdrag å gjennomgå bokføringsregelverket for å vurdere behov for endringer i regelverket. Brevet lyder slik:

Bokføringsloven og bokføringsforskriften ble vedtatt høsten 2003 og trådte i kraft 1. januar 2005. I en overgangsperiode fram til 1. januar 2006 var det adgang til å følge tidligere gjeldende bokføringsregler. Fra 1. januar 2006 har bokføringsloven med forskrift vært pliktig for alle bokføringspliktige. Finansdepartementet har siden lovens ikrafttredelse mottatt flere henvendelser om krav i det nye bokføringsregelverket som oppleves som uklare eller urimelige. Bokføringsreglene har dessuten stor betydning for de aller fleste næringsdrivende i landet, og det tilsier en gjennomgang og evaluering av det nye regelverket for å vurdere behovet for justeringer. På denne bakgrunn varslet Finansdepartementet i brev 30. juni 2006 til Skattedirektoratet at vi legger opp til en gjennomgang av reglene i bokføringsloven og bokføringsforskriften etter at regelverket har virket en tid. For å få tilstrekkelig erfaring med regelverket før regelverket gjennomgås, bør en slik gjennomgang påbegynnes i 2008.

Finansdepartementet anser at det vil være hensiktsmessig å benytte den praktiske erfaring og faglige ekspertise på området i Bokføringsstandardstyret i Norsk Regnskapsstiftelse til en slik gjennomgang. Vi har oppfattet at Bokføringsstandardstyret er klar til å påta seg en slik oppgave. Flere av de mest sentrale interessegruppene er representert i dette organet. Etter departementets syn vil det imidlertid være nødvendig med enda bredere representasjon for at Bokføringsstandardstyret skal være fullt ut egnet til å foreta en gjennomgang av bokføringsregelverket.

Departementet ber ut fra dette Norsk Regnskapsstiftelse ved Bokføringsstandardstyret om å foreta en gjennomgang av reglene i bokføringsloven og bokføringsforskriften, og vurdere behovet for endringer i bokføringsloven og bokføringsforskriften ut fra de erfaringer en til nå har med bokføring etter det nye regelverket. Bokføringsstandardstyret skal blant annet søke å kartlegge om erfaringen med anvendelsen av bokføringsregelverket på enkelte områder tilsier en fornyet vurdering av kostnader og nytte ved kravene.

Finansdepartementet viser også til Regnskapsstiftelsens brev 19. mars 2007 om behovet for å vurdere unntakshjemmel fra bokføringsreglene for utenlandske filialer av norske foretak. Dette er et av de forholdene som bør vurderes i forbindelse med gjennomgangen.

Dersom gjennomgangen etter Bokføringsstandardstyrets vurdering viser at det er behov for endringer, ber vi om at det fremmes konkrete forslag til lov- eller forskriftsendringer.

Departementet anser at Regnskapsstiftelsen og Bokføringsstandardstyret ikke vil være egnet til å foreta en vurdering av kravet til oppbevaring av regnskapsmateriale (primærdokumentasjon) i 10 år. Departementet legger opp til å foreta en vurdering av kravet til oppbevaringstid på grunnlag av innspill fra skatte- og politimyndighetene om nytteverdien av oppbevaring av regnskapsmateriale i 10 framfor 5 år for avdekking og håndheving av skatteplikt og økonomisk kriminalitet, den kartleggingen av administrative kostnader ved å overholde bl.a. krav om oppbevaring av regnskapsmateriale som Nærings- og handelsdepartementet er i ferd med å få utført og en foreleggelse av dette for relevante instanser.

Departementet forutsetter at Bokføringsstandardstyret styrkes med en representant fra finansnæringen ved gjennomgangen av bokføringsregelverket. Det er også ønskelig at regnskapsprodusentene blir bedre representert. Etter det vi har fått opplyst vil det siste nå bli ivaretatt ved at Regnskapsstiftelsen skal oppnevne et ekstra medlem til Bokføringsstandardstyret fra en regnskapsprodusent.

Departementet ber om at en rapport med Bokføringsstandardstyrets gjennomgang og forslag sendes Finansdepartementet innen 1. juli 2008.

Blant annet med bakgrunn i Finansdepartementets henvendelse ble sammensetningen i Bokføringsstandardstyret utvidet med to nye representanter fra næringslivet, hvorav en representerer finansnæringen.

Følgende medlemmer i Bokføringsstandardstyret har vært med på denne utredningen:

Trond Tømta, leder	PricewaterhouseCoopers AS
Jan-Egil Kristiansen, nestleder	Skatt øst/Norsk Økoforum
Aina Braarud	Orkla ASA
Bjørn H. Brynildsen	DnB NOR
Anders Daae	Skanska Norge AS
Ellen Egenæs	Kvestor
Inger Helene Iversen	Skattedirektoratet
Svein A. Løken	Handelshøyskolen BI
Terje Melhus	Visma Services Norge AS
Siri Helen Reidulff	DIBkunnskap AS
Terje Tvedt	Ernst & Young AS

I tillegg har Thomas Yul Hanssen, Finansdepartementet, møtt som observatør.

I forbindelse med utredningen ble følgende sekretærer oppnevnt:

Olav Bjørnås	PricewaterhouseCoopers AS
Geir Johannessen	Skatt øst
Jan Terje Kaaby	Deloitte AS
Tove-Gunn Moen	Rogaland Revisjon IKS og Universitetet i Stavanger
Rune Tystad	DnR Kompetanse AS

BSS hadde oppnevnt to prosjektgrupper som også har vært involvert i arbeidet. Følgende har vært med i prosjektgruppene i forbindelse med gjennomgangen av bokføringsregelverket:

Krav til sikring av regnskapsmateriale m.v.

Svein A. Løken, leder	Handelshøyskolen BI
Lars Erik Fjørtoft	KPMG AS
Jan Terje Kaaby	Deloitte AS
Hans Christian Ellefsen	Ernst & Young AS

Bank og finansnæringen

Olav Bjørnås, leder	PricewaterhouseCoopers AS
Bjørn H Brynildsen	DnBNOR
Rune Høyvik	Nordea
Erik Ohme	Sparebank1 Liv
Arne H. Sæther	KPMG AS
Heidi Wold	Storebrand
Klara Lise Aasen	Nordea

2 Bokføringsstandardstyrets arbeid

2.1 Innsamling av synspunkter

Alle som står som høringsinstanser på hørings saker fra NRS vedrørende bokføringssaker, ble tilskrevet og invitert til å komme med synspunkter på endringer i bokføringsreglene. Følgende åtte organisasjoner har kommet med innspill til endringer:

- Bondens marked
- Den norske Advokatforening (advokatforeningen)
- Den norske Revisorforening (revisorforeningen)
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges Bondelag
- Norske Boligbyggelag (NBBL)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Økonomiforbundet

Forslagene fra disse organisasjonene er kommentert i rapporten under de aktuelle punktene. I tillegg har skattemyndighetene gitt innspill til endringer i regelverket.

Bokføringsstandardstyret har også på eget initiativ blant annet med bakgrunn i erfaringer i forbindelse med uttalelser om god bokføringsskikk, tatt opp områder der det kan være behov for endringer i reglene.

2.2 Gjennomgang av problemstillinger

Bokføringsstandardstyret har hatt ni møter, inkludert fire to-dagers møter, der gjennomgang av bokføringsregelverket har vært tema.

De områdene som har vært utredet er mange og til dels komplekse. Bokføringsstandardstyret anmodet derfor i brev av 13. juni 2008 om at fristen 1. juli 2008 ble utsatt til 31. oktober 2008. Det har vist seg at det også innen denne fristen har vært umulig å komme med en fullstendig rapport. Det er derfor anmodet om en ytterligere utsatt frist til 30. april 2009.

2.3 Delrapporter

Bokføringsstandardstyret oversendt i brev av 1. oktober 2008 delrapport I, datert 25. september 2008. Denne delrapporten inneholder en vurdering av en eventuell godkjenningssystem for kassasystemer.

I denne delrapporten (delrapport II) har Bokføringsstandardstyret prioritert de endringsforslagene som krever lovendring, samt enkelte forslag som kan medføre forenklinger for næringslivet. Når det gjelder tema som er tatt med i denne rapporten, vises det til innholdsfortegnelsen. I punkt 30 er det gitt en vurdering av de administrative og økonomiske konsekvensene forslagene i denne rapporten vil ha for næringslivet og myndighetene.

Det gjenstår fortsatt en del vanskelige problemstillinger som ikke er ferdigdrøftet i Bokføringsstandardstyret. Dette er problemstillinger som stort sett er knyttet til dokumentasjon av bokførte opplysninger, sikring og sikkerhetskopiering av regnskapsmateriale, samt særregler for bank og forsikring. Følgende temaer er planlagt tatt med i delrapport III:

- Utenlandske filialer av norske foretak

- Merverdiavgiftsspesifikasjon
- Salgsdokumentets innhold
- Formidling – hvilke dokumentasjonskrav kreves mellom formidler og leverandør av varen og tjenesten
- Utstedelse av salgsdokument
- Utstedelse av salgsdokument i bygg- og anleggsbransjen
- Dokumentasjon av kontantsalg
 - Krav til salgsdokument (kvittering)
 - Krav til dokumentasjon av korreksjonsposter mv.
 - Unntakene fra kravet til kassaapparat
- Dokumentasjon av kontante kjøp
- Dokumentasjon for reise- og oppholdsutgifter
- Betalingstransaksjoner – krav til dokumentasjon ifm gavekort
- Særlige dokumentasjonsregler for enkelte bransjer
 - Restaurantbransjen
 - Frisørvirksomhet
 - Petroleumsutvinning og rørledningstransport
- Oppbevaringstid for kassaruller
- Oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet
- Filformatets egenskaper ved elektronisk oppbevaring
- Sikring av elektronisk regnskapsmateriale
- Nærmere forskriftsbestemte retningslinjer for sikkerhetskopiering etter bokføringsforskriften § 7-2
- Banknæringen
- Forsikringsbransjen
- Ny vurdering av mulig differensiering av krav for små og store foretak

3 Bokføringsplikt på Svalbard

3.1 Bakgrunn for ny vurdering

Det er kommet innspill fra skattemyndighetene om at det for inntektsåret 2006 var 122 selskaper hjemmehørende på Svalbard og 36 selskaper med filialer, som er skattepliktige til Svalbard. I tillegg var det 65 personlig næringsdrivende med skatteplikt til Svalbard. Dette omfatter både norske og utenlandske foretak.

Disse foretakene er skattepliktige til Svalbard etter svalbardskatteloven (lov av 29. november 1996 nr. 68). Det følger av svalbardskatteloven § 4-3 at ved gjennomføring av ligningen mv. gjelder ligningsloven kapittel 3 til 12 med unntak av kapittel 5 om regnskapsplikt og § 8-5 om særskilt avgjørelsesmyndighet. Svalbardskatteloven § 4-4 regulerer selvangivelsesplikten, og i bestemmelsens annet ledd fremgår det at selvangivelse med vedlegg skal leveres innen utgangen av februar. Dette vil innebære at skattytere som driver virksomhet på Svalbard må levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen.

Etter svalbardskatteloven § 4-8 kan ligningsmyndighetene foreta en nærmere granskning av en skattyters regnskap, og skattyteren skal gi ligningsmyndighetene adgang til å foreta de nødvendige undersøkelser og gi de opplysninger og den bistand som kreves for å utføre oppdraget.

Bokføringsloven og regnskapsloven gjelder ikke for Svalbard og Jan Mayen, og skattepliktige her vil derfor ikke være omfattet av reglene i bokføringsloven. De fleste aksjeselskapene på Svalbard er imidlertid registrert i Enhetsregisteret med Spitsbergen som kommune, selv om enhetsregisterloven ikke gjelder for Svalbard. Mange selskaper utarbeider også årsregnskap som sendes Regnskapsregisteret.

3.2 Gjeldende rett

Etter bokføringsloven § 1 annet ledd kan Kongen fastsette regler om at bokføringsloven skal gjelde for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene og det kan fastsettes særlige regler under hensyn til forholdene der. Slike regler er ikke fastsatt.

Etter svalbardskatteloven § 4-9 kan Finansdepartementet i forskrift fastsette nærmere krav til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, samt årsregnskap og årsberetning for næringsdrivende og selskaper, eller for grupper av slike. Slike krav er ikke gitt.

3.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

3.3.1 Vurdering

Hensynet til skattekontrollen tilsier at selskaper og personlig næringsdrivende som er skattepliktige til Svalbard, bør følge bokføringsloven. Bokføringsstandardstyret mener det må være tilstrekkelig at det med hjemmel i svalbardskatteloven § 4-9 eller bokføringsloven § 1 annet ledd fastsettes en forskrift hvor det kan henvises til de bestemmelser i bokføringsloven og bokføringsforskriften som er aktuelle for skattekontrollen på Svalbard.

3.3.2 Forslag

Det foreslås ingen endringer i bokføringsloven om Svalbard, Jan Mayen og bilandene, men at forholdet til bokføringsloven reguleres i en egen forskrift gitt med hjemmel i svalbardskatteloven § 4-9 eller bokføringsloven § 1 annet ledd.

4 Konkursbo

4.1 Bakgrunn for ny vurdering

Ved salg fra konkursbo dokumenteres omsetning ofte ved bruk av salgsvtaler og ikke forhåndsnummererte fakturaer. Dersom det er behov for å realisere eiendeler ved en auksjon eller ved et konkurssalg, kan dette bli satt bort til medhjelpere. Omsetningen blir da ofte dokumentert ved paragongjenparter og kassaapparat benyttes ikke. Det er stilt spørsmål ved behovet for at konkursbo må følge alle reglene i bokføringslovgivningen.

4.2 Gjeldende rett

Etter bokføringsloven § 2 annet ledd har enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, bokføringsplikt for den virksomhet som drives. Et konkursbo som fortsetter næringen i et så stort omfang at det blir skattepliktig næringsvirksomhet, skal levere næringsoppgave og blir dermed bokføringspliktig.

Dersom konkursdebitor var registrert i avgiftsmanntallet, skal konkursboet uavhengig av om det driver næring og uten hensyn til beløpsgrense registreres på eget organisasjonsnummer med virkning fra åpningen av bobehandlingen, jf. merverdiavgiftsloven § 28 annet ledd. Boet

vil da få plikt til å levere omsetningsoppgave og blir av den grunn bokføringspliktig. Mange konkursbo er fritatt for å levere omsetningsoppgave for de terminer de ikke har avgiftspliktig omsetning eller fradragsberettiget inngående avgift, jf. merverdiavgiftsloven § 33 annet ledd. Dette er imidlertid ikke et generelt fritak fra plikten til å levere omsetningsoppgave og det påvirker dermed ikke bokføringsplikten.

I bokføringsforskriften § 1-1 er det for konkursbo som ikke er næringsdrivende, men som plikter å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, gitt unntak fra plikten til å utarbeide spesifikasjoner etter bokføringsloven § 5 første ledd nr. 2 til 7. Med unntak av plikten til å utarbeide visse spesifikasjoner, skal slike konkursbo følge reglene i bokføringslovgivningen.

4.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

4.3.1 Vurdering

Alle konkursbo vil få oppnevnt en bostyrer, og bobehandlingen må følge reglene i konkurslovgivningen med streng oppfølging fra skifteretten.

Etter konkursloven § 86 skal bostyrer føre regnskap for boet. Formålet med regnskapsføringen er:

- a) å sikre boets eiendeler
- b) å sikre korrekt informasjon om boets stilling til bostyrer og kreditorutvalg, som grunnlag for beslutninger om den videre boavvikling og slutning.

Etter konkursloven § 80 første ledd skal bostyrer snarest mulig sørge for sikring av debtors regnskaper og regnskapsmateriale. Bostyreren skal videre sørge for at det blir foretatt en registrering og verdsettelse av debtors eiendeler.

For konkursbo som ikke er næringsdrivende vil det være tilstrekkelig for å oppfylle formålet med regnskapsføringen at alle transaksjoner blir bokført og at disse fremkommer i en bokføringsspesifikasjon, merverdiavgiftsspesifikasjon og spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser, slik reglene er i dag.

Behovet for ny vurdering for konkursbo er primært at kravet til forhåndsnummerering av salgsdokumentasjon anses unødvendig for et konkursbo. Videre er det gitt innspill på at det er lite praktisk for et konkursbo å anskaffe et kassaapparat fordi noen av eiendelene blir omsatt kontant.

Av hensyn til kjøperne bør dokumentasjonen for salg inneholde de opplysningene som fremgår av bokføringsforskriften § 5-1-1. Bokføringsforskriften § 5-1-3 første ledd har et generelt krav om at salgsdokumentasjonen skal være forhåndsnummerert på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens. Alternativt kan det være merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturert salg enkelt kan etterprøves. Bakgrunnen for bestemmelsen er at det skal være enklere å etterkontrollere fullstendigheten av salget. Behovet for slik nummerering mv. som grunnlag for etterkontroll er ikke det samme for konkursbo som for andre bokføringspliktige. Ved konkursåpningen skal det være foretatt en registrering av alle eiendelene. Det er da tilstrekkelig at salgsdokumentasjonen er slik utformet at det fremgår hvilke eiendeler som er realisert slik at dette kan kontrolleres mot

denne registreringen. Det foreslås derfor at konkursbo som ikke er næringsdrivende gis unntak fra kravet om forhåndsnummererte salgsdokument mv.

Hvis konkursdebitor drev virksomhet med kontantsalg, er det heller ikke uvanlig at konkursboet har kontantsalg. Det kan forekomme dersom virksomheten skal selges som et going concern. Aktiviteten må da opprettholdes i en kortere periode i boets regi før virksomheten selges. Det er da ikke uvanlig at konkursdebitors kassaapparat omprogrammeres og at dette benyttes ved registrering av eventuelt kontantsalg. Det samme gjelder dersom konkursboet fortsetter virksomheten i så stort omfang at boet blir skattepliktig. For disse boene bør det ikke være noe stort problem å oppfylle kravet til å registrere kontantsalget fortløpende på kassaapparat.

Det kan også forekomme kontantsalg i konkursbo selv om konkursdebitor ikke drev kontantsalg. Slikt salg skjer for å realisere boets eiendeler og vil ikke være ordinært kjøp og salg. Siden dette skjer i en begrenset periode er spørsmålet om dette salget kan defineres som et sporadisk kontantsalg. I Skattedirektoratets uttalelse av 10. januar 2006 legges det til grunn at sporadisk kontantsalg er knyttet opp mot at virksomheten som hovedregel har annen type salg, men unntaksvis mottar kontant betaling. I samme uttalelse er det også nevnt at salg i forbindelse med en festival som arrangeres én gang pr. år, kan betraktes som sporadisk kontantsalg.

Når eiendeler fra et konkursbo realiseres, skjer dette oftest som kredittsalg ved at salgsbeløpet blir innbetalt på bank. Bare unntaksvis blir vederlaget betalt kontant. Dersom noen av eiendelene realiseres kontant, skjer det som regel over en kort periode. Etter Bokføringsstandardstyrets oppfatning vil derfor slike kontantsalg oppfylle kriteriene for sporadisk kontantsalg. Etter bokføringsforskriften § 5-4 er bokføringspliktige som driver sporadisk kontantsalg som ikke overstiger 3 ganger folketrygdens grunnbeløp i løpet av et regnskapsår, unntatt fra plikten til å bruke kassaapparat. Kontantsalget kan etter denne bestemmelsen dokumenteres fortløpende i innbundet bok, der sidene er forhåndsnummererte, eller ved gjenpart av daterte forhåndsnummererte salgsbilag.

Bokføringsstandardstyret antar at det vil være ytterst sjelden at sporadiske kontantsalg fra konkursbo overstiger 3 ganger folketrygdens grunnbeløp, og at det derfor ikke er behov for å gi ytterligere unntak for konkursbo. Det foreslås imidlertid at dersom det sporadiske kontantsalget legitimeres med salgsbilag, vil det ikke være krav om at salgsbilagene skal være forhåndsnummerert, jf. forslaget ovenfor.

4.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret har vurdert om unntaket fra reglene skal tas inn i bokføringsforskriften § 1-1 eller i forskriften kapittel 5. Forskriften § 1-1 regulerer unntak fra bokføringsplikten og hvilke krav i loven som ikke skal gjelde for enkelte konkursbo. Den foreslåtte endringen er ikke et unntak fra et lovkrav, men et unntak fra en utfyllende bestemmelse gitt i forskriften. Konkursbo skal i utgangspunktet følge kravene i forskriften § 5-1, men det foreslås et unntak fra ett spesielt krav. For brukerne er det derfor mest opplysende å gi unntaket i kapittel 5.

På denne bakgrunn foreslås følgende tilføyelse i bokføringsforskriften § 5-1-3:

Nytt tredje ledd:

Plikten til nummerering av salgsdokument, jf. § 5-1-1 nr. 1, gjelder ikke konkursbo som nevnt i § 1-1.

I tillegg foreslås det et nytt tredje punktum i bokføringsforskriften § 5-4 første ledd:

Plikten til nummerering av salgsbilag gjelder ikke konkursbo som nevnt i § 1-1.

5 Pliktig regnskapsrapportering etter kredittilsynsloven

5.1 Bakgrunn for ny vurdering

Det er reist spørsmål om hvilken rapportering etter kredittilsynsloven som omfattes av begrepet pliktig regnskapsrapportering.

5.2 Gjeldende rett

Etter bokføringsloven § 3 er pliktig regnskapsrapportering definert som årsregnskap og annen rapportering av historiske regnskapsopplysninger til eksterne parter, gitt i skriftlig form til fastsatt tidspunkt og med et forhåndsdefinert innhold, og som er fastsatt i eller med hjemmel i lov. Hvilke lover som omfattes er nærmere regulert i bokføringsforskriften § 2-1, hvor regnskapsrapportering etter Lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet for kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper og verdipapirhandel m.v. (kredittilsynsloven) er tatt med.

5.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

5.3.1 Vurdering

I NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* var ikke kredittilsynsloven foreslått blant de lovene som skulle omfattes av pliktig regnskapsrapportering. I sin høringskommentar til utredningen foreslo Kredittilsynet at regnskapsrapportering til offentlige myndigheter fra foretak som er underlagt kredittilsynsloven skulle omfattes av pliktig regnskapsrapportering i bokføringsloven. Også Økokrim gikk i høringsrunden inn for at regnskapsrapportering blant annet etter kredittilsynsloven burde omfattes.

Bokføringsstandardstyret har vært i kontakt med Kredittilsynet for å få en nærmere avklaring på hvilke rapporteringer som vil omfattes av begrepet pliktig regnskapsrapportering etter kredittilsynsloven. Kredittilsynet har i brev av 2. juli 2008 svart følgende:

Kredittilsynet viser til tidligere kontakt vedrørende evaluering av bokføringsloven. Kredittilsynet foreslo i høringsbrev av 28.3.2003 at det skulle tas inn en henvisning til kredittilsynsloven, for på den måten å sikre at ikke kravene ble redusert i forhold til gammel regnskapslov av 1977. Kredittilsynet legger til grunn at bokføringslovens bestemmelser også omfatter grunnlaget for den regnskapsrapportering som Kredittilsynet mottar fra sine tilsynsenheter i henhold til kredittilsynsloven. Gitt denne forutsetningen har ikke Kredittilsynet innvendinger til at henvisningen til kredittilsynsloven i forskrift om bokføring § 2-1 tas bort.

Bokføringsstandardstyret har ikke klart å identifisere at regnskapsrapporteringer etter kredittilsynsloven omfatter annen historisk regnskapsinformasjon enn det som allerede er omfattet av pliktig regnskapsrapportering etter regnskapsloven. Rapportering til Kredittilsynet av årsregnskap mv. for finansforetak mv. følger av regler gitt med hjemmel i regnskapsloven. Slik pliktig regnskapsrapportering vil være omfattet av bokføringsloven gjennom henvisningen til regnskapsloven. Det er enkelte andre rapporteringer etter kredittilsynsloven, for eksempel rapportering av kapitaldekningskravet, der rapporteringen også krever opplysninger om bokførte størrelser. Grunnlaget for rapportering av disse størrelsene vil være omfattet av bokføringslovens bestemmelser. Bokføringsstandardstyret ser derfor ikke behovet for å ha med kredittilsynsloven blant de lover som skal være omfattet av pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven.

5.3.2 Forslag

Det foreslås at henvisningen til kredittilsynsloven i bokføringsforskriften § 2-1 siste strekpunkt, tas bort.

6 Lovbestemte spesifikasjoner - begrepsavklaring

6.1 Bakgrunn for ny vurdering

NARF ber om en samordning av begrepene som benyttes i overskriften til bokføringsloven § 5 og bokføringsforskriften kapittel 3. I loven § 5 er benyttet begrepet ”spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering”, mens overskriften til kapittel 3 i forskriften er ”lovbestemte spesifikasjoner”.

6.2 Gjeldende rett

Bokføringsloven § 5 lister opp hvilke spesifikasjoner som kreves. Bokføringsforskriften § 3-1 setter detaljerte krav til de samme spesifikasjonene.

6.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

6.3.1 Vurdering

Bokføringsstandardstyret er enig med NARF i at begrepene bør samordnes. Etter Bokføringsstandardstyrets oppfatning er det mest hensiktsmessig at forskriftsteksten tilpasses ordlyden i loven. Det foreslås derfor at overskriftene til kapittel 3 og § 3-1 i bokføringsforskriften gis samme ordlyd som overskriften til bokføringsloven § 5.

6.3.2 Forslag

Overskriftene til kapittel 3 og § 3-1 i bokføringsforskriften skal lyde:

Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering

7 Utarbeidelse og oppbevaring av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering

7.1 Bakgrunn for ny vurdering

Revisorforeningen, NARF og NHO ber om en revurdering av kravet til utarbeidelse av spesifikasjoner etter bokføringsloven § 5, og det foreslås at bestemmelsen endres til et krav om å kunne utarbeide slike spesifikasjoner på forespørsel. En slik endring vil gjøre bestemmelsen i samsvar med det opprinnelige forslaget fra bokføringslovutvalget i NOU 2002: 20, utkast til lovtekst § 5.

Begrunnelsen for forslaget er at produksjonskravet anses unødig kostnadskrevende i forhold til nytteverdien, først og fremst grunnet merarbeid med produksjon av spesifikasjonene, og at de utarbeidede spesifikasjonene krever uforholdsmessig stor lagringskapasitet.

7.2 Gjeldende rett

Det følger av bokføringsloven § 5 at det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal utarbeides nærmere angitte spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering.

Bokføringsforskriften § 3-1 gir nærmere detaljer om hvilke opplysninger hver enkelt spesifikasjon skal inneholde.

Det følger av bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2 at spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5 er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale.

7.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

7.3.1 Vurdering

7.3.1.1 Tidligere bestemmelser og forarbeider til bokføringsloven

Loven krever at spesifikasjonene skal være utarbeidet innen de angitte fristene. Dette innebærer at det fysisk må produseres spesifikasjoner i form av papirutskrifter eller rapportfiler for elektronisk lagring, jf. GBS 4 *Utarbeidelse av spesifikasjoner*.

Bokføringslovutvalgets opprinnelige forslag til § 5 var at spesifikasjonene skulle *kunne* utarbeides. Denne formuleringen ble valgt av hensyn til den teknologiske utviklingen og for å gi bokføringspliktige større fleksibilitet ved lagring. Formuleringen i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2 ble i lovarbeidet oppfattet som inkonsistent med forslaget til § 5, all den tid det ikke var foreslått noe krav til å faktisk utarbeide de spesifikasjonene som skulle oppbevares.

Finansdepartementet skriver i Ot.prp. nr. 46 (2003-2004) punkt 7.4:

Utvalget har formulert spesifikasjonskravene på den måte at spesifikasjonene «skal kunne» utarbeides. Utvalget synes å legge til grunn at det er tilstrekkelig at systemet legger til rette for at bokførte opplysninger sperres innen de aktuelle fristene, slik at spesifikasjonene kan utarbeides. Oppbevaringskravet vil i så fall måtte oppfylles ved at bokførte opplysninger og funksjonaliteten for å utarbeide spesifikasjonene oppbevares.

Etter departementets syn er det mer hensiktsmessig å fastsette krav til at spesifikasjonene skal utarbeides innen de aktuelle fristene. Dette anses som en videreføring av gjeldende rett, og kan ikke anses for å være særlig byrdefullt for de bokføringspliktige. Spesifikasjonene kan lagres elektronisk eller skrives ut på papir, jf. punkt 12.4.

Henvisningen til gjeldende rett for produksjon og oppbevaring av ferdig utarbeidede spesifikasjoner vil for mange regnskapsprodusenter virke fremmed. Kravet til utarbeidelse av regnskapsrapporter (spesifikasjoner) ble av mange betraktet som en sovende regel, all den tid regnskapssystemene i ettertid var i stand til å utarbeide disse rapportene på forespørsel. Eventuelt ble disse rapportene utarbeidet for eksempel årlig, for å ivareta kravet til 10 års oppbevaring utenfor regnskapssystemet.

7.3.1.2 Lukking av regnskapsperioder

Dersom forslaget om endring av bokføringsloven § 5 gjennomføres, vil det, slik Finansdepartementet påpeker, være nødvendig å sperre de bokførte opplysningene i regnskapssystemet innen ajourholdsfristene i bokføringsloven § 7 annet ledd og bokføringsforskriften § 4-1¹. Dette er nødvendig for å sikre de bokførte opplysningene på en betryggende måte mot endring eller sletting i strid med bokføringsloven § 9 første ledd, jf. § 13 tredje ledd første punktum.

Begreper som å ”sperre” eller ”låse” de bokførte opplysningene kan gi inntrykk av at det skal være en absolutt sikring mot endring eller sletting. Dette er ikke formålet, jf. bokføringsloven § 13 tredje ledd første punktum og bokføringsloven § 4 nr. 9, som krever henholdsvis ”betryggende” og ”forsvarlig” sikring av oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, ikke absolutt sikring. Det vil være nærmest umulig å konstruere lukkings-, låsings- eller sperringsmekanismer som ikke lar seg manipulere eller omgå ved ønske om å begå misligheter. Begrepet ”lukking av regnskapsperioder” anses mer dekkende, og benyttes heretter. Begrepet henviser til at det er regnskapsperioden som lukkes for endringer i ettertid, ikke den enkelte bokførte opplysning som låses.

7.3.1.3 Omfanget av oppbevaringspliktige bokførte opplysninger

Omfanget av oppbevaringspliktige bokførte opplysninger defineres i bokføringsloven § 7 første ledd:

...alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5 og pliktig regnskapsrapportering.

Det vil altså være de opplysningene som er nødvendige for å utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, som må oppbevares, jf. innholdskravet i bokføringsforskriften § 3-1.

7.3.1.4 Tidspunkt for lukking av regnskapsperioder

Periodebegrepet vil være det samme som gjelder etter dagens regler for utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven §§ 5 og 7 samt GBS 4 *Utarbeidelse av spesifikasjoner*. Regnskapsperiodene skal med andre ord lukkes for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned². Dersom

¹ For bokføringspliktige med få transaksjoner.

² Med unntak for bokføringspliktige med få transaksjoner, jf. bokføringsforskriften § 4-1.

perioder med pliktig regnskapsrapportering blir utslagsgivende, må den bokføringspliktige ha lukket regnskapsperioden før den pliktige regnskapsrapporteringen gjennomføres. Dette vil for eksempel være aktuelt for MVA-pliktige, som må lukke hver MVA-termin innen omsetningsoppgaven leveres. For bokføringspliktige hvor lukkingen av regnskapsperioder skal skje minimum hver fjerde måned, må lukkingen normalt skje innen to måneder etter utgangen av perioden, jf. de føringer som gis i NOU 2002: 20 punkt 8.3.2. Nærmere presiseringer av tidsfrister for lukking av regnskapsperioder kan reguleres gjennom god bokføringsskikk.

Trinnvis lukking av regnskapsperioder kan være aktuelt i de tilfellene pliktig regnskapsrapportering blir utslagsgivende for tidsfristene for lukking, men hvor de ulike pliktige regnskapsrapporteringene skjer til forskjellige tidspunkter. Følgende føringer fra GBS 4 kan legges til grunn:

Kortere merverdiavgiftsterminer enn hver annen måned, endrer ikke på hovedregelen om at fristen for utarbeidelse av lovbestemte spesifikasjoner er samsvarende med fristen for levering av merverdiavgiftsoppgave hver annen måned. Merverdiavgiftsspesifikasjonen skal likevel utarbeides innen fristen for å levere merverdiavgiftsoppgaven. Når bokføringspliktige har flere pliktige regnskapsrapporteringer med ulike frister, som for eksempel ved regnskapsårets utløp, vil fristen for siste pliktige regnskapsrapportering styre tidspunktet for utarbeidelse av spesifikasjonene nevnt i bokføringsloven § 5, første ledd nr. 1 – 7.

De delene av en regnskapsperiode som inneholder bokførte opplysninger som er nødvendige for spesifisering av merverdiavgift og spesifisering av lønnsoppgavepliktige ytelser etter bokføringsloven § 5 annet ledd nr. 1 og 2, må med andre ord lukkes innen fristene for pliktig regnskapsrapportering av henholdsvis merverdiavgift og lønnsoppgavepliktige ytelser. Regnskapsperioden for øvrig må lukkes innen fristen for siste pliktige regnskapsrapportering. Løpende gjennom året vil det normalt være merverdiavgiftsterminene som er styrende, mens det ved årsslutt ofte vil være fristene for avleggelse av årsregnskapet.

7.3.1.5 Sikring mot endring eller sletting

Regnskapssystemene som benyttes må nødvendigvis konstrueres slik at brukerne ikke enkelt kan overstyre lukkingen, og det bør utarbeides og oppbevares en beskrivelse av hvordan lukkingen gjennomføres og gir betryggende sikring mot endring eller sletting av bokførte opplysninger. Sperring, låsing eller lukking av regnskapsperioder er velkjente begreper blant regnskapsprodusentene, og foreligger som funksjon i de aller fleste regnskapssystemer. Dersom en bokføringspliktig benytter et regnskapssystem som ikke kan tilby en lukkingsfunksjonalitet som gir betryggende sikring mot endring eller sletting, vil et alternativ kunne være å utarbeide de lovbestemte spesifikasjonene, og oppbevare disse ferdig utarbeidet slik gjeldende rett er per i dag. Dette fremgår av forslaget til endring av bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2, som tillater oppbevaring av bokførte opplysninger i form av *enten* utarbeidede spesifikasjoner *eller* rådata i regnskapssystemet, med krav om lukking av regnskapsperioder etter forslaget til ny § 7-5 første ledd i bokføringsforskriften.

Det har vært drøftet å pålegge de bokføringspliktige å benytte et regnskapssystem med lukkingsfunksjonalitet, uavhengig av om spesifikasjonene utarbeides eller ikke. De bokføringspliktige benytter mange ulike regnskapssystemer, både norske og internasjonale. Det kan ikke legges til grunn at alle regnskapssystemer har en lukkingsfunksjonalitet som tilfredsstillende sikringskravene i bokføringsloven. Et eventuelt krav til lukkingsfunksjonalitet

kan derfor medføre praktiske problemer for en del bokføringspliktige, der for eksempel bruk av felles konsernsystemer ikke kan overstyres av den bokføringspliktige og et krav om lukkningsfunksjonalitet derfor vanskelig kan etterleves. Det anses å være tilstrekkelig at lukking skjer ved utarbeidelse av spesifikasjoner i ikke direkte redigerbare formater. Etter planen vil Bokføringsstandardstyret i delrapport III foreslå regler om filformatets egenskaper ved elektronisk oppbevaring, der begrepet ”ikke direkte redigerbare formater” vil bli definert.

Det har også vært diskutert hvorvidt det bør kreves at regnskapssystemet skal ha en funksjonalitet som viser tidspunkt for lukking av regnskapsperioder, og eventuelt en logg som viser endringer som er gjennomført i bokførte opplysninger etter at regnskapsperioden ble lukket. Et annet forslag har vært at bokføringspliktige med regnskapssystemer uten slik funksjonalitet, må ha krav til utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering minimum årlig, for oppbevaring utenfor regnskapssystemet. Som kommentert i forrige avsnitt benytter de bokføringspliktige mange ulike regnskapssystemer, og en del av disse tilbyr i dag ikke slik loggfunksjonalitet. Det vil derfor for mange bokføringspliktige enten være kostnadskrevende eller umulig å etterleve krav til loggføring eller rapportering av lukking og endringer, og et krav om årlig utarbeidelse av spesifikasjoner oppfattes som tungt i forhold til de utfordringer dagens regelverk med krav til utarbeidelse av spesifikasjoner har medført. Ut fra en totalvurdering anses det mer hensiktsmessig med et krav om at det skal utarbeides og oppbevares en beskrivelse av hvordan lukkingen gjennomføres og gir betryggende sikring mot endring eller sletting, jf. omtale ovenfor.

7.3.1.6 Valgfrihet mellom ferdig utarbeidete spesifikasjoner og lukkede regnskapsperioder

Oppbevaringen av bokførte opplysninger kan, som for annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, skje både elektronisk og på papir. Dersom den bokføringspliktige velger å faktisk utarbeide spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering, enten på papir eller som ferdig produserte rapportfiler³, vil dette medføre at det ikke er krav til oppbevaring av de bokførte opplysningene i regnskapssystemet, jf. forslag til endring av bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2. Den bokføringspliktige må ta stilling til hva som anses som oppbevaringspliktig utgave av bokførte opplysninger, og deretter sørge for ordnet og betryggende sikret oppbevaring av den definerte utgaven i 10 år etter regnskapsårets slutt i samsvar med oppbevaringsreglene for øvrig. Spørsmålet er ofte aktuelt i forbindelse med bytte av regnskapssystemer, hvor den bokføringspliktige ikke ønsker å oppbevare de bokførte opplysningene i gammelt regnskapssystem i 10 år, men i stedet utarbeider spesifikasjonene. Det forutsettes at den bokføringspliktige utarbeider en beskrivelse av hva som defineres som den oppbevaringspliktige utgaven av bokførte opplysninger, jf. forslag til ny § 7-5 annet ledd i bokføringsforskriften.

Kravet til elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger i 3,5 år etter regnskapsårets slutt må uansett etterleves, se punkt 7.3.1.8.

7.3.1.7 Lesbarhet og mulighet for etterkontroll

Kravene til at bokførte opplysninger skal være lesbare, mulige å etterkontrollere og mulige å skrive ut på papir i hele oppbevaringsperioden, er allerede dekket av eksisterende bokføringslov § 4 nr. 8 annet punktum og § 13 tredje og fjerde ledd, samt bokføringsforskriften § 7-1. I tillegg krever bokføringsloven § 6 første ledd spesifikt at regnskapssystemet skal kunne gjengi spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering på papir. Det vil derfor ikke være nødvendig å gjengi ytterligere krav til lesbarhet, mulighet for etterkontroll og mulighet for

³ Jf. GBS 4 Utarbeidelse av spesifikasjoner

utskrift på papir ved en overgang fra krav til å oppbevare ferdig utarbeidede spesifikasjoner, til å tillate at regnskapssystemet skal kunne utarbeide spesifikasjonene på forespørsel.

Det er av kontrollhensyn ønskelig at ferdig utarbeidede spesifikasjoner skal vise hvilken dato de ble utarbeidet. På denne måten kan en ved etterkontroll avgjøre om forelagte spesifikasjoner er siste versjon, og få et grunnlag for å vurdere om bokførte opplysninger i regnskapssystemet er endret etter utarbeidelse av spesifikasjonene. En slik bestemmelse bør fremgå av bokføringsforskriften § 3-1.

7.3.1.8 Elektronisk tilgjengelighet

Bokføringsloven § 13 annet ledd siste punktum krever at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt⁴. Dersom bokførte opplysninger oppbevares i regnskapssystemet, vil dette kravet i de fleste tilfeller være oppfylt. I de tilfeller hvor den bokføringspliktige velger å oppbevare bokførte opplysninger i form av utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, må det vurderes hvorvidt kravet til elektronisk tilgjengelighet må etterleves på annen måte. Ved oppbevaring av bokførte opplysninger i form av spesifikasjoner skrevet ut på papir vil dette alltid være nødvendig. Dette innebærer ingen endring i forhold til gjeldende rett. Dersom spesifikasjonene utarbeides i form av rapportfiler, må det vurderes om kravene til elektronisk tilgjengelighet kan etterleves gjennom oppbevaring av rapportfilene, eller om elektronisk tilgjengelig til bokførte opplysninger må opprettholdes på annen måte. Det vises til punkt 26 hvor kravene til elektronisk tilgjengelighet drøftes særskilt.

7.3.2 Forslag

Bokføringsloven § 4 nr. 8 foreslås etter dette endret som følger:

8. Oppbevaring: Dokumentasjon, *bokførte opplysninger* og pliktig regnskapsrapportering skal oppbevares så lenge det er saklig behov for å kontrollere pliktig regnskapsrapportering. Oppbevaring skal skje i en form som opprettholder muligheten for å lese materialet.

Bokføringsloven § 5 første ledd første setning foreslås endret til:

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal det *kunne* utarbeides:

Bokføringsloven § 5 annet ledd første setning foreslås endret til:

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering skal det i tillegg *kunne* utarbeides:

Bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2 foreslås endret som følger:

2. spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5, *eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering,*

⁴ Etter bokføringsforskriften § 7-3 unntak for bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner NOK i omsetning ekskl MVA. Tilgjengelighetskravet redusert til 6 måneder ved avvikling av virksomhet som ikke omfattes av første punktum.

I bokføringsforskriften § 3-1 foreslås et nytt femte ledd:

Dato for utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering skal fremgå av spesifikasjonene.

Følgende foreslås tatt inn som ny § 7-5 i bokføringsforskriften:

§ 7-5. Lukking av regnskapsperioder

Regnskapsperioder skal lukkes innen fristene som nevnt i bokføringsloven § 7 annet ledd. Lukkingen skal skje på en måte som gir betryggende sikring mot endring eller sletting av bokførte opplysninger.

Det skal foreligge en beskrivelse av regnskapssystemets funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder, herunder hvordan lukkingen gir betryggende sikring mot endring eller sletting av bokførte opplysninger. Beskrivelsen skal oppbevares i 10 år etter regnskapsårets slutt.

Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke for bokføringspliktige som oppbevarer utarbeidede spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2.

Dette vil være et særskilt krav som kommer i tillegg til de generelle sikringskravene i bokføringsloven § 4 nr. 9, bokføringsloven § 13 tredje ledd første punktum og bokføringsforskriften kapittel 7 for øvrig.

Ved oppbevaring av ferdig utarbeidede spesifikasjoner vil sikringskravet normalt være oppfylt ved etterlevelse av øvrige krav til sikring, som for annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale.

8 Utarbeidelse av konsernregnskap – forholdet til spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og dokumentasjon

8.1 Bakgrunn for ny vurdering

Ved utarbeidelse av konsernregnskap gjennomføres det eliminerings og andre sluttposter. Det er behov for en presisering av hvilke krav som stilles til spesifikasjon og dokumentasjon av slike disposisjoner.

8.2 Gjeldende rett

Det følger av bokføringsloven § 5 at det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal utarbeides spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Bokføringsforskriften § 3-1 gir nærmere detaljer om hvilke opplysninger hver enkelt spesifikasjon skal inneholde.

Hva som er pliktig regnskapsrapportering følger av bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1. Alle regnskapsrapporteringer som kreves etter regnskapsloven er pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsreglene. Konsernregnskapet er en del av årsregnskapet og derfor pliktig regnskapsrapportering for morselskapet.

Loven § 4 nr. 1 krever at det skal foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

Bokførte opplysninger skal være dokumentert i henhold til loven § 10 og forskriften kapittel 5. Krav til dokumentasjon av balansen følger av loven § 11 og forskriften kapittel 6.

Dokumentasjon av andre regnskapsmessige disposisjoner skal vise årsaken til at disposisjonen gjennomføres og bokføres, jf. forskriften § 5-12.

Det er krav om toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering, slik at de bokførte opplysningene lett kan følges fra dokumentasjon til pliktig regnskapsrapportering og fra pliktig regnskapsrapportering tilbake til dokumentasjonen. Dette følger av loven § 4 nr. 7, jf. § 10 annet ledd.

Spesifikasjonene og dokumentasjonen er oppbevaringspliktige etter bokføringsloven § 13.

8.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

8.3.1 Vurdering

Etter Bokføringsstandardstyrets oppfatning er det behov for en tilpasning av regelverket slik at eliminerings- og sluttposter ved utarbeidelse av konsernregnskap kan spesifiseres og dokumenteres særskilt. Slike disposisjoner foretas ofte for eksempel i et regneark, og vil da ikke naturlig inngå i spesifikasjoner i henhold til bokføringsloven § 5.

Det foreslås derfor en egen spesifikasjonsbestemmelse for disse disposisjonene. I spesifikasjonen skal alle disposisjonene fremgå enkeltvis med dokumentasjonshenvisning. Dette er ikke til hinder for at disposisjonene kan dokumenteres direkte i spesifikasjonen. Kravene til sporbarhet, fullstendighet, dokumentasjon, oppbevaring og sikring forutsettes ivaretatt. Det understrekes at dokumentasjonen må tilfredsstillende kravene i bokføringsloven § 5-12.

Som for de øvrige spesifikasjonene, settes det ikke krav til format på spesifikasjon for utarbeidelse av konsernregnskap og tilhørende dokumentasjon. Dersom det benyttes regneark vil oppbevaring i regneark-format normalt ikke tilfredsstillende kravene til tilstrekkelig sikring mot ødeleggelse, tap og endring. Det vises i den forbindelse til uttalelse om god bokføringspraksis GBS 14 *Bokføring ved bruk av regneark*. De samme prinsipper vil gjelde for utarbeidelse av konsernregnskap, slik at kravene til oppbevaring og sikring også vil omfatte spesifikasjoner for utarbeidelse av konsernregnskap. Dersom det benyttes regneark skal spesifikasjonene skrives ut på papir, den som utarbeider spesifikasjonene skal datere og signere dem, og spesifikasjonene skal oppbevares på papir eller skannet for elektronisk oppbevaring.

Balansepostene i konsernregnskapet skal dokumenteres i henhold til bokføringsloven § 11. Det kreves ikke egen dokumentasjon for poster som er dokumentert i selskapsregnskapene, men særskilte balansestørrelser for konsernregnskapet må dokumenteres i tilknytning til dette regnskapet.

8.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår følgende endringer:

Nytt nummer i bokføringsloven § 5 annet ledd:

- 3. spesifikasjon av eliminerings og andre posterings ved utarbeidelse av konsernregnskap*

Nytt nummer i bokføringsforskriften § 3-1 første ledd:

- 10. Spesifikasjon av eliminerings og andre posterings ved utarbeidelse av konsernregnskap. Alle poster spesifisert enkeltvis med dokumentasjonshenvisning.*

9 Kunde- og leverandørspesifikasjon, bruk av felles konto/generelt unntak for spesifikasjonskravet

9.1 Bakgrunn for ny vurdering

Via sine medlemmer har NARF mottatt flere henvendelser fra bokføringspliktige som selger til mange og tilfeldige kunder. På den bakgrunn anmodes Bokføringsstandardstyret om å foreslå en praktisk tilnærming i regelverket, slik at det åpnes for bruk av felles konto ved reskontroføringen. Forslaget er aktuelt både for kunde- og leverandørspesifikasjonen.

Revisorforeningen er av den oppfatning at det absolutte krav om leverandørspesifikasjon er for strengt når den bokføringspliktige har få leverandører. Kravet blir ikke etterlevd i praksis. Konkrete eksempler som nevnes er foretak med én eller to leverandører der betaling av fakturaene skjer i samme periode som den er utstedt. Etter revisorforeningens syn er det uproblematisk for slike bokføringspliktige å tilfredsstille kontrollmyndighetenes behov for opplysninger om bl.a. mellomværende med andre næringsdrivende, selv om det ikke er ført egen leverandørspesifikasjon. Det foreslås å gjeninnføre en regel som var i regnskapsloven av 1977. Etter denne bestemmelsen kunne kontobok sløyfes dersom det ble benyttet annet betryggende system for registrering av mellomvær med fordringshavere og skyldnere.

9.2 Gjeldende rett

Det følger av bokføringsloven § 5 at det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal utarbeides kundespesifikasjon og leverandørspesifikasjon.

Bokføringsforskriften § 3-1 gir nærmere detaljer om hvilke opplysninger spesifikasjonene skal inneholde. Spesifikasjonene skal omfatte alle transaksjoner med kunder og leverandører, også kontante salg og kjøp med de begrensninger som følger av forskriften § 3-1 annet ledd.

Bokføringslovutvalget foreslo å videreføre de tidligere regler om kontobok (reskontro) gjennom krav til kunde- og leverandørspesifikasjoner. På side 50 i NOU 2002: 20 punkt 6.4.1 er utvalgets syn at spesifikasjonskravet i utgangspunktet oppstår når det selges eller kjøpes på kreditt. I utredningen punkt 6.4.2 drøftes motpartsspesifikasjon ved kontante kjøp og salg.

Bokføringslovutvalget sa blant annet følgende om behovet for å stille konkrete spesifikasjonskrav i lov- og forskriftstekst (NOU 2002: 20) side 50:

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.

Det følger av Ot.prp. nr. 46 (2003-2004) side 47 at departementet er enig med bokføringslovutvalget for så vidt gjelder at det skal angis klart i lovteksten hvilke spesifikasjoner som kreves utarbeidet. Departementet er også enig i utvalgets forslag til hvilke typer av spesifikasjoner som skal utarbeides etter bokføringsreglene.

9.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

9.3.1 Vurdering

Regnskapsloven 1977 krevde kontobok for mellomvær med fordringshavere og skyldnere. Kontobok kunne sløyfes dersom det ble benyttet annet betryggende system for registrering av mellomvær med fordringshavere og skyldnere. Dette unntaket ble ikke videreført i bokføringsloven. Begrunnelsen synes å være forutsetningen i forarbeidene om klare krav til spesifikasjonstyper.

Behovet for kunde- og leverandørspesifikasjoner må ses i sammenheng med utgangspunktet for bokføringsregelverkets utforming. Utgangspunktet er foretakets pliktige regnskapsrapportering og at kontroll- og granskningsbehovet ivaretas, jf. NOU 2002: 20 punkt 2.3. Bestemmelsene om spesifikasjoner er gitt for å underbygge den pliktige regnskapsrapporteringen og ivareta behovet for innsyn og kontroll.

Dagens lov og forskrift inneholder krav til kunde- og leverandørspesifikasjon uten noe generelt unntak. Bokføringsstandardstyret har forståelse for revisorforeningens anførsler i forhold til bokføringspliktige med få leverandører. Flere av disse foretakene kan utvilsomt være i stand til å tilfredsstille eksterne kontrollbehov samt underbygge pliktig regnskapsrapportering tilstrekkelig ved å benytte et annet system enn den lovbestemte leverandørspesifikasjonen. En regel som gir et generelt unntak dersom det benyttes et annet betryggende system, er imidlertid etter Bokføringsstandardstyrets oppfatning for lite konkret. Det vil lett kunne oppstå tilfeller med skjønnsmessige vurderinger, der kontrollinstansene og den bokføringspliktige kan ha ulike oppfatninger. Det er dessuten klare føringer i forarbeidene som taler imot en slik generell unntaksregel. Bokføringsstandardstyret fremmer derfor ikke forslag om endring.

For bokføringspliktige med mange og tilfeldige kunder, ser Bokføringsstandardstyret at det kan være upraktisk og til dels arbeidskrevende med egen spesifikasjon for hver kunde. Det samme antas å gjelde når det bokføringspliktige har kjøp fra mange tilfeldige/spordiske leverandører. Bokføringsstandardstyret er enig med NARF i at det kan være behov for en praktisk tilnærming i regelverket for slike tilfeller. Bokføringsstandardstyret foreslår derfor en spesifikk unntaksbestemmelse ved at det åpnes adgang for bruk av felles kundekonto og felles leverandørkonto. Unntaksbestemmelsen tar sikte på tilfeller med betydelig omfang, dvs. når utarbeidelse av særskilte spesifikasjoner er særlig arbeidskrevende, og den er kun ment å gjelde for bokføringspliktige som har etablert systemer og gode kontrollrutiner for oppfølging av fordringer og gjeld som føres på felles konto. Bruk av felles kontoer forutsetter at regn-

skapssystemet er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas, jf. bokføringsloven § 4 nr. 1.

Innholdet i kunde- og leverandørspesifikasjoner er i forskriften § 3-1 første ledd begrenset til spesifisering av transaksjoner, og det følger av forarbeidene at spesifikasjonskravet oppstår ved salg og kjøp. Andre mellomværender pliktes således ikke registrert i disse spesifikasjonene, i motsetning til bestemmelsen i regnskapsloven av 1977 som krevde kontobok for mellomværende med fordringshavere og skyldnere. Det er således ikke behov for å la den foreslåtte unntaksbestemmelsen omfatte andre typer mellomværender med kunder og leverandører. Bokføringsstandardstyret bemerker imidlertid at eventuelle mellomværende som ikke tas inn i kunde- og leverandørspesifikasjonene likevel må bokføres og dokumenteres slik at lovverkets forutsetninger oppfylles, herunder at opplysningsplikten kan ivaretas. For Bokføringsstandardstyret fremstår det som mest nærliggende at slike mellomværender spesifiseres pr. motpart direkte i kontospesifikasjonen eller ved bruk av en egen underspesifisering (reskonto). Slike mellomværende må også dokumenteres i henhold til bokføringsloven § 11.

9.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår nytt fjerde punktum i bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd:

Tilfeldige kjøp og salg kan spesifiseres på henholdsvis felles leverandørkonto og felles kundekonto med relevante identifikasjonskoder slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

10 Spesifisering av unntaksvis kredittsalg for bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant

10.1 Bakgrunn for ny vurdering

Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant har, som et alternativ til å utarbeide kundespesifisering, anledning til å spesifisere kontantsalg ved å fremlegge kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr kunde. Praktiske hensyn tilsier at denne gruppen gis anledning til å spesifisere eventuelle kredittsalg på samme måte.

10.2 Gjeldende rett

Det følger av bokføringsloven § 5 første ledd nr. 3 at det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal utarbeides kundespesifisering.

Bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 gir nærmere detaljer om hvilke opplysninger spesifiseringen skal inneholde. Kunde- og leverandørspesifikasjoner skal også omfatte kontante salg og kjøp, med de begrensninger som følger av forskriften § 3-1 annet ledd.

Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, kan spesifisere slike salg ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr kunde, jf. forskriften § 3-1 annet ledd annet punktum.

I NOU 2002: 20 punkt 6.4.2 legger bokføringslovutvalget til grunn at et krav til motparts-spesifikasjon av kontantsalg vil være lite problematisk for bokføringspliktige som bare unntaksvis selger mot kontant betaling. Slike virksomheter har systemer som er tilrettelagt for å spesifisere salget pr. kunde i en kundespesifikasjon. Dette i motsetning til virksomheter som hovedsakelig selger kontant, der et absolutt krav om kundespesifikasjon kan medføre praktiske vanskeligheter. Utvalget foreslo således en bestemmelse som gir virksomheter som hovedsakelig driver kontantsalg, adgang til å spesifisere kontantsalget ved å fremlegge kopier av salgsdokumentasjonen.

10.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

10.3.1 Vurdering

Bestemmelsen som gir adgang til spesifisering av salg ved å fremlegge kopier av salgsdokumentasjonen omfatter kun bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, og det er kun kontantsalget for denne gruppen som omfattes. Slik Bokføringsstandardstyret ser det, er det klare føringer i forarbeidene for at unntaksbestemmelsen ikke bør utvides til å omfatte andre enn den gruppen som spesielt er nevnt i bestemmelsen, for så vidt gjelder unntak fra kundespesifikasjon. Bokføringsstandardstyret er imidlertid av den oppfatning at det bør kunne gjøres praktiske tilpasninger i unntaksbestemmelsen så lenge regelen ikke utvides på en slik måte at flere kan anvende den som et alternativ til kundespesifikasjon.

Når den bokføringspliktiges virksomhet i hovedsak er basert på kontantsalg, fremstår det for Bokføringsstandardstyret som like upraktisk å kreve kundespesifikasjon av sporadiske kredittsalg som for kontantsalgene. Bokføringsstandardstyret foreslår derfor at det åpnes for å spesifisere både kontantsalgene og eventuelle unntaksvis kredittsalg ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr. kunde. Det er Bokføringsstandardstyret oppfatning at en slik presisering ikke vil redusere kvaliteten på pliktig regnskapsrapportering eller gi dårligere kontrollmuligheter.

10.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår at bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd annet punktum skal lyde:

Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, kan spesifisere slike salg *og unntaksvis kredittsalg* ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr. kunde.

11 Salg til ledende ansatte

11.1 Bakgrunn for ny vurdering

Begrepet ”ledende ansatte” har ikke et entydig innhold i bokføringsloven og i bokføringsforskriften. NARF anmoder om at en det i forskriften inntas en klargjørende definisjon/avgrensning etter samme mal som i GBS 11 *Salg til ledende ansatte*.

Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant har, som et alternativ til å utarbeide kundespesifikasjon, anledning til å spesifisere sine kontantsalg ved å fremlegge kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr kunde. En slik unntaksbestemmelse er ikke gitt for spesifisering av salg og andre ytelser til ledende ansatte. Praktiske hensyn tilsier at det i

forskriften åpnes for at denne gruppen kan spesifisere kontantsalg, og eventuelle kredittsalg, til ledende ansatte på samme måte som salg til andre kunder.

11.2 Gjeldende rett

Det følger av bokføringsloven § 5 første ledd nr. 7 at det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal utarbeides spesifisering av salg og andre ytelser til ledende ansatte.

Bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 7 gir nærmere detaljer om hvilke opplysninger spesifiseringen skal inneholde.

Kravet gjelder selv om den ledende ansatte opptrer som forbruker. Dokumentasjonen for salget til den ansatte må tilfredsstille kravene til salgsdokument i bokføringsforskriften § 5-1.

Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, kan spesifisere slike salg ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr kunde som et alternativ til kundespesifisering, jf. forskriften § 3-1 annet ledd annet punktum.

Bokføringslovutvalget drøfter i NOU 2002: 20 punkt 6.4.5 behovet for spesifiseringskrav for salg til blant annet ledende ansatte. Utvalget kom til, bl.a. med bakgrunn i tidligere spesifiseringsbestemmelse i forskrifter gitt i medhold av merverdiavgiftsloven, ligningsloven og regnskapsloven 1998, at spesifiseringskravet skal gjelde ansatte som har en viss innflytelse i foretaket.

Med bakgrunn i lov, forskrift og forarbeider utdypes det i GBS 11 *Salg til ledende ansatte* hvem som går inn under betegnelsen "ledende ansatte" og hvilke krav som stilles til spesifiseringen. Det følger av GBS 11 at det må gjøres en konkret vurdering i hvert foretak ut i fra den ansattes reelle myndighet. Uttrykket omfatter normalt daglige ledere, butikksjefer og andre ansatte som har så stor innflytelse i foretaket at de har bestemmende myndighet over vederlaget for eget kjøp av varer og tjenester. For å oppfylle spesifiseringskravet kan salget i henhold til GBS 11 enten spesifiseres i kundespesifiseringen eller ved at kopier av salgsdokumentasjonen er ordnet pr ledende ansatt i henhold til bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd.

11.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

11.3.1 Vurdering

Formålet med spesifiseringskravet for salg og andre ytelser til ledende ansatte er blant annet å kunne kontrollere beskatningen av personalrabatter. Bokføringslovutvalget har funnet det nødvendig å lovfeste kravet og har vurdert det slik at det kun er ledende ansatte som skal omfattes. Det har derfor vært behov for en presisering av hvem som går inn under betegnelsen "ledende ansatte", noe som er gjort i GBS 11. Bokføringsstandardstyret er enig med NARF i at det bør fremgå direkte av forskriften hva som forstås med ledende ansatte. Det foreslås derfor å ta inn en generell definisjon av begrepet i nytt annet punktum i bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 7, der det avgjørende vil være om de ansatte har så stor innflytelse i foretaket at de har bestemmende myndighet over prisfastsettelsen knyttet til eget kjøp av varer og tjenester. I tillegg til den generelle definisjonen, foreslår Bokføringsstandardstyret at eksemplifiseringen i GBS 11 inntas i forskriftsteksten. For ordens skyld bemerkes at definisjonen av begrepet "ledende ansatte" i bokføringsregelverket gjelder uavhengig av hvilket innhold tilsvarende begrep har etter regnskapsloven og annen lovgivning.

Selv om det er en egen spesifikasjonsbestemmelse for salg og andre ytelser til ledende ansatte, fremgår det av GBS 11 at spesifikasjonskravet vil være oppfylt ved bruk av egen konto for den ansatte i kundespesifikasjonen, alternativt ved at kopi av salgsdokumentasjonen ved kontantsalg er ordnet pr ledende ansatt i henhold til forskriften § 3-1 annet ledd. Slik Bokføringsstandardstyret ser det er det nødvendig å presisere det alternative spesifikasjonskravet i forskriften § 3-1 annet ledd annet punktum, slik at det også omfatter spesifikasjon av salg til ledende ansatte. Bokføringsstandardstyret foreslår derfor et nytt tredje punktum i forskriften § 3-1 annet ledd som presiserer at regelen i annet ledd annet punktum også gjelder for spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte.

Etter Bokføringsstandardstyrets forslag til ordlyd i annet ledd vil også unntaksvise kredittsalg til ledende ansatte kunne omfattes. Mulighet for å spesifisere salg ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjon vil således også tillates for salg eller andre ytelser til ledende ansatte, så lenge den bokføringspliktige i hovedsak selger kontant.

11.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår følgende endringer i bokføringsforskriften § 3-1:

Nytt annet og tredje punktum i første ledd nr. 7 skal lyde:

Med ledende ansatte forstås daglig leder, butikksjefer, avdelingssjefer og andre som har bestemmende myndighet over prisfastsettelsen knyttet til eget kjøp av varer og tjenester.

Annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Det samme gjelder spesifikasjon av salg til ledende ansatte, jf. første ledd nr. 7.

Etter de foreslåtte endringene under dette og de to foregående punktene lyder bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd:

Kunde- og leverandørspefisikasjoner som nevnt i første ledd nr. 3 og 4 skal også omfatte kontante salg og kjøp når varen er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse, eller vederlaget utgjør mer enn kr 40.000 inklusive merverdiavgift. Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, kan spesifisere slike salg og unntaksvise kredittsalg ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr. kunde. Det samme gjelder spesifikasjon av salg til ledende ansatte, jf. første ledd nr. 7. Tilfeldige kjøp og salg kan spesifiseres på henholdsvis felles leverandørkonto og felles kundekonto med relevante identifikasjonskoder slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

12 Bruk av underspesifikasjoner

12.1 Bakgrunn for ny vurdering

Alle transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner skal som hovedregel gjengis enkeltvis i de lovbestemte spesifikasjonene. Ved bruk av forsystemer, herunder eventuelle manuelle systemer, vil i praksis den enkeltvise gjengivelsen ofte være å finne i disse systemene. Det

antas derfor å være behov for å vurdere å innføre en generell regel som er dekkende for slike tilfeller.

12.2 Gjeldende rett

Det følger av bokføringsloven § 5 at det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal utarbeides spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Det skal blant annet utarbeides bokføringsspesifikasjon, kontospesifikasjon, kundespesifikasjon og leverandørspesifikasjon.

Bokføringsforskriften § 3-1 gir nærmere detaljer om hvilke opplysninger hver enkelt spesifikasjon skal inneholde. Bokføringsspesifikasjonen skal inneholde alle bokførte opplysninger pr. periode, der alle poster skal fremgå i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning, tilordningskoder og andre relevante behandlingkoder. I kontospesifikasjonen inngår alle kontoer pr. periode, der det for hver konto skal angis kontokode og kontonavn, alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning, andre relevante behandlingkoder og inn- og utgående saldo. Alle transaksjoner med den enkelte kunde og leverandør skal vises i kunde- og leverandørspesifikasjonene.

Eneste unntak fra kravet til å vise alle poster enkeltvis gjelder for bokføringsspesifikasjonen. I denne spesifikasjonen kan systemgenererte poster fremkomme som totaler dersom de er lett kontrollerbare, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 1 annet punktum. Det følger av loven § 6 annet ledd at dokumentasjon av regnskapssystemet skal vise hvordan systemgenererte poster kan etterprøves.

Det er krav om toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering, slik at de bokførte opplysningene lett kan følges fra dokumentasjon til pliktig regnskapsrapportering og fra pliktig regnskapsrapportering tilbake til dokumentasjonen, jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 jf. § 10 annet ledd.

I GBS 12 *Bokføring og spesifikasjon av kontanttransaksjoner* er det åpnet for at kontante inn- og utbetalinger ikke behøver å fremkomme enkeltvis i bokføringsspesifikasjonen, så lenge spesifiseringer fremkommer i en egen rapport der kontrollsporet er ivarettatt. Rapporten vil da bli en del av bokføringsspesifikasjonen.

Det følger av GBS 14 *Bokføring ved bruk av regneark* at bruk av regneark i bokføringen normalt ikke anses å være i samsvar med god bokføringsskikk for bokføringspliktige med mer enn 300 bilag i året, jf. bokføringsforskriften § 4-1. Kontante innbetalinger kan i henhold til GBS 12 registreres og bokføres i et regneark uavhengig av bilagsmengde. GBS 12 viser til GBS 14 i forhold til at bruk av regneark i bokføringen anses som en manuell løsning, noe som medfører at spesifikasjonene må skrives ut på papir og dateres og signeres, før de eventuelt skannes for elektronisk oppbevaring.

12.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

12.3.1 Vurdering

Felles for bokføringsspesifikasjonen, kontospesifikasjonen, kundespesifikasjonen og leverandørspesifikasjonen er at alle postene skal vises enkeltvis. Det er gjort et unntak for systemgenererte poster, men unntaket er kun gjort gjeldende for bokføringsspesifikasjonen. Unntaket for systemgenererte poster synes å være en tilnærmet videreføring av presenta-

sjonsreglene for dagbok i løsbladforskriften § 4-2 i det tidligere regelverket. Eneste forskjell er at løsbladforskriften ikke tillot totaler for systemgenererte poster som er ført på kontoer med fordringshavere og skyldnere. I løsbladforskriften § 4-2 var det dessuten åpnet for å erstatte spesifikasjon av den enkelte post i hovedboken med summer som lett kunne kontrolleres mot dagboken. Denne bestemmelsen er ikke videreført i bokføringsforskriftens krav til kontospesifikasjonen.

De tekniske løsningene vil i mange tilfeller legge opp til at den enkelte post ikke vises direkte i spesifikasjonene. Det er eksempelvis ikke uvanlig å spesifisere den enkelte salgstransaksjon i en fakturajournal, mens det i bokføringsspesifikasjonen kun fremkommer totaler for bestemte perioder. Dette er i overensstemmelse med gjeldende rett for så vidt gjelder bokføringsspesifikasjonen, under forutsetning av at det er systemgenererte poster som er lett kontrollerbare. Bokføringsstandardstyret antar at en slik løsning i praksis, forutsatt kontrollspor, også er anvendelig for kontospesifikasjonen og andre aktuelle spesifikasjoner. Det er imidlertid ikke åpenbart at denne løsningen er akseptabel etter gjeldende forskriftstekst.

Bokføringsstandardstyret mener at det er et klart behov for at forskriften presiserer en generell adgang til å benytte underliggende spesifikasjoner for spesifikasjon av den enkelte post. En slik forskriftsendring forutsetter kontrollspor mellom totalene og underliggende spesifikasjon, ved at underliggende spesifikasjon må vise postene oppsummert og kontrollerbare mot totalene. De underliggende spesifikasjonene vil således inngå som en del av spesifikasjonene, med de samme oppbevaringskrav.

Det presiseres at et slikt krav til kontrollspor gjelder for alle spesifikasjoner der postene vises som totaler. Eksempelvis må den enkelte salgstransaksjon, vist som totaler både i bokføringsspesifikasjonen og i kundespesifikasjonen, ved kontrollspor kunne gjenfinnes med utgangspunkt i totalene fra den enkelte spesifikasjon. Kontrollsporet skal således sikre at hver enkelt salgstransaksjon kan gjenfinnes, både med utgangspunkt i totalene i bokføringsspesifikasjonen og fordelt på den enkelte kunde i kundespesifikasjonen. Motsatt skal det med utgangspunkt i den enkelte post, være kontrollspor til totalene i hver spesifikasjon.

Slik Bokføringsstandardstyret ser det, vil en generell regel som åpner for underliggende spesifikasjoner, ikke være til hinder for bruk av manuelle systemer når kontrollsporet er ivaretatt. Likeledes vil det være anledning til å benytte systemgenererte poster, der angivelse av behandlingskoder i bokføringsspesifikasjonen og kontospesifikasjonen antas å være sentralt for å sikre kontrollsporet. Når det gjelder systemgenererte poster vises det også til det foreslåtte dokumentasjonskravet til kontrollspor, jf. forslaget til ny ordlyd i bokføringsloven § 6 i, se punkt 15.3.2.

I GBS 12 er det presisert at spesifikasjon av kontante inn- og utbetalinger kan fremkomme i en egen rapport, og uavhengig av bilagsmengde kan kontante inn- og utbetalinger registreres og bokføres i regneark. Bokføringsstandardstyret foreslår en bestemmelse som åpner for utvidet bruk av underspesifikasjoner, under nærmere gitte forutsetninger. Det understrekes at bestemmelsen ikke utvider rekkevidden for bruk av regneark utover det som følger av GBS 12 og GBS 14.

12.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår følgende endringer i bokføringsforskriften § 3-1:

Siste punktum i første ledd nr. 1 tas bort.

Nytt fjerde ledd skal lyde:

Poster kan fremkomme som totaler dersom transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner fremkommer enkeltvis og oppsummert i underliggende spesifikasjon, og er kontrollerbare mot totalene.

13 Andre relevante behandlingkoder

13.1 Bakgrunn for ny vurdering

Begrepet ”andre relevante behandlingkoder” er benyttet i bokføringsforskriften uten at begrepet er definert, og det er ingen sammenheng mellom dette begrepet og begrepet ”koder” i bokføringslovens bestemmelse om dokumentasjon av regnskapssystemet. På denne bakgrunn anmoder NARF om at regelverket definerer begrepet ”andre relevante behandlingkoder”.

13.2 Gjeldende rett

Bokføringsforskriften § 3-1 gir detaljerte krav til bokføringsspesifikasjon og kontospesifikasjon, jf. første ledd nr. 1 og nr. 2. Det følger av bestemmelsen at det i disse spesifikasjonene blant annet skal angis andre relevante behandlingkoder for den enkelte post. Bokføringsspesifikasjonen skal i tillegg inneholde tilordningskoder.

Bokføringslovutvalget omtaler begrepene tilordningskoder og behandlingkoder i NOU 2002: 20. Det følger av utredningens punkt 6.4.1 at koder er benevnelsen på registrerte opplysninger som styrer den videre behandlingen i regnskapssystemet. Tilordningskoder skal muliggjøre spesifikasjon av regnskapsopplysningene, mens behandlingkoder påvirker behandling av regnskapsdataene. Som eksempler på relevante tilordningskoder nevnes kontokoder, kunde- og leverandørkoder og prosjektkoder i bygge- og anleggsbransjen. Merverdiavgiftskoder benyttes som eksempel på behandlingkoder. I utredningen punkt 7.3.1.2 nevnes merverdiavgiftskoder som eksempel på koder som initierer systemgenererte poster.

13.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

13.3.1 Vurdering

Bokføringsstandardstyret konstaterer, i likhet med NARF, at begrepet ”andre relevante behandlingkoder” ikke er direkte definert i forskriften. Imidlertid er både dette begrepet og begrepet ”tilordningskoder” beskrevet og eksemplifisert i forarbeidene. Tilordningskoder skal muliggjøre spesifikasjon av regnskapsopplysninger, mens behandlingkoder påvirker behandlingen av regnskapsdataene. En behandlingkode er således en kode som angir en automatisk beregning i et system, slik merverdiavgiftskodene er et eksempel på.

I forarbeidene er det ikke nevnt flere eksempler enn merverdiavgiftskoder, men Bokføringsstandardstyret antar at også koder for automatisk beregning av renter, rabatter og valuta også kan være eksempler på koder som går inn under begrepet ”andre relevante behandlingkoder”.

Det bemerkes at slike koder som regel vil gjelde systemgenererte poster som skal dokumenteres i henhold til foreslått ny ordlyd i loven § 6, og at begrepet ”koder” ikke er benyttet i dette forslaget.

13.3.2 Forslag

Det foreslås ingen endring i regelverket.

14 Prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet

14.1 Bakgrunn for ny vurdering

Det er usikkerhet knyttet til om prosjektregnskapene må utarbeides, eller om det er tilstrekkelig at de kan utarbeides på forespørsel. Dersom de må utarbeides er det usikkerhet knyttet til for hvilke perioder (hvor ofte) utarbeidelsen må skje.

Det stilles også spørsmål om hvorvidt all forskriftsbestemt informasjon må fremkomme av selve prosjektregnskapet, eller om noe av informasjonen kan fremkomme i vedlegg eller underdokumentasjon. Et annet spørsmål er om prosjektregnskapet skal være på transaksjonsnivå eller på sumnivå pr. resultatpost.

Krav til kontrollspor fra prosjektregnskapet til selskapets øvrige bokføring er omdiskutert, og i hvilken grad andre regnskapsmessige disposisjoner (for eksempel periodiseringer) må fremgå av det enkelte prosjektregnskap. Hvorvidt bokførings- og kontospesifikasjonen for den bokføringspliktige virksomheten må vise prosjektkode (prosjektnummer) for hver enkelt transaksjon eller regnskapsmessige disposisjon, oppfattes også som usikkert.

14.2 Gjeldende rett

Bokføringsforskriften § 8-1-3 krever at bokføringen skal innrettes slik at det kan utarbeides egne spesifikasjoner (prosjektregnskap) for prosjekter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300.000 eksklusive merverdiavgift.

Prosjektregnskapet skal etter forskriften § 8-1-4 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.

Bokføringsforskriften § 8-1-5 første punktum bestemmer at prosjektregnskap skal oppbevares i 10 år.

14.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

14.3.1 Vurdering

Bestemmelsene om prosjektregnskap i bokføringsforskriften § 8-1 inneholder den samme inkonsistens som Finansdepartementet påpekte vedrørende det opprinnelige lovforslaget knyttet til lovbestemte spesifikasjoner: Det er etter § 8-1-3 ikke krav til utarbeidelse av

prosjektregnskaper (de skal *kunne* utarbeides), men likevel skal prosjektregnskapene oppbevares etter § 8-1-5. Dette bør løses på samme måte som for andre spesifikasjoner, ved at oppbevaringsreglene endres til å tillate to forskjellige løsninger. Enten oppbevares ferdig utarbeidede prosjektregnskaper, eller så må grunnlagsdata for utarbeidelse av prosjektregnskaper oppbevares. De foreslåtte kravene til lukking av regnskapsperioder i bokføringsforskriften ny § 7-5 vil gjelde tilsvarende for opplysninger som er nødvendige for å utarbeide prosjektregnskaper. Lukking av regnskapsperiode eller utarbeidelse av prosjektregnskaper antas å gjennomføres samtidig med lukking av øvrige bokførte opplysninger eller utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf. drøftelse i punkt 7. For merverdiavgiftspliktig virksomhet må dette normalt skje hver annen måned, innen fristen for innlevering av omsetningsoppgaven, eventuelt hver fjerde måned dersom det leveres årsoppgave eller årsterminoppgave etter merverdiavgiftsloven §§ 31 og 31a. Bokføringsforskriften § 8-1-5 foreslås endret i tråd med dette.

Unntaket for bokføringspliktige med få transaksjoner (under 300 bilag årlig) i bokføringsloven § 7 annet ledd siste punktum, jf. bokføringsforskriften § 4-1, gjelder på samme måte som for øvrige spesifikasjoner. Unntaket antas å være lite aktuelt for bokføringspliktige med plikt til å utarbeide prosjektregnskaper (prosjekter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300.000 eksklusive merverdiavgift), og unntaket vil uansett ikke være nødvendig å presisere i bokføringsforskriften § 8-1-3 da det følger av de generelle reglene.

Når det gjelder innholdet i prosjektregnskapene, legges det til grunn at det samme vil gjelde som for øvrige spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Alle opplysninger som er nødvendige må bokføres, jf. bokføringsforskriften § 8-1-3, og deretter fremkomme i prosjektregnskapet som utarbeides av regnskapssystemet etter innholdskravene i § 8-1-4. Det anses ikke nødvendig med noen endring i bokføringsforskriften § 8-1-4, da bestemmelsen allerede krever at opplysningene skal fremgå av selve prosjektregnskapet.

Prosjektregnskapene skal etter bestemmelsen i bokføringsforskriften inneholde alle direkte kostnader og alle inntekter knyttet til det enkelte prosjekt. Spesifikasjoner av kostnader og inntekter skal tilpasses oppdragets art. Kostnader skal minst spesifiseres på lønnskostnader, materialkostnader, kostnader til underentreprenører og andre direkte kostnader. Etter ordlyden i bokføringsforskriften § 8-1-3 er prosjektregnskapene å anse som spesifikasjoner av bokførte opplysninger, noe som fordrer at prosjektregnskapene er på transaksjonsnivå. Dette vil også være nødvendig av hensyn til muligheten for etterkontroll av prosjektregnskapene mot underliggende dokumentasjon. Det er ikke nødvendig med endringer i bestemmelsen i denne sammenheng.

Et kontrollspor fra postene i prosjektregnskapet til underliggende dokumentasjon av de bokførte opplysningene forutsettes å være til stede, slik at det grunnleggende bokføringsprinsippet om sporbarhet (bokføringsloven § 4 nr. 7) etterleveres. En presisering av kravet til kontrollspor foreslås inntatt i bokføringsforskriften § 8-1-5.

Når det gjelder bokføring av andre regnskapsmessige disposisjoner, for eksempel periodiseringer, så legges det til grunn at begrepene *kostnader* og *inntekter* benyttes på samme måte som i regnskapsloven; som periodiserte størrelser. Når bokføringsforskriften § 8-1-4 første ledd bokstav e) og f) krever at prosjektregnskapet skal inneholde alle direkte kostnader og alle inntekter knyttet til det enkelte prosjekt, må dette forstås som periodiserte resultatstørrelser. Dette medfører at periodiseringene må bokføres og dokumenteres for det enkelte prosjekt, slik at inntekter og kostnader fremkommer i prosjektregnskapet, periodisert i

samsvar med det anvendte rammeverk for finansiell rapportering. Det er ikke nødvendig med endringer i bokføringsforskriften i den forbindelse, da begrepene *kostnader* og *inntekter* allerede er definerte i regnskapsterminologien, og fremkommer direkte av ordlyden i bokføringsforskriften § 8-1-4. Det presiseres at det ikke er krav om å bokføre periodiseringer ut over det som er nødvendig for pliktig regnskapsrapportering, for eksempel i forbindelse med utarbeidelse av årsregnskapet. Bokføring av egne periodiseringer for hver periode med prosjektregnskap er således ikke påkrevd.

Prosjektkoder er omtalt i NOU 2002: 20 punkt 6.4.1:

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.

Det henvises videre til bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 1 som krever at tilordningskoder skal fremgå av bokføringsspesifikasjonen. Det legges etter dette til grunn at prosjektkodene – som identifiserer hvilket prosjekt bokføringen angår – skal fremgå for hver enkelt post i bokføringsspesifikasjonen. Etter gjeldende bestemmelser er det ikke krav til å vise tilordningskoder i kontospesifikasjonene, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 2. Bokføringsstandardstyret vurderer det imidlertid slik at spesifisering av prosjektkoder i kontospesifisering vil forbedre kontrollmulighetene, ved at det på kontonivå vil fremgå hvilke prosjekt kostnadene er henført til og eventuelt hvilke kostnader som ikke er henført til noe prosjekt. Det antas ikke å være særlig byrdefullt for de bokføringspliktige å innta prosjektkoden i kontospesifiseringen, da det kun dreier seg om å inkludere allerede bokførte opplysninger. Det foreslås derfor at krav om å vise prosjektkoder i kontospesifiseringen tas inn i bokføringsforskriften § 8-1-3. Det vil videre være ønskelig at prosjektregnskapet inneholder prosjektkoden, slik at kontrollsporet blir ytterligere synliggjort. Dette foreslås inntatt i bokføringsforskriften § 8-1-4 om prosjektregnskapets innhold.

Det er kjent at enkelte virksomheter i bygg- og anleggsbransjen ikke benytter integrerte systemer, men fører prosjektregnskapene adskilt fra den øvrige bokføringen. I slike tilfeller vil kontrollsporet mellom bokføring og prosjektregnskap ikke være til stede, eventuelt vil det kunne foreligge flere dokumentasjonshenvisninger for hver enkelt post – en henvisning til bokføringen, og en annen til prosjektregnskapet. Slik organisering av bokføringen vil medføre brudd også på eksisterende regelsett, da prosjektkodene i de fleste tilfeller ikke vil fremgå av bokføringsspesifikasjonen. Det anses derfor heller ikke i slike tilfeller særlig byrdefullt å kreve at prosjektkodene skal fremgå av kontospesifiseringen.

Endringene over kommer i tillegg til det som foreslås i punkt 24 vedrørende oppbevaring av inngående pakksedler og originale timelister for bygge- og anleggsvirksomhet og i punkt 25 om valgfrihet vedrørende oppbevaringsmedium. De foreslåtte endringene i punktene 24 og 25 er tatt inn i endringsforslaget under.

14.3.2 Forslag

Bokføringsforskriften § 8-1-3 foreslås endret til følgende:

§ 8-1-3. Krav til prosjektregnskap

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal det kunne utarbeides egne spesifiseringer (prosjektregnskap) etter

§ 8-1-4 for prosjekter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300.000 eksklusive merverdiavgift.

I bokføringsforskriften § 8-1-4 første ledd foreslås ny bokstav a). Eksisterende bokstav a) til f) blir ny bokstav b) til g). Det foreslås også et nytt tredje ledd hvor det presiseres at prosjektkoden skal fremgå i bokføringsspesifikasjonen og kontospesifikasjonen. Bestemmelsen vil da lyde slik:

§ 8-1-4. Prosjektregnskapets innhold
Prosjektregnskapet skal inneholde følgende opplysninger:

- a) *prosjektkode*
- b) oppdragsgivers navn og adresse, eventuelt organisasjonsnummer
- c) oppdragets art
- d) oppdragets oppstart
- e) oppdragets opphør
- f) alle direkte kostnader
- g) 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.

Prosjektkoden skal fremgå for hver enkelt post i bokføringsspesifikasjonen og kontospesifikasjonen etter § 3-1 første ledd nr. 1 og 2.

Bokføringsforskriften § 8-1-5 første til tredje ledd foreslås endret til følgende, se også punktene 24 og 25:

§ 8-1-5 Oppbevaringsplikt og sporbarhet
Prosjektregnskap som nevnt i § 8-1-4 eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike prosjektregnskap, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister og ordrelister skal oppbevares i 10 år. I tillegg skal *opprinnelige* timelister på papir oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt, *eventuelt skannet for elektronisk oppbevaring*. Dette gjelder selv om timelistene blir overført til andre media for oppbevaring i hele 10-årsperioden.

Bestemmelsene i § 7-5 om lukking av regnskapsperioder gjelder tilsvarende for bokførte opplysninger som er nødvendige for utarbeidelse av prosjektregnskap som nevnt i § 8-1-4.

Det skal foreligge et toveis kontrollspor mellom prosjektregnskap og dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i prosjektregnskapet.

15 Regnskapssystemet og sporbarhet

15.1 Bakgrunn for ny vurdering

Kravet til dokumentasjon av kontrollsporet er noe uklart fremstilt i dagens lovgivning. Det fremkommer dels som et krav som dokumentasjon av bokførte opplysninger, dels som et krav om dokumentasjon av regnskapssystemet, sistnevnte gjort betinget av at det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger. I praksis har et slikt betinget krav imidlertid vist seg vanskelig å forstå og gjennomføre, da det oppfattes som høyst usikkert når regnskapssystemet må dokumenteres og hva som er tilstrekkelig dokumentasjon. Det er derfor behov for å se nærmere på denne bestemmelsen og klargjøre hva det er som skal dokumenteres.

15.2 Gjeldende rett

Begrepet regnskapssystem ble i forarbeidene definert slik, jf. NOU 2002: 20 punkt 7.1.1:

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).

Et regnskapssystem er en forutsetning for å kunne bokføre, spesifisere og rapportere regnskapsopplysninger slik at lovens formål blir oppfylt. Dette reflekteres også ved at krav til regnskapssystem er tatt inn som et grunnleggende bokføringsprinsipp i bokføringsloven § 4 nr. 1. Bestemmelsen lyder slik:

Det skal foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

Lovutvalget la vekt på å relatere begrepet regnskapssystem til den pliktige regnskapsrapporteringen og opplysningsplikten overfor myndighetene. De delene av regnskapssystemet som utelukkende produserer interne styringsdata, dekkes ikke av begrepet. Elektroniske forsystemer, slik som kassesystemer og lønssystemer, inngår heller ikke i definisjonen, idet slike systemer benyttes til å produsere dokumentasjon for opplysninger som skal bokføres. Kasse- og lønssystemer omfattes imidlertid av dokumentasjonsbestemmelsene, og det kreves at det skal foreligge lettfattelige beskrivelser av deres oppbygging og virkemåte, jf. forskriften § 5-3-4 og § 5-6.

Krav til regnskapssystem er nærmere regulert i bokføringsloven § 6, som lyder slik:

Regnskapssystemet skal kunne gjengi spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5 på papir. Departementet kan i forskrift fastsette krav til annen gjengivelse.

Det skal foreligge dokumentasjon av regnskapssystemet som beskriver kontrollmulighet og hvordan systemgenererte poster kan etterprøves, herunder aktuelle koder og faste data, dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger. Departementet kan i forskrift fastsette krav til dokumentasjon av elektroniske forsystem.

Bokføringsloven § 10 annet ledd inneholder krav til kontrollspor og hvordan dokumentasjonen skal være systematisert:

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.

Bokføringsreglene inneholder ingen eksplisitte krav til nummerering av bilag utover bestemmelsen i forskriften § 5-1-3 som krever at salgsdokumenter skal være fortløpende nummerert.

15.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

15.3.1 Vurdering

Bokføringsloven § 6 annet ledd er en ren dokumentasjonsbestemmelse. Slik den lyder i dag, fremstår den som et krav om dokumentasjon av regnskapssystemet. Intensjonen med bestemmelsen var imidlertid å stille krav om at det skulle foreligge dokumentasjon av kontrollsporet når dette var nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger. Underforstått – når regnskapssystemet er slik innrettet at det er opplagt hvordan bokføringen skjer og hvordan dokumentasjonen oppbevares, er det ikke krav om særskilt dokumentasjon av kontrollsporet eller regnskapssystemet.

Med kontrollspor menes at det skal være mulig å følge behandlingen av en transaksjon fra dokumentasjonen av de bokførte opplysningene, via spesifikasjonene og frem til årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering. På samme måte skal det være mulig å ta utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering og identifisere den enkelte transaksjon via spesifikasjonene og tilbake til den underliggende dokumentasjonen. Dette er et av de grunnleggende bokføringsprinsippene, jf. bokføringsloven § 4 nr. 7:

Sporbarhet: Det skal foreligge toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.

I enkle regnskapssystemer er det ikke behov for en egen dokumentasjon av kontrollsporet for å kunne kontrollere de bokførte opplysningene. Her vil kjennskapet til kontoplanen og hvilke bilagsserier og avgiftskoder som benyttes, gi tilstrekkelig informasjon. Det er kun i forbindelse med mer kompliserte systemer at en nærmere beskrivelse av kontrollsporet og hvordan systemgenererte poster fremkommer, er påkrevd. En slik beskrivelse vil for eksempel kunne bestå av:

- En systembeskrivelse som forklarer hvordan de ulike transaksjonene og andre disposisjoner behandles i regnskapssystemet. Den bør inneholde informasjon om
 - o hvordan systemet behandler transaksjoner som på grunnlag av dokumentasjonsdato bokføres i en annen periode enn den regnskapsmessige periodiseringen, eksempelvis en faktura datert i januar som vedrører varer levert i desember,
 - o hvordan innhenting av transaksjoner fra andre systemer blir behandlet og kontrollert,

- hvilke systemgenererte poster som finnes og hvordan de blir behandlet, og
 - hvordan innholdet i de lovbestemte spesifikasjonene inngår i de pliktige regnskapsrapportene, herunder hvordan de respektive kontoene er knyttet opp mot linjene i resultatregnskapet og balansen.
- Informasjon om kodesystemet: identifikasjonskoder, kontokoder og andre tilordningskoder, samt merverdiavgiftskoder.
 - Oversikt over faste data, eksempelvis rentesatser, rabattsatser, fordelingsnøkler mv.
 - Beskrivelse av hvordan opplysninger som er bokført i utenlandsk valuta blir omregnet til norske kroner.
 - Beskrivelse av hva som regnes som primærdokumentasjon og hvordan dokumentasjonen blir oppbevart.

Bokføringsstandardstyret foreslår derfor at bestemmelsen om dokumentasjon av regnskaps-systemet erstattes av et generelt krav om at bokførte opplysninger enkelt skal kunne kontrolleres. Dersom kontrollsporet ikke er lett tilgjengelig, må det foreligge dokumentasjon som i tilstrekkelig grad beskriver det.

Dersom de bokførte opplysningene skal kunne kontrolleres, er det også en forutsetning at dokumentasjonen er fullstendig. Det foreslås derfor å supplere bestemmelsen om sporbarhet med krav om fullstendighet. I dagens lov er fullstendighetskravet inntatt i bokføringsloven § 10 annet ledd siste setning:

Dokumentasjonen skal være systematisert på en måte som gjør det mulig å kontrollere at den er fullstendig.

Det foreslås at denne bestemmelsen flyttes og at den gjøres mer eksplisitt ved å stille krav om at dokumentasjonen skal være identifiserbar, ikke bare systematisert på en bestemt måte. For de aller fleste praktiske formål vil slik identifikasjon bestå i at dokumentasjonen nummereres. Det vises i den forbindelse til Skattedirektoratets uttalelse av 30. mars 2006, hvor det uttales at Skattedirektoratet vanskelig kan se at en annen nummerering en fortløpende nummerering, eventuelt fortløpende nummerering på ulike bilagsarter, er egnet til å tilfredsstillende bokførings-lovgivningens krav om fullstendighet. Bokføringsstandardstyret er i hovedsak enig i dette, men mener at det også må tas høyde for at det kan finnes andre former for identifikasjon som kan ivareta fullstendighetskravet på en like tilfredsstillende måte.

Kravet om identifikasjon av dokumentasjonen er, slik det også fremgår av den nevnte uttalelsen fra Skattedirektoratet, ikke til hinder for at den bokføringspliktige benytter flere identifikasjonskodeserier for de forskjellige bilagsartene. Den bokføringspliktige må i så fall legge fram dokumentasjon på hvilke serier som er i bruk.

Det har vært reist spørsmål om det innen et konsern kan benyttes felles identifikasjons-kodeserie for de ulike selskapene i konsernet. Dette har vært praktisert av enkelte konserner gjennom mange år og selskapene har antatt at dette har vært tillatt under tidligere regelverk. Konsernene benytter en felles server og bilagsregistreringen skjer samlet for de enkelte konsernselskapene. Konsernene har ansett fullstendighetsaspektet ivaretatt ved fremleggelse

av spesifikasjoner for hvert enkelt selskap kombinert med en felles bilagsjournal for hele konsernet.

Bokføringsstandardstyret anser imidlertid at bruk av felles bilagsserier representerer et problem med hensyn til kontroll av at dokumentasjonen er fullstendig. Det er den enkelte bokføringspliktiges regnskapsrapportering som skal kunne etterprøves. Dersom flere bokføringspliktige benytter samme identifikasjonskodeserie, vil det ikke lenger være mulig å kunne kontrollere fullstendigheten av de bokførte opplysningene med utgangspunkt i den enkelte bokføringspliktiges regnskapsmateriale. Dette problemet forsterkes når konsernforholdet strekker seg over landegrensene og ved opphør av konsertilhørighet. Det vises også til at bokføringsreglene i både Sverige og Danmark forutsetter at det benyttes separate bilagsserier. De svenske reglene tillater felles nummerering, men kun under den forutsetning at dokumentene samtidig påføres bilagsnummer som inngår i det enkelte selskaps egen nummerserie. Den danske bokføringsloven er en rammelov som ikke går i detalj på dette området, men det er en underliggende forutsetning at det benyttes separate nummerserier. Et konsern kan ikke benytte felles nummerserie med mindre fullstendigheten av bilagene kan dokumenteres på annen måte.

Bokføringsstandardstyret mener prinsipielt at de bokføringspliktige må benytte separate serier for å sikre kontrollmulighetene, noe som også synes å være i samsvar med reglene i Danmark og Sverige. De fleste skannings- og dokumentbehandlingssystemer som er på markedet i dag er utformet slik at de håndterer dokumenter fra flere klienter, slik at det er uproblematisk å skaffe systemer med tilstrekkelig funksjonalitet. Det foreslås likevel at det åpnes for en dispensasjonsadgang. Selskaper som allerede har etablert felles løsninger og som vil ha vesentlige ulemper forbundet med å skifte system, vil kunne søke om dispensasjon for å kunne fortsette med felles identifikasjonskodeserier inntil det anskaffes nytt system. Ved behandlingen av eventuelle søknader vil det bli lagt vekt på kvaliteten av selskapenes interne rutiner og i hvilken grad de muliggjør fullstendighetskontroller.

15.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår at bestemmelsen om dokumentasjon av regnskapssystemet erstattes med et generelt krav om at bokførte opplysninger skal være lett kontrollerbare. Etter bokføringsloven § 6 første ledd første punktum er det krav om at spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering skal kunne gjengis på papir. Det foreslås at første ledd i § 6 flyttes til § 5 nytt fjerde ledd og får følgende ordlyd:

Regnskapssystemet skal kunne gjengi spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i *første og annet ledd* på papir. Departementet kan i forskrift fastsette krav til annen gjengivelse.

Forslaget til ny § 6 i bokføringsloven innebærer også endringer i bokføringsloven § 10. Det vises til at hele annet ledd foreslås inntatt i den nye bestemmelsen. Det foreslås dessuten at nåværende § 6 annet ledd siste punktum flyttes til § 10 og blir nytt annet ledd. Forslaget vil også medføre at det må foretas en språklig endring i § 13 første ledd nr. 3.

Bokføringsloven § 6 blir etter dette som følger:

§ 6 Sporbarhet

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.

Dokumentasjon av bokførte opplysninger skal være nummerert eller identifisert på annen måte som gjør det mulig å kontrollere at den er fullstendig.

Dokumentasjon av kontrollsporet, herunder hvordan systemgenererte poster kan etterprøves, skal foreligge i de tilfellene det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på enkel måte.

Departementet kan ved enkeltvedtak gjøre unntak fra kravet i annet ledd om nummerering av dokumentasjon.

Bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3 vil lyde slik:

3. dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av *kontrollsporet* og dokumentasjon av balansen *mv.*

16 Ajourhold

16.1 Bakgrunn for ny vurdering

Norges Bondelag og Økonomiforbundet anmoder om at det lovbestemte minimumskravet om ajourføring hver fjerde måned fjernes eller lempes. Alternativt forslag fra Norges Bondelag til at kravet fjernes, er at bokføringsforskriften gir et unntak for enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper uten regnskapsplikt. Økonomiforbundet foreslår å endre regelverket slik at bokføringspliktige som ikke har regnskapsplikt, og som ikke har over 1 000 bilag i året, kan ajourføre regnskapet senest innen fristene for pliktig regnskapsrapportering.

Begrunnelsen for forslaget er stor arbeidsmengde for regnskapskontorene i første halvår, noe som vanskeliggjør ajourføring av 1. tertial. Norges Bondelag argumenterer for at de hensyn som følger av forarbeidene, ikke er tilstrekkelig i forhold kostnader og ulemper for å overholde lovkravet.

16.2 Gjeldende rett

Det følger av bokføringsloven § 7 annet ledd at bokføring skal skje så ofte som virksomhetens art og omfang tilsier. Bokføringen skal være á jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. Loven gir departementet mulighet til i forskrift å gjøre unntak for kravet om ajourføring hver fjerde måned for bokføringspliktige med få transaksjoner.

I bokføringsforskriften § 4-1 er det åpnet adgang for at bokføringspliktige med få transaksjoner kan ajourføre regnskapet senest innen fristene for pliktig rapportering. Bokføringspliktige med få transaksjoner er foretak som har færre enn 300 bilag i året.

Bakgrunnen for gjeldende rett er Bokføringslovutvalgets drøftelse og forslag i NOU 2002: 20 punkt 8.3. Bokføringslovutvalget foreslo at det utover den generelle hovedregelen om ajourhold også bør fastsettes enkelte minstekrav. Det første minimumskravet er ajourhold i forhold til fristene for pliktig regnskapsrapportering, der det ifølge utvalget er den

tomånedlige terminrapporteringen etter merverdiavgiftsloven som i praksis setter den strengeste begrensningen. Utvalget drøftet ytterligere minimumskrav for bokføringspliktige som etter dette kun ville hatt pliktig regnskapsrapportering, med krav til ajourføring, en gang i året:

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 så viktig at en har valgt å fastsette ytterligere minstekrav. Dette skyldes hensynet til både 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 fire-månedersperioder 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 á 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.

Utvalget foreslo videre, ut fra praktiske hensyn, å gjøre unntak fra minstekravet for foretak med få transaksjoner.

Departementet sluttet seg til utvalgets vurderinger, jf. Ot.prp. nr. 46 (2003-2004) punkt. 9.2.4.

16.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

16.3.1 Vurdering

Det lovbestemte minimumskravet om ajourføring hver fjerde måned omfatter alle bokføringspliktige som har mer enn fire måneder mellom hver pliktig regnskapsrapportering, i praksis de som kun har pliktig regnskapsrapportering én gang i året. Dette gjelder bokføringspliktige som ikke er avgiftspliktige, bokføringspliktige som i henhold til merverdiavgiftsloven § 31a leverer årsterminoppgave, og bokføringspliktige innen jordbruk med binæringer og skogbruk med årsoppgaveplikt etter merverdiavgiftsloven § 31. Av disse vil det være en betydelig andel som ikke har regnskapsplikt, og det følger av anførselene til Økonomiforbundet og Norges Bondelag at de fremførte forslag er mest aktuell for disse bokføringspliktige.

I forbindelse med lovbehandlingen har departementet blant annet vurdert høringskommentarene fra Norges Bondelag. Departementet siterer i Ot.prp. nr. 46 (2003-2004) punkt 9.2.3 bondelaget, som går imot forslaget om tertialvis ajourhold. Bondelagets anfører her at det ikke er dokumentert behov for et slikt minimumskrav, da gode rutiner ved bilagshåndteringen fullt ut sikrer grunnlaget for et riktig regnskap. Med bakgrunn i bransjekunnskap innen landbruk og andre næringer som er vanlige på bygdene, argumenteres det med store kostnader for kundene og unødig stress på regnskapskontorene når første oppdatering må foretas mens årsoppgjørperioden ennå er i gang. Behovet for å ajourføre hvert tertial hevdes unødvendig for landbruket siden inntektene kun oppstår i siste tertial.

Bokføringsstandardstyret konstaterer at bondelaget ikke fikk gjennomslag hos departementet, som i sin helhet sluttet seg til utvalgets vurderinger og forslag. Det nye som fremføres i sakens anledning synes å være at Norges Bondelag, som et alternativ til å fjerne

bestemmelsen helt, foreslår et unntak for enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper som ikke har regnskapsplikt. Økonomiforbundet forslag er å utvide unntaket i bokføringsforskriften § 4-1 til å omfatte alle bokføringspliktige som ikke har regnskapsplikt, dersom antall bilag i året ikke overstiger 1 000.

Bokføringsstandardstyret finner ikke bondelagets og Økonomiforbundets anførsler så tungtveiende at det bør forslås endringer i regelverket, hensyntatt departementets og utvalgets vurderinger og klare konklusjoner. Bokføringsstandardstyret viser i denne forbindelse også til bokføringslovutvalgets presisering i punkt 8.3.2 om at tertialvis ajourføring skal være normalsituasjonen, og at unntaket fra dette minstekravet kun skal omfatte foretak med et fåtall transaksjoner. Utvalget antyder en bilagsmengde på rundt 100 bilag i året for å komme inn under dette unntaket. Etter forskriftshøringen ble bilagsmengden økt til 300.

16.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår ingen endring.

17 Bokføringsvaluta

17.1 Bakgrunn for ny vurdering

Etter bokføringsforskriften § 4-2 kan bokføringen skje i norske kroner eller i funksjonell valuta. Bestemmelsen ble utformet på et tidspunkt da regnskapsloven krevde at årsregnskapet skulle utarbeides i norske kroner. Resultat- og balanseoppstilling fra dette årsregnskapet ble benyttet i næringsoppgavens resultat- og balanseoppstilling, som alltid må rapporteres i norske kroner. Etter endring i regnskapsloven kan årsregnskapet fra og med 2006 utarbeides og presenteres i annen valuta enn norske kroner. Kravet til valutaomregning av årsregnskapet følger av regnskapsloven og god regnskapsskikk. Virkeområdet for valutaomregningsreglene i bokføringsforskriften kan derfor avgrenses til å regulere valutaomregning for skatte- og avgiftsmessig rapportering.

Det har siden bokføringsforskriften trådte i kraft også vært reist flere problemstillinger i tilknytning til forståelsen av forskriften § 4-2. Usikkerhet i tolkningen medfører ulik anvendelse hos de bokføringspliktige og risiko for feil i pliktig regnskapsrapportering.

Problemstillingene er i hovedsak relatert til valutaomregning fra bokførte beløp til pliktig regnskapsrapportering for skatteformål, herunder hvordan omregningsdifferansen skal behandles skattemessig. Videre finner enkelte utenlandske filialer av norske foretak reglene om hva som tillates som bokføringsvaluta, problematisk.

Bokføringsforskriften § 4-2 annet ledd har konkrete detaljbestemmelser knyttet til omregning av beløp fra fremmed bokføringsvaluta til norske kroner vedrørende pliktig regnskapsrapportering av merverdiavgift og lønn, samt eiendeler og gjeld hvor skatteloven har egne vurderingsregler for valuta. Reglene er gitt i form av bestemmelser som krever at spesielt angitte transaksjoner skal "låses" til kursen på et nærmere fastsatt tidspunkt. Dagens regler dekker imidlertid ikke omregning for skattemessige formål mer enn en enkeltstående setning om bruk av gjennomsnittskurs.

Dagens regelverk for omregning for skattemessige formål er komplisert og innebærer mye arbeid for den bokføringspliktige. Bokføringsstandardstyret er ikke kjent med empiriske

studier som underbygger følgende påstander, men det er en bestemt oppfatning at vi står overfor en situasjon med

- økende internasjonalisering,
- økende grad av etableringer i flere land,
- regnskapsregler som krever regnskapsføring i en annen valuta enn hjemlandet/kontorlandets valuta, og
- regnskapsføring i andre land ved bruk av felles regnskapsfunksjon

Disse forhold medfører at stadig flere, hvorav et økende antall foretak også i SMB-segmentet, påføres et betydelig merarbeid som følge av dagens til dels kompliserte og uklare omregningsregler ved bokføring i en annen valuta enn norske kroner.

De problemstillingene som er påpekt ovenfor tilsier et behov for å endre bokføringsforskriftens bestemmelser om bokføring i utenlandsk valuta. Et alternativ til dette kan være å endre skattereglene. I punkt 17.4 gis det et konkret forslag til og eksempler på hvordan et mulig fremtidig skatteoppgjør for selskap med annen funksjonell og bokføringsvaluta enn norske kroner kan gjennomføres.

17.2 Gjeldende rett

Bokføringsforskriften § 4-2 første ledd regulerer i hvilke tilfeller den bokføringspliktige kan benytte en annen valuta enn norske kroner som bokføringsvaluta. Etter gjeldende rett kan den bokføringspliktige fritt velge mellom norske kroner og den funksjonelle valutaen i bokføringen.

Regnskapsloven gir den regnskapspliktige et valg mellom å bruke norske kroner eller den funksjonelle valutaen som *regnskapsvaluta*. Med regnskapsvaluta forstås den valuta som de regnskapsmessige vurderinger (målinger) skjer i. Bokføringsloven gir en tilsvarende valg-adgang, der bokføringsvalutaen kan være norske kroner eller den funksjonelle valutaen. Valg av bokføringsvaluta og regnskapsvaluta kan foretas uavhengig av hverandre. En bokføringspliktig som har valgt funksjonell valuta i bokføringen, kan derfor i prinsippet velge norske kroner som regnskapsvaluta. Dette er imidlertid upraktisk og vil neppe forekomme ofte.

Etter regnskapsloven kan årsregnskapet *presenteres* i norske kroner, funksjonell valuta eller euro. Foretak som anvender internasjonale regnskapsstandarder (IFRS), kan fritt velge presentasjonsvaluta. Omregning fra regnskapsvaluta (IFRS: funksjonell valuta) til presentasjonsvaluta reguleres av god regnskapsskikk (IFRS: IAS 21).

Bokføringsforskriften § 4-2 annet til fjerde ledd har som formål å regulere omregning til norske kroner i de tilfeller der bokføringsvalutaen ikke er norske kroner. Det gis spesialregler for låsing i norske kroner av enkelte valutabeløp knyttet til særskilt rapportering.

Bokføringsforskriften § 4-2 tredje ledd regulerer generelt at beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering skal omregnes til norske kroner minst én gang i året ved bruk av gjennomsnittskurser.

Det er i bokføringsforskriften § 4-2 fjerde ledd siste punktum en bestemmelse om at store enkeltransaksjoner skal omregnes til transaksjonsdagens kurs. Fjerde ledd regulerer kun bokføringspliktige som ikke leverer balanse i næringsoppgaven.

Det er ikke gitt særskilte bestemmelser i bokføringsforskriften om hvordan balanseverdier skal omregnes til norske kroner. Dette er særlig aktuelt i forbindelse med utarbeidelse av næringsoppgaven. Mangel på særskilte bestemmelser gir ulik praksis. De fleste omregner ved bruk av den såkalte *temporalmetoden* ut fra en forståelse av at denne metoden i all hovedsak gir et regnskap som gir den beste tilnærmingen sammenlignet med om bokføringen hadde foregått i norske kroner.

Ved bruk av temporalmetoden omregnes pengeposter til dagskurs og ikke-pengeposter til historisk kurs. Resultatposter omregnes til transaksjonskurs eller tilnærmet transaksjonskurs. For inntekter og kostnader som tidligere har vært balanseført som en ikke-pengepost anvendes transaksjonskurs eller vektet gjennomsnittlig transaksjonskurs. For øvrige resultatposter er bruk av gjennomsnittskurs for perioden akseptert som en tilnæringsmetode.

Ved omregning oppstår det en differanse som består av forskjellen mellom kursen resultatposter omregnes med og kursen den tilhørende eiendelen (motposten) omregnes med. Omregningsdifferansen består i tillegg av endring i netto pengeposter fra opptreksdato/ inngående balanse til utgående balanse. Når temporalmetoden benyttes, resultatføres omregningsdifferansen. Ved bruk av temporalmetoden representerer omregningsdifferansen forskjellen mellom agioposter slik disse fremkommer ved bokføring i fremmed valuta og agioposter slik disse ville fremkommet ved bokføring i norske kroner. For eksempel vil fordringer eller gjeld i norske kroner skape agioposter ved bokføring i valuta. Ved resultatføring av omregningsdifferansen reverseres disse automatisk, i tillegg til at effekten av poster i andre valutaer enn norske kroner blir kollektivt justert til balansedagens kurs.

Anvendelse av temporalmetoden er ressurskrevende. Temporalmetoden krever at historiske kurser holdes ved like, og at for eksempel anleggsregister i praksis dermed må vedlikeholdes i to valutaer.

NOKUS-selskapenes skattepliktige inntekt fastsettes i valuta fullt ut og omregnes til norske kroner etter balansedagens kurs.

17.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

17.3.1 Vurdering

17.3.1.1 Funksjonell valuta

Ettersom den bokføringspliktige kan velge mellom funksjonell valuta og norske kroner i bokføringen er det behov for å forstå hvordan funksjonell valuta defineres. Bokføringsforskriften § 4-2 første ledd har en definisjon av funksjonell valuta tilsvarende den i regnskapsloven. De fleste regnskapspliktige har imidlertid anledning til å velge mellom norsk god regnskapsskikk og IFRS ved utarbeidelsen av regnskapet. Definisjon og fortolkning av funksjonell valuta er ikke identisk i de to regnskapsspråkene.

For bokføringspliktige som utarbeider regnskap etter IFRS eller forenklet IFRS gjelder definisjonen i IAS 21.8:

Funksjonell valuta er valutaen innenfor det primære økonomiske miljøet der foretaket driver sin virksomhet.

Definisjonen er ytterligere utdypet i IAS 21.9-13. Bestemmelsen ble endret i 2005 hvor det ble gjort klart at det er valutaen til den underliggende økonomien som er bestemmende for prisettssettelsen på selskapets produkter og innsatsfaktorer som skal tillegges vekt, og i mindre grad hva som er oppgjørsvaluta.

Bokføringsforskriftens og regnskapslovens definisjon er som følger:

Med funksjonell valuta menes den valuta som den bokføringspliktiges økonomiske virksomhet i hovedsak er knyttet til.

Forarbeidene (NOU 2002:20 punkt 8.7.2.5) sier at begrepet funksjonell valuta er godt innarbeidet både i regnskapsmiljøet i Norge og internasjonalt. Utredningen peker på at det ikke var noe ønske om å sette noen begrensninger i hva som skal kunne anses som foretakets funksjonelle valuta, men overlater utviklingen av fortolkningen til god regnskapsskikk. NRS(HU) *Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta* har en definisjon av funksjonell valuta som er identisk med formuleringen som anvendes både i regnskapsloven og bokføringsforskriften. Ettersom det ikke foreligger en endelig norsk regnskapsstandard, benyttes IFRS i stadig større grad som tolkningskilde i forståelsen av hva som er funksjonell valuta også under god regnskapsskikk. I praksis har nok vurderingen av hva som utgjør den funksjonelle valutaen for regnskaper avlagt under god regnskapsskikk, gitt mer rom for skjønnsutøvelse enn det som ligger innenfor IFRS-definisjonen med tilhørende veiledning.

Bokføringsstandardstyret ser at ulikt regnskapsspråk i enkelte spesielle tilfeller kan medføre at ledelsen i sin vurdering kan falle ned på ulik funksjonell valuta for ellers like tilfeller. Usikkerheten ved definering av funksjonell valuta ser imidlertid ikke ut til å ha gitt store praktiske problemer. Problemet med ulik definisjon og veiledning antas å bli redusert over tid som følge av harmonisering mellom god regnskapsskikk og IFRS. Begrepets innhold bør fortsatt knyttes til utviklingen av god regnskapsskikk, herunder tillatte regnskapsspråk innenfor regnskapsloven. En henvisning i bokføringsforskriften til regnskapslovens definisjon av funksjonell valuta, anses derfor som en mer dynamisk løsning.

Enkelte bokføringspliktige, særlig utenlandske filialer av norske foretak, har pr. i dag ikke anledning til å bokføre i den lokale valutaen dersom denne ikke er sammenfallende med filialens funksjonelle valuta. Dette gjelder trolig et fåtall av bokføringspliktige, men kan være problematisk for dem det gjelder. Det antas at slike filialer i praksis har fortolket funksjonell valuta liberalt slik at lokal valuta likevel er benyttet. Etter Bokføringsstandardstyrets oppfatning bør forskriften åpne for å tillate lokal valuta, selv om denne ikke er i samsvar med filialens funksjonelle valuta. Dette vil medføre at for eksempel en dansk filial som har USD som funksjonell valuta, vil kunne bruke danske kroner som bokføringsvaluta.

Adgangen bør gis ved en tilføyelse til siste setning i første ledd som nettopp omhandler filialer i utlandet.

17.3.1.2 Behovet for hovedregler

Det er behov for en klargjøring av det overordnede formålet som skal ivaretas ved omregning fra funksjonell valuta til norske kroner. Bokføringsforskriften § 4-2 annet til fjerde ledd går rett på bokføringstekniske løsninger knyttet til låsing av kurser. Forskriften gir enkelte detaljregler, men den inneholder ikke noe overordnet prinsipp som kan anvendes for å sette detaljreglene inn i en større sammenheng. Uten et overordnet prinsipp er fortolkning av regelverket vanskelig i møte med konkrete problemstillinger. Det er imidlertid en generell

oppfatning og en relativt utbredt praksis at omregningen foretas slik at beløpene i norske kroner, etter omregning, tilnærmedesvis gir et regnskap (resultatregnskap og balanse) som om bokføringen hadde skjedd i norske kroner.

En overordnet hovedregel som tydeliggjør målsettingen med omregningen, vil kunne øke forståelsen for bestemmelsene og dermed gjøre det enklere når nye problemstillinger dukker opp.

17.3.1.3 Omregning av beløp knyttet til merverdiavgift og lønn

Bokføringsforskriften § 4-2 annet ledd har i dag spesielle valutaregler for merverdiavgift og lønn:

Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til merverdiavgift, skal fastsettes (låses) i norske kroner til kursen på fakturatidspunktet. Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn, skal fastsettes (låses) i norske kroner til kursen på utbetalingstidspunktet.

For transaksjoner som inngår i pliktig regnskapsrapportering av merverdiavgift og lønn skal en nærmere bestemt historisk kurs benyttes. For merverdiavgift er det i Skattedirektoratets uttalelse av 25. september 2006 presisert at selve merverdiavgiftsbeløpet må fremkomme i norske kroner i salgsdokumentet, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 6 siste punktum. Ettersom alle beløp i omsetningsoppgaven skal rapporteres i norske kroner på fakturatidspunktet, inkludert avgiftsgrunnlaget og merverdiavgiften, anbefales at også avgiftsgrunnlaget spesifiseres i norske kroner i salgsdokumentet. Direktoratet sier til slutt i uttalelsen at dette må tas hensyn til i bokføringen.

Når bokføringen skjer i fremmed valuta må den innrettes slik at det avgiftsbeløpet i norske kroner som er påført salgsdokumentet, også ved utarbeidelsen av spesifikasjoner og avstemmingsgrunnlag. Dette kan skje ved at norske kroner registreres i et opplysningsfelt, eller ved at samme kurs med tilstrekkelig detaljgrad (desimaler) registreres for den enkelte transaksjon. De samme betraktninger gjør seg gjeldende for lønnsrelaterte poster.

Forslag til endring i forskriftsteksten for å klargjøre dette gis nedenfor under avsnittet *Uttrykket "låse"*.

Det fremkommer ikke klart om de kursene som er lagt til grunn ved rapportering av merverdiavgift og lønn, også må benyttes når denne typen transaksjoner skal omregnes for andre rapporteringsformål, for eksempel når de samme transaksjonene skal tas inn i næringsoppgaven. Paragrafens tredje ledd angir at gjennomsnittskurser skal benyttes, uten å gi noe unntak for transaksjoner som er regulert i annet ledd. Det er derfor en variert praksis på området. Noen anvender kursene for merverdiavgift- og lønnsrapportering også for næringsoppgavens resultatregnskap. Andre legger til grunn at disse postene, som for de fleste øvrige resultatposter i næringsoppgaven, kan omregnes til gjennomsnittskurs. Med hensyn til en overordnet målsetting om å tilnærme seg et resultat som om det hadde vært bokført i norske kroner, vil omregning av så mange transaksjoner som mulig til historisk kurs være den beste metoden.

Enkelte poster som inngår i pliktig regnskapsrapportering av lønn og merverdiavgift kan avstemmes mot næringsoppgaven. Dette gjelder både grunnlag for beregning av utgående

merverdiavgift og kontrolløppstillingen over registrerte og innberettede beløp. Det er av stor betydning at slike avstemminger ikke forstyrres av valutasvingninger.

Det foreslås derfor en klargjøring i forskriften av at beløp som gjelder merverdiavgift og lønn i alle sammenhenger skal omregnes på samme måte.

Uttrykket "låse"

Forskriften krever at enkelte beløp skal fastsettes (låses) i norske kroner på en bestemt måte. Uttrykket "låses" brukes flere steder. Begrepet er ikke kjent fra regnskapslitteraturen for øvrig i forbindelse med valutaomregning. Ut fra innholdet i bestemmelsen og forarbeidene fremkommer det at beløp som er "låst" skal omregnes til den historiske kursen som var gjeldende på det aktuelle referansetidspunktet. Som begrep er "låse" ikke anvendt andre steder i bokføringsreglene. Krav om låsing av beløp kan misforstås og blandes sammen med reglene for endring og retting. Det kan også forstås som at beløpet i norske kroner må bokføres direkte (noe som krever et tovalutasystem). Dette vil selvsagt være en god løsning, men for mange foretak vil registrering av historisk kurs for den enkelte transaksjon være et fullgodt alternativ.

Det foreslås derfor at terminologien endres slik at begrepet "fastsettes (låses)" ikke lenger benyttes, men erstattes av en formulering som bruker uttrykket omregning til norske kroner.

17.3.1.4 Omregning av balanseposter

Innholdet i bokføringsforskriften § 4-2 annet ledd tredje punktum lyder slik:

Beløp knyttet til eiendeler og gjeld hvor skatteloven har egne vurderingsregler om valuta, skal fastsettes (låses) i norske kroner til transaksjonsdagens kurs.

Skattepliktige som bokfører i norske kroner er ikke pålagt å registrere historiske kurser i bokføringen av beløp der skatteloven har egne vurderingsregler om valuta. Bokføringen skal normalt heller ikke først og fremst innrettes med hensyn til hvilke beløp som skal anvendes i fastsettelsen av den skattemessige verdien av balansepostene.

Primært gjelder skattelovens egne vurderingsregler om langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta. For slike poster er netto urealisert gevinst ikke skattepliktig, selv om beløpene er resultatført regnskapsmessig. For å beregne størrelsen på urealiserte valutagevinster og -tap, er det nødvendig å holde oversikt over historiske kurser. Den såkalte skattemessige omvurderingskontoen ajourføres vanligvis utenfor regnskapssystemet, uavhengig av hvilken bokføringsvaluta som anvendes.

Behovet for registrering av historisk kurs for langsiktige valutaieendeler og -gjeld i regnskapssystemet, er ikke annerledes for bokføringspliktige som bokfører i utenlandsk valuta enn for bokføringspliktige som bokfører i norske kroner. Det vil ikke være riktig å anvende historiske kurser for omregning av pengeposter i valuta til næringsoppgavens balanse, da slike poster ved omregning alltid skal skje til dagskurs. Dagens krav om "låsing" i regnskapssystemet av langsiktige valutaposter til historisk kurs, vanskeliggjør automatisk omregning til norske kroner i næringsoppgaven. I den grad det anses nødvendig med registrering av historiske kurser ved bokføringen av slike poster, kan dette løses ved registrering i et merknadsfelt, og ikke i et felt som styrer omregning til norske kroner generelt. Dette er også den løsningen som enkelte har fulgt i praksis.

Siste setning i bokføringsforskriften § 4-2 annet ledd stiller derfor et krav som ikke harmonerer godt med øvrige krav til bokføringen. Det er vanskelig å se hvorfor bokføring i annen valuta skulle tilsi at regnskapssystemet skulle kreve "låsing" av historiske kurser som utelukkende skal benyttes til å etablere en skattemessig posisjon. Det er sikker praksis, uavhengig av metode, at omregning av pengeposter i utenlandsk valuta skjer til dagskurs for regnskapsformål, herunder balansen i næringsoppgaven.

I forarbeidene til bokføringsloven pekes det på at det foreligger en skattemessig forståelse av at balanseposter som ikke er pengeposter skal låses til transaksjonskurs. Dette betyr at skattemessig anskaffelseskost, for eksempel for varige driftsmidler, skal fastsettes ut fra kursen på anskaffelsestidspunktet (historisk kurs). I den grad historiske kurser skal anvendes i omregningen for regnskapsformål, vil det være hensiktsmessig å registrere den historiske kursen i regnskapssystemet. Etter anskaffelsestidspunktet lever derimot de skattemessige verdier sitt eget liv i saldoskjemaene, som holdes i norske kroner.

Hva som skal anses som pengeposter er ikke nødvendigvis klart i alle sammenhenger. I IAS 21 defineres pengeposter slik:

Monetære poster er valutaenheter som besittes og eiendeler og forpliktelser som skal mottas eller betales i et antall valutaenheter som er fastsatt eller vil kunne fastsettes.

Definisjonen under IFRS peker frem mot oppgjørstidspunktet. Dersom posten skal gjøres opp i annet enn penger (valutaenheter), er det ikke en pengepost (monetær post). Forskuddsbetalinger som skal gjøres opp ved at det ytes varer eller tjenester, faller etter denne definisjonen utenfor.

Etter norsk god regnskapsskikk er avgrensningen av pengeposter noe mer nyansert. I henhold til NRS(HU) *Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta* er definisjonen av en pengepost følgende:

Pengeposter er rettigheter og forpliktelser som vil bli gjort opp i et fast nominelt beløp, herunder kontanter, bankinnskudd, fordringer, obligasjoner mv. Forskuddsbetalinger er pengeposter, også når betalingen gjelder anskaffelse av varige driftsmidler.

NRS arbeider for tiden med en ny standard om valuta. NRS har en strategi som innebærer tilpasning til IFRS der dette anses hensiktsmessig. Etter det Bokføringsstandardstyret kjenner til, vurderes nå en tilpasning til IFRS-definisjonen.

Definisjonen av hva som utgjør pengeposter for skattemessige formål, ser ut til å være sammenfallende med IFRS-definisjonen.

Bortsett fra bestemmelsen om skattemessig verdi av enkelte balanseposter, regulerer ikke dagens regelverk omregning av balanseposter. Det er åpenbart at disse ikke skal omregnes til gjennomsnittskurs slik dagens forskriftstekst i verste fall kan leses. Ved bruk av temporalmetoden omregnes pengeposter til dagskurs, og ikke-pengeposter til historisk kurs. Omregningsdifferansen resultatføres. Den kan forklares som ordinær agio eller disagio når regnskapet skal vurderes i norske kroner. Temporalmetoden er nærmere beskrevet under gjeldende rett i punkt 17.2.

Bokføringsstandardstyret foreslår hovedregler som tydeliggjør formålet med omregningen, se punkt 17.3.1.2. Temporalmetoden gir den beste tilnærmingen sammenlignet med om bokføringen hadde foregått i norske kroner. Dersom både forslaget til hovedregler og forslaget om å regelfeste at eiendeler og gjeld som ikke er pengeposter skal omregnes til historisk kurs tas inn i bokføringsforskriften, antas det at temporalmetoden vil bli benyttet ved omregningen. Det foreslås derfor ikke at den tekniske benevnelsen ”temporalmetoden” brukes i forskriftsteksten.

Oppsummert foreslås det å videreføre kravet til registrering av historiske kurser for balanseposter som ikke er pengeposter.

Imidlertid foreslås det å fjerne kravet til å registrere historiske kurser for pengeposter, idet dette vanskeliggjør den generelle omregningen av balansepostene blant annet i næringsoppgaven. Vedlikehold av skatteposisjoner knyttet til langsiktige poster i fremmed valuta må forutsettes å skje utenfor regnskapssystemet for bokføringspliktige som anvender utenlandsk valuta i bokføringen, på samme måte som for bokføringspliktige som anvender norske kroner. Tilsvarende gjelder for avskrivbare driftsmidler der skattemessige verdier vedlikeholdes gjennom saldosystemet. Det presiseres at det er plikt til å dokumentere de skattemessige verdiene. Det vises til punkt 20 *Dokumentasjon av balansen*.

17.3.1.5 Omregning av resultatposter

Det er uklart i dagens regelverk om gjennomsnittskursen for perioden kan eller skal anvendes for alle resultatposter. Praksis synes i hovedsak å være at omregning til gjennomsnittskurs kun gjøres for de resultatposter som ikke er regulert særskilt i bokføringsforskriften § 4-2 (eller for resultatposter som for eksempel avskrivning som omregnes til historisk kurs).

Reglene bør utformes slik at det kommer tydeligere frem hvordan hierarkiet for omregning av resultatpostene skal være. Dette bidrar til en mer ensartet praksis.

Av kontrollhensyn er det viktig å gjenfinne beløp knyttet til merverdiavgift og lønn i resultatoppstillingene i næringsoppgaven. Det foreslås derfor å slå fast at de kurser som er anvendt for merverdiavgifts- og lønnsrapportering, også må anvendes for næringsoppgaven.

Bruk av temporalmetoden krever at resultatposter som stammer fra ikke-pengeposter skal omregnes til historisk kurs. Dette vil for eksempel gjelde for avskrivninger og vareforbruk. Et implisitt krav om bruk av temporalmetoden må derfor også synliggjøres ved at det ikke kreves bruk av gjennomsnittskurs for alle resterende resultatposter. Det skal anvendes historisk transaksjonskurs eller vektet gjennomsnittlig transaksjonskurs i slike tilfeller. Vektet transaksjonskurs vil være aktuelt ved avskrivninger der anleggsmidlet er kjøpt eller påkostet i flere omganger, ved varelager til gjennomsnittlig anskaffelseskost og for aksjer til gjennomsnittlig anskaffelseskost. Det foreslås endringer i tråd med dette.

Det er i dag utbredt praksis å omregne alle store enkeltransaksjoner til transaksjonsdagens kurs, ikke bare for de bokføringspliktige som reguleres av bestemmelsene i § 4-2 fjerde ledd, det vil si de som ikke utarbeider balanse for skattemessig formål. En slik praksis gir også den beste tilnærming til om regnskapet var ført i norske kroner. Bestemmelsen bør gjelde alle bokføringspliktige. Det er derfor hensiktsmessig å gjenta denne setningen også for øvrige bokføringspliktige. Bestemmelsen som gir spesialregler for bokføringspliktige som ikke utarbeider balanse, foreslås flyttet i egen underparagraf, for klart å skille dette fra reglene for øvrige bokføringspliktige.

For øvrige resultatposter videreføres dagens bestemmelse om at de skal omregnes til gjennomsnittskurser.

17.3.2 Forslag

Det foreslås følgende endringer i bokføringsforskriften § 4-2:

§ 4-2-1 Hovedregler

Dersom den bokføringspliktiges funksjonelle valuta *etter regnskapsloven* er en annen enn norske kroner, kan bokføringen skje i denne valutaen. Filialer i utlandet kan ved bokføringen benytte egen funksjonell valuta *eller lokal valuta*.

Ved bokføring i annen valuta enn norske kroner, skal omregning til norske kroner for pliktig regnskapsrapportering foretas på en slik måte at beløpene i norske kroner etter omregningen tilnærmelesvis gir et resultat som om bokføringen hadde vært foretatt i norske kroner.

Bestemmelsene i §§ 4-2-1 til 4-2-5 gjelder ikke ved omregning av årsregnskapet til presentasjonsvaluta.

Det skal dokumenteres hvordan omregningen har skjedd og hvilke kurser som er benyttet.

§ 4-2-2 Merverdiavgift og lønn

Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til merverdiavgift, skal omregnes til kursen på dokumentasjonsdatoen. Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn, skal omregnes til kursen på utbetalingstidspunktet. *Kursen som er anvendt eller beløpet i norske kroner må registreres.*

§ 4-2-3 Resultatposter

Ved omregning av resultatposter som også inngår i pliktig regnskapsrapportering av merverdiavgift og lønn, gjelder bestemmelsen i § 4-2-2.

Ved omregning av resultatposter som tidligere har vært balanseført som en ikke-pengepost, skal transaksjonskurs eller vektet gjennomsnittlig transaksjonskurs anvendes.

Store enkelttransaksjoner som ikke kommer inn under første eller annet ledd, skal omregnes til transaksjonsdagens kurs.

Omregning av øvrige resultatposter skal skje minst en gang i året til gjennomsnittskurser.

§ 4-2-4 Balanseposter

Eiendeler og gjeld som ikke er pengeposter, omregnes til transaksjonsdagens kurs. Pengeposter omregnes til balansedagens kurs.

§ 4-2-5 Omregningsdifferanse

Omregningsdifferanse skal presenteres som en finanspost i resultatregnskapet.

§ 4-2-6 Bokføringspliktige som ikke utarbeider balanse

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 på mer enn 5 % i forhold til den månedlige *offisielle* gjennomsnittskursen, kan likevel månedens offisielle gjennomsnittskurs benyttes. Store enkelttransaksjoner skal i alle tilfeller omregnes til transaksjonsdagens kurs.

17.4 Forslag til forenklet rapportering for skattemessige formål

Skattepliktig inntekt for et norskkontrollert utenlandsk selskap (NOKUS) fastsettes i valuta og omregnes til norske kroner til balansedagens kurs. Tilsvarende regler har også flere andre land, blant annet Storbritannia, Luxembourg, Liechtenstein, Singapore og Malta. En slik forenklet fremgangsmåte vil gi en betydelig kostnadsbesparelse ved utarbeidelsen av ligningspapirer for selskap som bokfører i funksjonell valuta. Ved å redusere antallet kompliserte omregninger, vil også risikoen for feil reduseres.

Det er gjort noen simuleringer av hvordan et forenklet regelverk vil påvirke grunnlaget for skatteprovenyet. Disse viser at den foreslåtte modellen vil være nøytral i forhold til grunnlaget for skatteprovenyet målt i nominelle kroner. Tidspunktet for beskatning og dermed periodiseringen av skatteprovenyet vil påvirkes av utviklingen i valutakursene. Nåverdiforskjeller ved ulik periodisering er den eneste realøkonomiske effekten, men forutsetningsvis vil dette slå like mye ut begge veier. Simuleringene er vedlagt, jf. vedlegg 1.

Det foreslås at det tas opp til vurdering en endring i skatteloven slik at selskaper som bokfører i annen valuta enn norske kroner, kan utarbeide alle ligningspapirer i bokføringsvalutaen. Netto skattepliktig inntekt beregnet i valuta omregnes til norske kroner til balansedagens kurs. I utformingen av konkrete regler bør følgende momenter tas med i vurderingen.

- Endring av bokføringsvaluta forventes ikke ofte og det må være et krav at den kun endres med virkning fra regnskapsårets første dag.
- Ved overgang til bokføring i en annen valuta enn norske kroner etableres en konto for skattlagt kapital i norske kroner. Denne konto økes med skattepliktig resultat fratrukket betalbar skatt for det enkelte ligningsår/reduseres med skattemessige underskudd.
- Alle ligningsskjemaer utarbeides i bokføringsvalutaen og skattepliktig inntekt/skattemessig underskudd omregnes til norske kroner basert på Norges Banks valutakurser ved utløpet av regnskapsårets siste dag. Alternativt kan en gjennomsnittskurs for året anvendes. Beregnet betalbar skatt betales i norske kroner.
 - Alternativt kan det vurderes om skatten også skal beregnes og betales i bokføringsvalutaen.
- Alle poster med spesielle skatteregler skal vurderes med bokføringsvalutaen som utgangspunkt.
 - Utenlandsk valuta vil derfor forstås som annen valuta enn bokføringsvalutaen.
 - Omregningskonto for langsiktige poster i annen valuta enn bokføringsvalutaen dokumenteres på vanlig måte
- Ved fisjon deles konto for skattlagt kapital i samme forhold som aksjekapitalen
- Ved overgang fra én bokføringsvaluta (annen enn norske kroner) til en annen (ikke norske kroner) skal ikke konto for skattlagt kapital påvirkes.
- Ved overgang fra en annen bokføringsvaluta til norske kroner skal alle poster omregnes til dagskurs siste dag i regnskapsåret eller ved opphør. Nettoverdi i norske

kroner ved overgang måles mot konto for skattlagt kapital og en høyere verdi medfører beskatning og en lavere verdi gir tapsfradrag.

- Her kan det vurderes om differansen skal føres på gevinst- eller tapskonto med inntekts- eller fradragføring av 20 % av saldo.
- Eventuelt kan det vurderes om skatteposisjoner med spesielle skatteregler skal omregnes til dagskurs ved overgangen og behandles særskilt. Dette vil komplisere regelverket og redusere forenklingsgevinsten.

18 Dokumentasjon av medgått tid og dokumentasjon av timebestillinger

18.1 Bakgrunn for ny vurdering

Siden bokføringsreglene trådte i kraft har det vært reist flere spørsmål i tilknytning til bestemmelsen om dokumentasjon av medgått tid. Flere av disse problemstillingene er drøftet og avklart gjennom god bokføringsskikk⁵. Det gjelder blant annet avgrensingen mot timebestillinger, sammenhengen mellom medgått tid og vederlag, samt i hvilken grad timene må dokumenteres når den bokføringspliktiges virksomhet bare delvis består av tjenesteleveranser. Enkelte andre konkrete problemstillinger har kommet opp i forbindelse med gjennomgangen av regelverket:

Revisorforeningen stiller spørsmålstegn ved både bestemmelsens rekkevidde og om kravet til å registrere intern tid er nødvendig for å oppfylle formålet med bestemmelsen.

Revisorforeningen hevder videre at flere tjenesteytere enn det som opprinnelig var tiltenkt, rammes av regelen. Som eksempel trekkes frem konserninterne tjenester, som etter bestemmelsens ordlyd er omfattet av dokumentasjonskravet. Etter revisorforeningens oppfatning faller tjenesteyting mellom selskap i norske konsern utenfor formålet med bestemmelsen. Revisorforeningen mener derfor at registrering av medgått tid er en unødvendig byrde i forbindelse med tjenesteyting mellom slike konsernselskap. NBBL hevder det samme, og begrunner det med at de tjenester som ytes til borettslag og andre boligselskaper, blir fakturert fra boligbyggelaget på bakgrunn av en fast avtalt årspris. Boligbyggelagene har ifølge NBBL ingen mulighet til å manipulere inntektsregistreringen, da prisfastsettelsen fremgår av inngåtte kontrakter. NBBL mener derfor at kontrollaspektet med hensyn til fullstendighet av inntekter ikke er relevant for denne gruppen bokføringspliktige.

Advokatforeningen reiser i brev av 13. mars 2008 spørsmål ved forståelsen av begrepet ”intern tid” og mener at dette ikke bør omfatte fravær som ferie og fritid. Advokatforeningen ønsker også en begrensning med hensyn til hvem som har plikt til å dokumentere intern tid. Rent konkret foreslår advokatforeningen følgende endringer i bokføringsforskriften:

- Tillegg til forskriften § 8-4-1:
Med intern tid menes arbeidsrelaterte oppgaver, som for eksempel personalarbeid, faglig oppdatering eller liknende og annen administrativt arbeid. Fravær ved ferie og fritid føres ikke.

⁵ GBS 10 Dokumentasjon av medgått tid

- Endring av forskriften § 8-4-1 annet ledd fra:
Bestemmelsen i første ledd gjelder ikke eiere og ansatte som kun utfører interne administrative oppgaver, til:
Bestemmelsen i første ledd gjelder ikke eiere og ansatte som i all hovedsak utfører interne administrative oppgaver.

Forslaget om at ferie og annet fravær ikke skal dokumenteres som intern tid, begrunnes med at det er svært lite hensiktsmessig for yrkesgrupper som ikke har fast arbeidstid. Grensen mellom arbeidstid og fritid er for enkeltes vedkommende svært flytende, og det oppleves som lite formålstjenlig å skulle registrere annet enn jobberelaterte timer.

Det fremgår av advokatforeningens brev at foreningen ønsker å moderere kravet til hvem som skal føre intern tid. Det er vist til at bestemmelsen slik den lyder i dag, medfører at ansatte som bare unntaksvis har kunderrelaterte oppgaver, må dokumentere all sin tid. Advokatforeningen mener dermed at kravet om føring av intern tid ikke står i forhold til den nytte et slik krav kan gi.

Når det gjelder timebestillinger, er det i dag ikke krav om at timer brukt på ”drop-in”-kunder må registreres. Dette anses som uheldig, ettersom det vanskeliggjør fullstendighetskontroller av inntekt. Der det er praktisk gjennomførbart, anses det også som ønskelig at dokumentasjonen viser hvem som skal utføre tjenesten, jf. tilsvarende bestemmelse for frisørvirksomhet mv. i bokføringsforskriften § 8-3-3.

18.2 Gjeldende rett

Bestemmelsene om dokumentasjon av medgått tid og dokumentasjon av timebestillinger er i gjeldende rett tatt inn i bokføringsforskriften kapittel 8 (Tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer), nærmere bestemt i § 8-4 Andre tjenesteytende næringer.

Ifølge bokføringsforskriften § 8-4-1 første ledd skal alle bokføringspliktige som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, dokumentere utførte timer pr. dag fordelt på intern tid og på det enkelte oppdrag. Dette gjelder også i de tilfellene det er avtalt fast pris. Dokumentasjon skal spesifisere timer for hver enkelt ansatt og eier. Kravet til å dokumentere medgått tid gjelder ikke eiere og ansatte som utelukkende utfører interne administrative oppgaver, jf. § 8-4-1 annet ledd. Det er ingen plikt til å spesifisere den interne tiden utover å angi selve tiden.

Plikten til å dokumentere medgått tid er betinget av at det er en klar sammenheng mellom tidsforbruket og det vederlaget som mottas. Typiske eksempler på bokføringspliktige som faller i denne kategorien er regnskapsførere, revisorer, ingeniører og arkitekter. For en del tjenesters vedkommende, som for eksempel person- og varetransport, er det normalt ikke en slik klar sammenheng mellom tidsforbruk og pris, og slike tjenester vil da heller ikke omfattes av bestemmelsen.

Dokumentasjonskravet gjelder også der det er andre kvantitative faktorer enn timer/tidsenheter som ligger til grunn for å beregne vederlagets størrelse. Dette er behandlet i GBS 10 *Dokumentasjon av medgått tid*, hvor det skilles mellom volumbaserte og resultatbaserte vederlag. Med volumbaserte vederlag menes vederlag beregnet ut fra timer, antall enheter, beløpsstørrelser eller lignende. Forutsetningen for at dokumentasjonskravet skal gjelde er

likevel at tiden utgjør den vesentligste innsatsfaktoren (mer enn 50 %). Regnskapsførerhonorar beregnet på bakgrunn av antall bilag er et eksempel på volumbasert vederlag.

Ifølge bokføringsforskriften § 8-4-2 skal bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling, dokumentere de bestilte timene. Dokumentasjonen skal vise kundens navn og tidspunktet for utførelse av tjenesten. Timer som senere blir avbestilt, skal fremgå av dokumentasjonen dersom de ikke erstattes av andre bestillinger. I NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 13.2.2 fremgår det at tid brukt på "drop-in"-kunder ikke trenger å registreres. Utredningen avgrensner for øvrig timebestillinger til tjenester som utføres med et avtalt eksakt klokkeslett som starttidspunkt og der tjenesten avsluttes kort tid etterpå.

Enkelte bokføringspliktige har en virksomhet som i hovedsak består av oppdrag som avregnes på grunnlag av medgått tid, samtidig som de i blant har timebestillinger. Advokater er eksempel på næringsdrivende som kan komme i denne kategorien. De skal følge regelen i § 8-4-1 og dokumentere medgått tid, men er ikke underlagt kravet i § 8-4-2 om å dokumentere timebestillinger. Det omvendte forholdet gjelder også: Bokføringspliktige som fullt ut baserer sin virksomhet på timebestillinger, skal dokumentere timebestillingen og trenger ikke å dokumentere medgått tid selv om vederlaget også er basert på tidsforbruk. Den virksomhet kjøreskoler driver er et eksempel på denne typen bokføringspliktige.

18.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

18.3.1 Vurdering

18.3.1.1 Dokumentasjon av intern tid

Det følger av NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 13.2.1.2 at formålet med dokumentasjonskravet er å muliggjøre kontroll av fullstendighet og riktig periodisering av inntekter. Når det gjelder dokumentasjon av intern tid, er det tatt opp to prinsipielt forskjellige spørsmål. Det ene er om intern tid overhodet skal dokumenteres (revisorforeningen), og det andre er om det bør foretas en fornyet vurdering av begrepet intern tid, samt av hvem som skal ha plikt til å registrere intern tid (advokatforeningen). Begge spørsmålene må drøftes med utgangspunkt i det nevnte formålet.

Dokumentasjon av medgått tid er et sentralt kontrollgrunnlag for skatteetaten. Det er bakgrunnen for kravet i gjeldende rett om at også intern tid skal dokumenteres. I tillegg til fullstendighetskontroll av inntekt, er dokumentasjon av medgått tid også verdifull som grunnlag for å kontrollere om det er samsvar mellom arbeidede timer og den lønnen som er mottatt. Dette er en aktuell problemstilling for eksempel i forbindelse med saker hvor det er mistanke om trygdemisbruk. Løpende timeregistrering gir god notoritet i den forstand at det representerer en dokumentert påstand fra den bokføringspliktiges side om hva tiden har blitt brukt til. Det gjør det også enklere å sanksjonere. Det er en betydelig kvalitativ forskjell på dokumentasjon hvor den bokføringspliktige positivt har notert totalt antall arbeidede timer og hvordan arbeidstiden har vært fordelt på kunder eller oppdrag og intern tid, kontra en påstand i ettertid. En slik påstand kan for eksempel gå ut på at hun eller han hevder bare å ha jobbet deltid eller å ha glemt å føre timer.

Fra næringslivets side har det vært hevdet at et generelt krav om registrering av intern tid er kostbart, og at det har en tvilsom nytteverdi dersom det ikke er nødvendig av hensyn til den bokføringspliktiges egne interne kontroll. I større foretak vil timeregistrering vanligvis være en forutsetning for å kunne utøve økonomisk styring og kontroll. Når det gjelder mindre

foretak, og spesielt i enkeltpersonsforetak, vil nok kravet til dokumentasjon av intern tid i en del tilfeller kunne oppleves noe byrdefullt og tildels meningsløst. Argumentet er at når stillingsbrøken er kjent og timer brukt på kunde- eller prosjektorienterte tjenester er dokumentert, må nødvendigvis resten av arbeidstiden være intern tid.

Alternativet til å oppheve kravet om dokumentasjon av intern tid, kan være å omdefinere begrepet slik advokatforeningen har foreslått. Bokføringsstandardstyret er enig med advokatforeningen i at registrering av tid i forbindelse med sykdom, ferie eller annet fravær, neppe bidrar til å tjene kontrollformålet, verken i advokatvirksomheter eller i andre typer foretak. De fleste virksomheter vil uansett ha en registreringsordning for ulike typer fravær for sine ansatte, slik at et eventuelt fritak først og fremst vil få betydning for aktive eiere/partnere i selskaper og eiere i enkeltpersonforetak. Det synes derfor fornuftig å definere intern tid som tid brukt på arbeidsoppgaver som ikke kan henføres til kunder eller oppdrag. Eksempler på dette kan være administrativt arbeid, kurs og personalarbeid.

Bokføringsstandardstyret har også forståelse for at det kan oppleves som svært upraktisk dersom eiere og ansatte, som eksempelvis bare har 30 utfakturerbare timer i løpet av et år, likevel skal være pålagt å dokumentere samtlige jobbrelaterte timer. En tilsvarende situasjon oppstår når bokføringspliktige som normalt ikke driver en virksomhet som krever time-registrering, sporadisk likevel leverer tjenester hvor vederlaget baseres på medgått tid. Eksempel kan være bokføringspliktige som har ansatte med spesiell kompetanse som gjør at de fra tid til annen engasjeres for å holde foredrag og kurs, og der disse timene blir fakturert. Slik regelen nå er formulert, innebærer det at slike ansatte ikke bare må dokumentere den tiden som er brukt på foredraget eller kurset, men også all annen tid.

En lignende problemstilling er behandlet i GBS 10 *Dokumentasjon av medgått tid*, punkt 4.3.3. Punktet omhandler bokføringspliktige som driver kombinert virksomhet, hvor den overveiende delen av inntekten kommer fra varesalg, mens resten genereres gjennom levering av tjenester. Et typisk eksempel på dette er leverandører av IT-utstyr og programvare som samtidig tilbyr tjenester i form av opplæring og brukerstøtte. Bokføringsstandardstyret kom her frem til at det må være akseptabelt kun å dokumentere den tiden som er knyttet til tjenester, såfremt inntektene fra tjenestene er ubetydelig i forhold til både den totale omsetningen og den enkelte ansattes arbeidstid. Som et mål på hva som anses som ubetydelig, er det satt en grense på inntil 5 % av henholdsvis total inntekt og den ansattes totale arbeidstid.

Bokføringsstandardstyret har etter en helhetlig vurdering kommet til at det fortsatt skal være krav om å dokumentere intern tid. Det er i vurderingen lagt avgjørende vekt på hensynet til å sikre notoritet av dokumentasjonen. Bokføringsstandardstyret er imidlertid enig med advokatforeningen i at kravet til å dokumentere intern tid kan begrenses til tid brukt på arbeidsoppgaver som ikke kan henføres til kunder eller oppdrag. Bokføringsstandardstyret går videre inn for at intern tid kan unnlates spesifisert i de tilfellene der omfanget av tjenester hvor vederlaget er basert på medgått tid, er ubetydelig. På virksomhetsnivå anses tjeneste-omfanget ubetydelig når inntekten fra denne delen av virksomheten ikke overstiger 5 % av total omsetning. Dette er i samsvar med god bokføringsskikk. Når det gjelder den enkelte ansatte, kan en grense på 5 % bli noe lav. Her er det sentrale å fange opp de som mer systematisk utfører slike tjenester, og det foreslås derfor en grense på 10 %. Det betyr at ansatte som leverer slike tjenester i et omfang som ikke overstiger 10 % av den ansattes totale arbeidstid, kun trenger å dokumentere den kunde- eller prosjektrelaterte tiden. Det er fortsatt

ikke krav til å spesifisere de enkelte arbeidsoppgavene. Dette, sammen med den begrensningen som nå er foreslått, tilsier at det ikke bør være særlig byrdefullt å registrere intern tid.

Bokføringsstandardstyret erkjenner at grensen mellom arbeid og fritid i mange tilfeller er flytende. Mange benytter hjemmekontor og det er vanlig å jobbe utover vanlig arbeidstid. Da blir det opp til den bokføringspliktige og den bokføringspliktiges ansatte å definere sin egen arbeidstid, og det må aksepteres at den kan variere fra dag til dag. Det presiseres at det er det faktiske timeforbruket som skal dokumenteres, ikke "normaltid". Bokføringsstandardstyret påpeker at den bokføringspliktige må være forberedt på å kunne redegjøre for bruken av intern tid dersom denne er uforholdsmessig høy.

Det følger av forskriften § 8-4-1 at timene skal spesifiseres pr. dag. Hvor ofte timene skal registreres, er imidlertid ikke regulert. Registreringshyppigheten vil variere fra bransje til bransje og være avhengig av hva slags registreringssystem som benyttes. I mange tilfeller vil timene måtte registreres daglig, mens det i andre tilfeller – for eksempel når det arbeides på ett prosjekt over lengre tid – vil kunne være tilstrekkelig med en sjeldnere registrering. Det er likevel et sentralt poeng at timene blir dokumentert løpende, og Bokføringsstandardstyret mener derfor at det må settes en siste frist for utarbeidelse av timedokumentasjonen. Denne foreslås satt til utgangen av den etterfølgende måned. Det legges til grunn at den bokføringspliktige og den enkelte ansatte har et betryggende system for å holde oversikt over medgått tid inntil timene blir endelig dokumentert.

Avslutningsvis foreslår Bokføringsstandardstyret at bestemmelsen om dokumentasjon av tid flyttes fra den bransjespesifikke delen av forskriften til den generelle delen. Begrunnelsen er at dette dokumentasjonskravet berører så mange bransjer at det mest naturlige er å inkludere det i de generelle dokumentasjonsreglene.

18.3.1.2 Interne tjenesteleveranser i konsern og lignende samarbeidsforhold

Formålet med dokumentasjonskravet er som nevnt å legge til rette for kontroll av at inntektene er fullstendige og riktig periodisert. I GBS 10 *Dokumentasjon av medgått tid* fremgår det at dokumentasjonsbestemmelsen også er sentral når det gjelder å skape grunnlag for kontroll av prisfastsettelse ved transaksjoner mellom nærstående parter. Vurderingen må ta utgangspunkt i disse hensynene.

Revisorforeningen hevder i sin høringsuttalelse at det ikke er det samme kontrollbehovet når det gjelder tjenesteleveranser internt i norske konserner som i andre sammenhenger. Dette er Bokføringsstandardstyret bare delvis enig i. Selskaper i et konsern er egne skattesubjekter og behovet for å kunne foreta fullstendighetskontroller er ikke nødvendigvis mindre der enn hos øvrige bokføringspliktige. Når et konsernselskap leverer tjenester både internt og eksternt, kan ikke Bokføringsstandardstyret se at disse skiller seg vesentlig fra andre bokføringspliktige. Det er heller ingen prinsipielle forskjeller mellom tjenester levert internt i et konsern og tjenester som leveres til eksterne parter. Bokføringspliktige som har systemer for registrering av timer som faktureres eksternt, har sannsynligvis få merkostnader knyttet til det å dokumentere timer som er brukt på konserninterne tjenester.

Ikke sjelden har imidlertid konserner etablert egne, felles administrasjonsenheter som utelukkende betjener konsernselskapene. Tjenestene som utføres er gjerne prosessorientert snarere enn kundeorientert, noe som medfører at det ofte ikke skjer noen direkte fakturering på grunnlag av timer eller andre kvantitative måleenheter. I stedet beregnes vederlaget ut fra

en fordeling av kostnader. I slike tilfeller er Bokføringsstandardstyret av den oppfatning at nytten av fullstendighetskontroller basert på timeregistrering er relativt begrenset.

Det er imidlertid et mål i seg selv å kunne kontrollere prisfastsettelsen ved transaksjoner mellom nærstående parter, noe som er særlig aktuelt i konsernsammenheng. Det vises i den forbindelse til aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-9, som krever at transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår. Foreløpig NRS *Opplysninger om nærstående parter* legger til grunn at det er opplysningsplikt med hensyn til de elementer som inngår i en transaksjon eller avtalen med en nærstående part. Ligningsloven § 4-12 inneholder en bestemmelse om at selskaper mv. skal sende inn en oppgave sammen med selvangivelsen over transaksjoner og mellomværender i interessefelleskap. Fra inntektsåret 2008 er det også innført særskilte dokumentasjonskrav for slike transaksjoner. Reglene gjelder kun selskaper over en viss størrelse⁶, og har derfor begrenset betydning for bokføringspliktige i sin alminnelighet. Behovet for å kunne kontrollere grunnlaget for prising av interne tjenester er imidlertid sterkt til stede også hos bokføringspliktige som ikke omfattes av nevnte bestemmelse. Spørsmålet er om denne kontrollen er avhengig av at det foretas timeregistrering, eller om det finnes alternative måter å dokumentere prisfastsettelsen på som kan være like tilfredsstillende.

Skatteetaten har i tilknytning til bestemmelsen i ligningsloven § 4-12 gitt ut ”Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer”. Her heter det i punkt 4.5.4 *Særlig om sentraliserte tjenester* følgende om dokumentasjon av tjenester fra administrative enheter:

Dersom vederlaget beregnes etter en direkte metode, kan grunnlaget for eksempel være timepris eller for hver enhet levert. Dersom det administrative senteret derimot fakturerer etter en indirekte metode, vil dette typisk innebære at kostnadene fordeles til de foretak som hører til regionen etter en nøkkel (kostnadsfordeling med eller uten fortjenestepåslag). På grunn av den indirekte metodens unøyaktige karakter anses det viktig at foretaket finner relevante fordelingsnøkler for de enkelte typer av kostnader og ikke ser alt under ett. Valg av og begrunnelse for fordelingsnøkler skal være en del av dokumentasjonen for slike tjenester.

For det tjenesteytende selskap(...) skal dokumentasjonen i slike tilfeller inneholde en oversikt over kostnadsgrunnlaget som fordeles eller faktureres. Det skal også redegjøres for hvilken vurdering som er gjort når foretaket har tatt stilling til hvilke kostnader som skal viderebelastes nærstående, fordelingsnøkler, metoden som er valgt og et eventuelt fortjenestepåslag på kostnadene. Det skal også begrunnes dersom det er valgt å ikke benytte fortjenestepåslag.

For det mottakende foretaket (...) skal dokumentasjonen inneholde en oversikt over kostnadsgrunnlaget, samt en redegjørelse for anvendt fordelingsnøkkel og hvilket fortjenestepåslag som eventuelt er lagt til kostnadene. I tillegg skal foretaket redegjøre for sin forventede nytte av de tjenestene som mottas.

Dokumentasjonsreglene utgjør sammen med oppgaveplikten som følger av ligningsloven § 4-12 nr. 1, nye norske regler om opplysningsplikt om fastsettelse av internpriser. Det understrekes imidlertid i retningslinjene at også foretak som ikke omfattes av reglene i

⁶ Reglene gjelder selskaper eller innretninger som i regnskapsåret sammen med nærstående minst har 250 ansatte, og som har en salgsinntekt på minst 400 mill kr eller en balansesum på minst 350 mill kr.

ligningsloven § 4-1, har plikt til å dokumentere sine inntekts- og formuesforhold overfor ligningsmyndighetene, herunder transaksjoner med parter de er i interessefellesskap med.

Bokføringsstandardstyret er av den oppfatning at en type dokumentasjon som skissert i disse retningslinjene, også må være egnet til å oppfylle bokføringslovens formål. Ut fra en vurdering av nytten kontra kostnaden ved timeregistrering, går derfor Bokføringsstandardstyret inn for at det gjøres et unntak fra kravet til dokumentasjon av medgått tid for slike tjenesteleveranser fra administrative enheter som utelukkende leverer tjenester internt i konsernet⁷, forutsatt at vederlaget ikke faktureres i henhold til antall timer, men består i en fordeling av kostnader. Det er imidlertid et krav at det foreligger dokumentasjon som gir tilstrekkelige opplysninger om de kostnadene som faktureres eller fordeles. Dokumentasjonen må inneholde opplysninger om de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles, samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode. Konsernenheter som leverer tjenester både internt og eksternt, må imidlertid fortsatt sørge for at det foreligger dokumentasjon av samtlige timer.

Denne problemstillingen kan også være aktuell for andre enn konsernselskaper, slik innspillet fra NBBL viser. I tillegg til boligbyggelag kan dette eksempelvis gjelde selskaper hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i konsern, enkelte interesseorganisasjoner og andre ideelle organisasjoner. Bokføringsstandardstyret er imidlertid av den oppfatning at et unntak bør begrenses til de tilfellene som er omfattet av merverdiavgiftsloven § 5 nr. 1 bokstav g, hvor det er gitt fritak fra å svare merverdiavgift for:

Veldedige, allmennyttige, ideelle institusjoner, organisasjoner og foreninger av tjenester til ledd innenfor samme organisasjon mv. Tjenestene må være direkte knyttet til den ideelle virksomheten. Vederlaget for tjenestene må være basert på hel eller delvis kostnadsdekning. Det er et vilkår at tjenestene ikke ytes eksternt, og at tjenestene ikke utføres av et rettssubjekt utenfor organisasjonen mv.

Bokføringsstandardstyret finner det formålstjenlig å gjøre en tilsvarende avgrensning når det gjelderplikten til å dokumentere medgått tid, og foreslår at ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål gis adgang til å dokumentere prisfastsettelsen på annen måte, jf. drøftingen om konsernforhold. Forutsetningen er at det dreier seg om faste, langvarige samarbeidsforhold der felles tjenesteleveranser utgjør en naturlig del av samarbeidet.

For å imøtekomme behovene hos øvrige bokføringspliktige som er i en situasjon som beskrevet ovenfor, med utstrakt grad av intern fakturering, foreslås det å åpne for en dispensasjonsadgang. Ved behandling av dispensasjonssøknader bør det legges vekt på hvilken betydning dokumentasjon av timer har for kontrollen av fullstendighet av inntekt. Det legges til grunn at det normalt ikke vil bli gitt dispensasjon dersom det på permanent basis leveres tjenester utenfor konsernet, selv om dette har et uvesentlig omfang.

18.3.1.3 Timebestillinger

Når det gjelder kravet til dokumentasjon av timebestillinger, foreslås det en endring slik at kravet også omfatter ”drop-in”-timer. Årsaken er at registrering av slike timer vil gi et bedre grunnlag for å kontrollere fullstendigheten av inntektene. ”Drop-in”-timer bør derfor registreres på samme måte som ordinære timebestillinger. Det presiseres at dokumentasjonskravet også gjelder de som ikke tar imot forhåndsbestillinger, men bare har ”drop-in” kunder.

⁷ Med konsern menes i denne sammenheng konsern slik de er definert i regnskapsloven § 1-3

Det foreslås videre at timene, så langt det er praktisk mulig, spesifiseres med hensyn til hvem som skal utføre tjenesten. Dette er etter gjeldende regelverk et krav for bokføringspliktige som driver hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie, jf. bokføringsforskriften § 8-3-3. Dersom dette gjøres om til et generelt krav, kan kravet i § 8-3-3 strykes.

Kravet til dokumentasjon av timebestillinger foreslås, i likhet med dokumentasjon av medgått tid, flyttet til forskriften kapittel 5.

18.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår at forskriften § 8-4-1. *Dokumentasjon av medgått tid* blir ny § 5-4a og at den får følgende ordlyd:

Bokføringspliktige som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, skal for hver eier og ansatt dokumentere utførte timer. Timene skal spesifiseres pr. dag fordelt på intern tid og på de enkelte kunder eller oppdrag. Dokumentasjonen skal være utarbeidet senest innen utløpet av den etterfølgende måned. Med intern tid menes timer brukt på arbeidsoppgaver som ikke kan henføres til kunder eller oppdrag. Bestemmelsene gjelder også i tilfeller hvor det er avtalt fast pris.

Intern tid kan unnlates spesifisert dersom omfanget av tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, er ubetydelig. Dersom intern tid ikke spesifiseres, skal det dokumenteres at tjenestene hvor vederlaget er basert på medgått tid, er ubetydelig.

Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke eiere og ansatte som kun utfører interne, administrative arbeidsoppgaver. Bestemmelsene gjelder heller ikke administrative enheter i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som utelukkende leverer tjenester internt og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av en kostnadsfordeling. Slike bokføringspliktige må dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte.

Departementet kan ved enkeltvedtak gjøre ytterligere unntak fra kravet i første ledd.

Det foreslås videre at § 8-4-2. *Timebestillinger* blir ny § 5-4b og får følgende ordlyd:

§ 5-4b. Dokumentasjon av timebestillinger

Bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling, skal dokumentere de bestilte timene. Dokumentasjonen skal omfatte tidspunkt for utførelsen av tjenesten, kundens navn og så vidt mulig hvem som skal utføre tjenesten.

Bestemmelsen i første ledd gjelder også bokføringspliktige som utfører samme type tjenester, men hvor timene ikke er forhåndsbestilte.

Som en følge av at bokføringsforskriften § 8-4 foreslås flyttet til den generelle delen i forskriften, må henvisningene i bokføringsforskriften §§ 8-1-2 og 8-3-3 endres til hhv. §§ 5-4a og 5-4b. Oppbevaringsbestemmelsen i § 8-4-3 foreslås flyttet til § 7-3, nytt annet ledd, som derved får følgende ordlyd:

Dokumentasjon som nevnt i § 5-4a skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Dokumentasjon som nevnt i § 5-4b skal oppbevares i 10 år etter regnskapsårets slutt.

Når kravet til å spesifisere hvem som skal utføre tjenesten gjøres om til et generelt krav, foreslås det at dette kravet i § 8-3-3 strykes, da det antas at det alltid vil være mulig å registrere dette for bokføringspliktige som driver hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie. Forskriften § 8-3-3 annet ledd får da følgende ordlyd:

I tillegg til de krav som stilles til registrering av timebestillinger i § 5-4b i denne forskrift, skal det registreres behandlingstype.

19 Forholdet til tollovgivningen

19.1 Bakgrunn for ny vurdering

I regnskapsloven av 1998 § 2-7 første ledd nr. 7 var det tatt inn krav til oppbevaring av internasjonale handelsdokumenter av betydning for beregning av toll eller avgifter (herunder særavgifter). Bestemmelsen ble ikke videreført i bokføringsloven da Toll- og avgifts-direktoratet mente det var mest hensiktsmessig at direktoratet selv utformet de aktuelle reglene. Videre uttalte bokføringslovutvalget at internasjonale handelsdokumenter alltid vil være oppbevaringspliktige etter bokføringslovgivningen hvis de er nødvendige for dokumentasjon av bokførte opplysninger, se NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 11.3.7, side 101.

Reglene i forskrift 15.12.1967 nr. 8962 til tolloven (tollovforskriften) er dels sammenfallende med bokføringslovgivningen og dels forskjellige. Etter at bokføringsloven og bokføringsforskriften ble vedtatt har det vært behov for klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til innførsel av varer, da praksis har vært uensartet, se GBS 9 *Spesifikasjon av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer samt dokumentasjons- og oppbevaringskrav*. Det er fra flere hold gitt uttrykk for at regelverkene nå bør samordnes bedre.

19.2 Gjeldende rett

Rapporteringer etter lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) er ikke pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven, jf. bokføringsforskriften § 2-1. Tollovforskriften regulerer flere av de samme områder som bokføringsloven. Dette gjelder krav til hva slags dokumentasjon som skal foreligge ved kjøp og hva dokumentasjonen skal inneholde. Etter bokføringsforskriften § 5-5 skal dokumentasjon for kjøp være den dokumentasjonen som selger har utstedt og skal i utgangspunktet inneholde de opplysningene som fremgår av § 5-1. Etter tollovforskriften punkt 5.1.4 bokstav a skal vareeier, eller den som opptrer på hans vegne, legge frem faktura som er utstedt i forbindelse med kjøpet. Tollovforskriften punkt 5.1.5 stiller krav til hvilke opplysninger en faktura bør inneholde. Disse kravene er nesten sammenfallende med bokføringsforskriften § 5-1. Etter tollovforskriften punkt 5.1.4 pliktes i tillegg følgende dokumenter fremlagt i forbindelse med tollekspedisjon og kontroll ved innførsel av varer:

- b. Konnossement, fraktbrev og liknende fraktdokumenter som er utstedt i forbindelse med transport av varen.
- c. Lisenser mv vedr importregulerte varer.
- d. Andre dokumenter som Tollvesenet finner nødvendig bl. a. for å kunne bestemme varenes opprinnelse, tariffing, vekt, mengde og verdi.

Dette er dokumenter som bokføringslovgivningen ikke stiller krav om. Dersom de opplysninger som kreves etter bokføringsforskriften § 5-5 fremgår av et eller flere av disse dokumenter og ikke øvrig kjøpsdokumentasjon, vil aktuelle dokumenter være oppbevaringspliktig etter bokføringsloven.

Tollovforskriften stiller videre krav til hva som skal oppbevares og hvordan og hvor lenge oppbevaring skal skje, jf. tolllovforskriften kapittel 6. I punkt 6.4.2 stilles det blant annet krav til oppbevaring av kopi av deklarasjonen, med de grunnlagsdokumenter mv. som er knyttet til denne, med en henvisning til punkt 5.1.4.

Det er vedtatt ny tolllov (lov av 21. desember 2007 nr. 119) som trer i kraft 1. januar 2009. Ny tollforskrift har vært på høring med høringsfrist 7. august 2008. Plikten til å oppbevare meldinger, deklarasjoner, dokumenter mv. er i forslaget tatt inn i § 4-12-1 tredje ledd første punktum, som lyder:

For deklarasjoner etter tolloven §§ 4-20, 4-23 og 4-24 og grunnlagsdokumenter knyttet til slike deklarasjoner gjelder oppbevaringsplikten i ti år fra utgangen av det året deklarasjonen ble mottatt av tollmyndigheten.

Bestemmelsen i tolllovforskriften punkt 5.1.4 er foreslått videreført i den nye tollforskriften § 4-20-2 første ledd, mens tolllovforskriften punkt 5.1.5 ikke er foreslått videreført.

19.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

19.3.1 Vurdering

Spørsmålet er om bokføringslovgivningen og tolllovgivningen bør samordnes bedre enn i dagens regelverk og i så fall hvordan. Bokføringsstandardstyret har hatt kontakt med Toll- og avgiftsdirektoratet om spørsmålet.

Det er flere alternative løsninger som er vurdert av Bokføringsstandardstyret:

- a. Alle bestemmelser i tolloven og tolllovforskriften som naturlig tilhører arbeidsområdet til bokføringsloven, flyttes til bokføringsforskriften.

Bestemmelsene i tolllovgivningen kan dermed reduseres til en henvisning til bokføringslovgivningen. Bokføringsforskriften må i så fall utvides med en del spesialbestemmelser for innførsel. Det må i så fall vurderes om det er andre bestemmelser som også bør flyttes, f. eks. bestemmelser om utførsel og opprinnelsesland.

Gjøres dette henger flere av de gjenværende bestemmelser i tolllovforskriften i luften. En slik løsning vil medføre at tollmyndighetene må be om endring av bokføringsloven dersom det er behov for å endre reglene.

Alternativt kunne bestemmelsene gis i begge regelsett, noe som vil medføre unødvendig og forvirrende dobbeltregulering.

- b. Hovedpoengene i GBS 9 *Spesifikasjon av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer samt dokumentasjons- og oppbevaringskrav* og henvisning til tolllovforskriften tas inn i bokføringsforskriften.

- c. Det gjøres ingen endringer.

Innførselsdeklarasjonen dokumenterer merverdiavgift ved innførsel av varer, samt eventuell toll og særavgifter. Dette fremgår ikke klart av gjeldende regler og bør presiseres. Også toll er en utgift som må dokumenteres i henhold til bokføringsforskriften § 5-5. Siden merverdiavgift, toll og avgifter ved innførsel er så nært knyttet til hverandre er det hensiktsmessig å inkludere både ordene toll og særavgifter i forskriftsteksten. Tollovforskriften pålegger oppbevaring også av grunnlagsdokumenter, og det kan da virke misvisende om bokføringsforskriften bare stiller krav til innførselsdeklarasjonen som dokumentasjon, selv om denne er tilstrekkelig dokumentasjon for bokføringen. Etter Bokføringsstandardstyrets oppfatning bør det derfor for fullstendighetens skyld være en henvisning i bokføringsforskriften til de dokumentasjonskravene som gjelder etter tolllovforskriften. En tilsvarende henvisning finnes for dokumentasjon av reise- og oppholdsutgifter i bokføringsforskriften § 5-9, som henviser til forskrift 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser.

I og med at Bokføringsstandardstyret foreslår dette som krav til dokumentasjon av bokførte opplysninger, medfører det automatisk krav om oppbevaring i 10 år som primærdokumentasjon. Dette er sammenfallende med oppbevaringstiden etter tolllovforskriften og den foreslåtte tollforskriften. Et slikt krav i bokføringsforskriften medfører derfor ikke noen større byrde for de bokføringspliktige enn det som allerede er pålagt etter tollogivningen. Dersom oppbevaringskravene i tollogivningen endres, bør det foretas tilsvarende endringer i bokføringsforskriften.

Ved tollkreditt betales fortollingen på månedsbasis. Tollvesenet utsteder månedlige kontoutskrifter som spesifiserer hver enkelt innførselsdeklarasjon og totalbeløpet som skal betales. Kontoutskriften har eget utskriftsnummer og utskriftsdato i måneden etter at deklarasjonene ble utstedt og datert. Merverdiavgiften skal bokføres i den perioden deklarasjonene er datert og ikke den periode kontoutskriften er datert. Etter GBS 9 *Spesifikasjon av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer samt dokumentasjons- og oppbevaringskrav* kan innførselsmerverdiavgiften bokføres på grunnlag av mottatt kontoutdrag. Den siste dato i den måneden deklarasjonene er datert, benyttes da som dokumentasjonsdato. Bokføringsstandardstyret ser ikke behov for å forskriftsfeste dette, og mener det er tilstrekkelig at denne praksisen er forankret i god bokføringsskikk.

Kontoutskriften inkluderer en kredittgodtgjørelse (fast pris pr deklarasjon, for tiden kr 75, som det ikke svares merverdiavgift av). For denne godtgjørelsen utstedes det ikke eget salgskontoutdrag, slik at kontoutdraget er eneste dokumentasjon for denne utgiften. Kravet til å dokumentere denne kredittgodtgjørelsen følger direkte av bokføringsloven § 10 første ledd første punktum. Bokføringsstandardstyret ser ikke behov for å gi ytterligere krav i forskriften. Ved bokføringen periodiseres kredittgodtgjørelsen på samme måte som innførselsmerverdiavgiften og den siste dato i den måneden deklarasjonene er datert, benyttes som dokumentasjonsdato.

19.3.2 Forslag

Det foreslås at krav til dokumentasjon av merverdiavgift og toll ved innførsel av varer tas inn som ny § 5-5a i bokføringsforskriften med følgende tekst:

*§ 5-5a. Dokumentasjon av merverdiavgift, toll og særavgifter ved innførsel av varer
Merverdiavgift og eventuelle toll og særavgifter ved innførsel av varer skal dokumenteres med innførselsdeklarasjonen og grunnlagsdokumenter knyttet til slik deklarasjon, jf. § 4-12-1 tredje ledd første punktum i forskrift xx. xx xxx nr. xxx til tolloven.*

20 Dokumentasjon av balansen

20.1 Bakgrunn for ny vurdering

Gjeldende bestemmelse om dokumentasjon av balansen er uklar med hensyn til om årsregnskapspliktige skal dokumentere skattemessige verdier i tillegg til de regnskapsmessige. Det bør vurderes om bestemmelsen bør inneholde en presisering av dette.

20.2 Gjeldende rett

Ifølge bokføringsloven § 11 første ledd skal det ved utarbeidelse av årsregnskapet foreligge dokumentasjon av alle balanseposter, med mindre de er ubetydelige. Bokføringspliktige som ikke utarbeider årsregnskap, skal ifølge annet ledd dokumentere balansepostene i næringsoppgaven.

Bokføringsforskriften kapittel 6 inneholder detaljerte regler for dokumentasjon av enkelte balanseposter: varelager, bankinnskudd, lånegjeld, kontanter, finansielle instrumenter og avsetninger mv. Det følger av forskriften § 6-1 at både den regnskapsmessige og skattemessige verdien av varelageret skal fremgå av dokumentasjonen av varelageret. Etter forskriften §§ 6-2 og 6-3 skal dokumentasjonen av henholdsvis bankinnskudd, lånegjeld, kontanter mv. og finansielle instrumenter så vidt mulig vise både den regnskapsmessige og skattemessige verdien.

20.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

20.3.1 Vurdering

Slik bestemmelsen om dokumentasjon av balansepostene er formulert i dagens lov, skal årsregnskapspliktige, med unntak av de bestemmelsene som følger av forskriften §§ 6-1, 6-2 og 6-3, kun dokumenterer de regnskapsmessige verdiene, mens øvrige bokføringspliktige skal dokumentere de skattemessige verdiene. Dette har neppe vært intensjonen – behovet for dokumentasjon av skattemessige verdier er like stort for årsregnskapspliktige som øvrige bokføringspliktige. Dessuten er det uklart om dokumentasjonsplikten kun gjelder næringsoppgaven side 3 (balanseoppstillingen) eller om kravet også gjelder skattemessige verdier i ligningsdokumentene for øvrig (avskrivningsskjema, skjema for midlertidige forskjeller mv.). Bokføringsstandardstyret foreslår derfor at regelen endres på dette punktet, slik at det fremgår klart at alle bokføringspliktige skal dokumentere verdier i årsregnskapet, i næringsoppgaven eller tilsvarende, og eventuelle andre skattemessige verdier som ikke er dokumentert gjennom ligningsoppgavene. Skattemessig verdi (tilvirkningsverdi) av langsiktige tilvirkningskontrakter er et eksempel på en verdi som krever tilleggsdokumentasjon.

20.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår en endring av bokføringsloven § 11, slik at den heretter lyder slik:

§ 11 Dokumentasjon av balansen *mv.*

Ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsoppgave skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. *Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige ligningsoppgaver.*

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om dokumentasjon av de enkelte balansepostene.

Forslaget medfører at bestemmelsene i bokføringsforskriften §§ 6-2 og § 6-3, begges siste ledd, om at dokumentasjonen så vidt mulig skal vise både regnskapsmessig og skattemessig verdi, blir overflødige. Disse foreslås derfor opphevet.

21 Språk

21.1 Bakgrunn for ny vurdering

Kravene til språk i bokføringsloven er begrenset til spesifikasjoner av den pliktige regnskapsrapporteringen og dokumentasjonen av regnskapssystemet. Øvrig dokumentasjon er i utgangspunktet fristilt med hensyn til hvilket språk som kan benyttes. Formålet var at regelverket på dette området skulle være så fleksibelt som mulig, slik at det enkelt lot seg tilpasse en stadig økende grad av internasjonalisering. Flexibiliteten er imidlertid begrenset av kravet i bokføringsloven § 10 om at dokumentasjonen skal "... *vise de bokførte opplysningenes berettigelse.*" Det betyr at den bokføringspliktige uansett er forpliktet til å sørge for at dokumentasjonen er forståelig, noe som i seg selv setter visse grenser for hvilket språk dokumentasjonen kan være på. Skattedirektoratet har besvart et spørsmål om den bokføringspliktige står fritt til å velge hvilket språk som skal benyttes i salgsdokumentet, konkret om det er adgang til å bruke kinesiske skriftegn, jf. uttalelse 21. juni 2006 (Kravet til språk – salgsdokumentasjon). Dagens regelverk kan gi rom for usikkerhet med hensyn til hva som er tillatt, og det bør vurderes om bestemmelsene bør utformes klarere.

21.2 Gjeldende rett

Bokføringsloven § 12 inneholder krav til at spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og dokumentasjon av regnskapssystemet skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Utover dette stilles det ingen eksplisitte krav til språk, verken når det gjelder dokumentasjon av bokførte opplysninger eller dokumentasjon av balansen. Ifølge loven § 10 skal dokumentasjonen ha et innhold som viser de bokførte opplysningenes berettigelse.

21.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

21.3.1 Vurdering

Ved vurderingen av om det skal stilles krav til språk, må det tas hensyn til hvor dokumentasjonen kommer fra og hvem som har utarbeidet den. Når det gjelder dokumentasjon som mottas fra eksterne parter, som for eksempel inngående fakturaer fra utlandet, vil den bokføringspliktige ofte ha liten eller ingen innflytelse på hvilket språk som

anvendes. Slik dokumentasjon må eventuelt oversettes, dersom den er på et annet språk enn norsk, svensk, dansk eller engelsk. Det vises til punkt 28 hvor bistand i forbindelse med slik oversettelse er omtalt. Det stiller seg annerledes med salgsdokumenter eller annen dokumentasjon som den bokføringspliktige produserer selv. Her bør det tas stilling til om en er tjent med full frihet til å velge språk eller om denne adgangen bør begrenses.

Som svar på om en bokføringspliktig fritt kunne velge språk i salgsdokumentet, herunder kinesiske skriftegn, uttaler Skattedirektoratet følgende i nevnte uttalelse:

Etter vår vurdering må den bokføringspliktige velge et språk som er egnet til å vise de bokførte opplysningenes berettigelse, jf. bokføringsloven § 10, jf. § 4 nr. 6, blant annet slik at dokumentasjonen kan benyttes i kontrollformål, uten at det kreves særskilte språkkunnskaper fra kontrollørens side. Skattedirektoratet legger uten videre til grunn at salgsdokumentasjon mv. som utstedes på et språk som nevnt i bokføringsloven § 12; norsk svensk, dansk eller engelsk tilfredsstillende dette kravet. (Det presiseres at samisk anses som et norsk språk og kan benyttes.)

Det er derimot vår oppfatning at et salgsdokument som utstedes på et fjerntliggende språk, som for eksempel kinesiske skriftegn, ikke tilfredsstillende bokføringslovens krav. Dette vil i utgangspunktet også gjelde andre fremmede språk, som for eksempel tysk, fransk og spansk. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at slike salgsdokument normalt ikke kan aksepteres med mindre de suppleres på en slik måte at de kan leses i Norge uten at det kreves særskilte språkkunnskaper eller tolk. Når det for eksempel gjelder opplysninger om ytelsens art, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 3, kan et slikt supplement være å påføre salgsdokumentet varenummer, og oppbevare en liste over varenummer med varebeskrivelse på norsk, svensk, dansk eller engelsk som en del av salgsdokumentasjonen. Dersom salgsdokumentet utstedes til norsk kunde må tilleggsdokumentasjonen vedlegges salgsdokumentet ved utsendelse.

Bokføringsstandardstyret deler Skattedirektoratets syn på at det bør være visse begrensninger med hensyn til hvilket språk som kan aksepteres i salgsdokumenter. Et sentralt moment er, slik det også påpekes fra Skattedirektoratets side, at salgsdokumentet skal kunne være gjenstand for kontroll uten at det kreves spesielle språkferdigheter. Det samme argumentet kan anføres også for annen dokumentasjon som den bokføringspliktige utarbeider selv, for eksempel dokumentasjon av balansen. Bokføringsstandardstyret går derfor inn for at det stilles krav om at all dokumentasjon som utarbeides av den bokføringspliktige virksomheten, skal være på norsk (inkludert samisk), svensk, dansk eller engelsk. Bokføringspliktige som har filialer i utlandet, bør imidlertid ha adgang til å utstede filialens salgsdokumenter på det lokale språket.

21.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår at det stilles krav til språk for all dokumentasjon den bokføringspliktige selv utarbeider. Bokføringsloven § 12 blir etter dette slik:

§ 12 Krav til språk

Spesifikasjoner og dokumentasjon som nevnt i § 13 første ledd nr. 2 og 3, som er utarbeidet av den bokføringspliktige, skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk, med mindre departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemmer noe annet.

Det foreslåtte unntaket for bokføringspliktige som har filialer i utlandet, tas inn i forskriften § 5-1-1a. For oversiktens skyld tas det også inn en henvisning til hovedregelen i bokføringsloven § 12:

§ 5-1-1a. Språk i salgsdokument

Salgsdokumentet skal utstedes på et språk som nevnt i bokføringsloven § 12.

Bokføringspliktige med filialer i utlandet kan likevel utstede filialens salgsdokument på det lokale språket.

22 Oppbevaring av annen dokumentasjon

22.1 Bakgrunn for ny vurdering

NARF mener det er behov for en presisering av kravet til oppbevaring av korrespondanse. Det eksisterer usikkerhet knyttet til hvilken type korrespondanse og informasjon som omfattes av oppbevaringskravet.

22.2 Gjeldende rett

Bokføringsloven § 13 første ledd nr. 6 bestemmer at korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning, er å regne som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale.

22.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

22.3.1 Vurdering

I utgangspunktet skal primærdokumentasjonen etter bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften kapittel 5 være tilstrekkelig til å vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Dersom korrespondansen er nødvendig for dette formål, blir den en del av primærdokumentasjonen. Kravet om tilleggsinformasjon gjør at korrespondansen heller ikke får samme bekreftende funksjon som avtaler etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 5, hvor det ikke er krav til tilleggsinformasjon. Kravet oppfattes i praksis problematisk, særlig i forhold til innsamling og oppbevaring av elektronisk korrespondanse (e-post mv.), og nytten av den korrespondansen som oppbevares er uklar for mange bokføringspliktige.

I NOU 2002: 20 punkt 11.3.5 drøftes kravet som følger:

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 **tilleggsinformasjon**. 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 øvrigdokumentasjon. Kravet til oppbevaring av korrespondanse vil dermed være noe mindre omfattende enn kravet til oppbevaring av avtaler, jf. forrige punkt.*

Kredittilsynet uttalte i forbindelse med høringsrundene at lovutkastet var uklart, og foreslo at bestemmelsen ble endret til: ”Korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon for å legitimere posteringen”, jf. Ot.prp. nr. 46 (2003-2004).

Det overordnede formålet med oppbevaringskravet i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 6 er å sikre at også annen relevant dokumentasjon enn den som eksplisitt er nevnt i nr. 1 til 5, 7 og 8 oppbevares. Dokumentasjonen anses som relevant dersom den gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning. Relevans fordrer at dokumentasjonen underbygger de bokførte opplysningenes berettigelse, jf. bokføringsloven § 10.

Dokumentasjon som ikke underbygger de bokførte opplysningenes berettigelse vil ikke være oppbevaringspliktig etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 6. Det samme gjelder dokumentasjon som inneholder uvesentlig tilleggsinformasjon som underbygger de bokførte opplysningenes berettigelse, samt dokumentasjon som kun bekrefter informasjon som allerede foreligger i annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale (altså dokumentasjon uten tilleggsinformasjon).

Eksempler på dokumentasjon som inneholder vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning kan være takstdokumenter eller andre former for prisfastsettelse forut for avtaler om salg av fast eiendom eller lignende. Andre eksempler er prisfastsettelse ved transaksjoner med nærstående parter og protokoller fra byggemøter i bygge- og anleggsvirksomhet (dokumenterer tilleggs- og endringsordrer).

Det forventes ikke at slik sekundærdokumentasjon vil være vanlig for daglig bokføring av kjøp, salg, lønn, betalinger mv, men i større grad ved uvanlige transaksjoner, verdsettelse og lignende. Primærdokumentasjonen er i vanlige tilfeller tilstrekkelig til å vise de bokførte opplysningenes berettigelse, eventuelt med underdokumentasjon.

For å få fokus bort fra korrespondanse-begrepet, bør bestemmelsen endres til å gjelde all annen dokumentasjon som inneholder vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning.

Bestemmelsen bør flyttes til siste punkt i bokføringsloven § 13 første ledd, for å tydeliggjøre at dette er ”annen dokumentasjon” enn det som nevnes i punktene 1 til 7.

22.3.2 Forslag

Bokføringsloven § 13 første ledd nr. 6 foreslås etter dette flyttet til nr. 8 og endret som følger:

8. *annen dokumentasjon* som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning.

Begrepet "annen dokumentasjon" henspiller på dokumentasjon som ikke omfattes av oppbevaringskravene for øvrig.

Tidligere nr. 7 og 8 blir nå nr. 6 og 7.

23 Oppbevaring av utgående pakksedler

23.1 Bakgrunn for ny vurdering

Reglene om oppbevaring av utgående pakksedler bør revurderes i lys av den teknologiske utviklingen på området. Pr. i dag krever bokføringsloven at utgående pakksedler kun skal oppbevares dersom de foreligger på papir på leveringstidspunktet. Dette er en teknologi-avhengig bestemmelse, som ikke reflekterer at det også kan finnes elektroniske løsninger hvor pakksedlene kan ha samme kontrollverdi som om de ble utstedt på papir.

23.2 Gjeldende rett

Bokføringsloven § 13 første ledd nr. 7 krever at utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som foreligger på papir på leveringstidspunktet, skal oppbevares som sekundærdokumentasjon.

23.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

23.3.1 Vurdering

23.3.1.1 Forarbeider til bokføringsloven

Bakgrunnen for begrensningene i gjeldende bestemmelse beskrives i NOU 2002: 20 punkt 11.3.6:

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.

Begrunnelsen for å kun kreve oppbevaring av pakksedler som foreligger på papir er med andre ord at i et såkalt "statusbasert system" vil en pakkseddel alltid være lik salgsdokumentet, og dermed ikke ha egen kontrollverdi. Dette vil ikke være tilfellet for alle elektroniske pakksedler; det eksisterer systemer hvor elektroniske pakksedler oppbevares adskilt fra faktureringen, og ikke vil endres etter utstedelse (ikke statusbaserte systemer). Slike pakksedler vil ha like høy kontrollverdi som pakksedler på papir, og bør derfor

oppbevares. Poenget er å ha en autentisk kopi av den pakkseddelen som selgeren har utstedt på leveringstidspunktet, ikke om denne foreligger elektronisk eller på papir. Den teknologiske utviklingen fører til at bruken av pakksedler på papir blir stadig mindre, mens elektroniske pakksedler blir mer vanlig. En endring av oppbevaringsreglene vil kunne føre til at flere pakksedler med kontrollverdi oppbevares enn det som er tilfellet etter gjeldende rett. En endring vil også medføre at bokføringsloven blir teknologinøytral, og fokuserer på egenskaper ved dokumentasjonen (kontrollverdi) i stedet for hvilket oppbevaringsmedium som velges. Dette er i tråd med føringene i loven for øvrig.

23.3.1.2 Kontrollverdi og formatkrav

En sentral del av kontrollverdien er muligheten for å etterprøve det faktiske leveringsstedet for varene, og hvem som har mottatt varene. De pakksedlene som ønskes oppbevart for kontrollformål vil altså være de som følger varene til leveringsstedet. Dette bør fremkomme av bestemmelsen. Likevel vil det også være ønskelig at pakksedler som er oversendt kunden på annen måte enn sammen med varen (for eksempel på e-post, faks eller som brev) oppbevares.

For at de utgående pakksedlene skal ha kontrollverdi er det, som nevnt av lovutvalget, en forutsetning at disse ikke endres i ettertid. Det viktige blir å beholde en kopi av de dokumentene som er sendt til kunden i form av utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon. Et forslag er å begrense oppbevaringskravet til pakksedler som utarbeides i ikke direkte redigerbare formater. Pr. i dag eksisterer det ikke noe slikt krav; pakksedler kan utstedes på papir, i ikke direkte redigerbare filformater (f.eks. bilde-pdf), elektronisk i statusbaserte systemer (redigerbare) eller på annen måte. Det er videre ikke noe krav til at pakksedler faktisk skal utstedes – som for annen sekundærdokumentasjon slår oppbevaringskravet først inn dersom pakksedlene utstedes av andre grunner. Det oppfattes som vanskelig å stille formatkrav til dokumentasjon som det ikke er krav om utarbeidelse av. For å sikre kontrollverdien av utstedte pakksedler foreslås det derfor presisert at det som skal oppbevares er en kopi av de dokumentene som sendes til kunden. De ordinære kravene til sikring av regnskapsmateriale mot endring, sletting eller tap vil gjelde. Det anses ikke nødvendig å repetere sikringskravene spesifikt i forhold til oppbevaring av utgående pakksedler.

I et ”statusbasert system” vil en pakkseddel som tidligere nevnt alltid være lik salgsdokumentet, og dermed ikke ha egen kontrollverdi. Det vil da ikke være tilstrekkelig å kunne reproducere pakksedlene fra ordre- eller fakturasystemet. Utgående pakksedler må i slike tilfeller oppbevares ferdig utarbeidet på papir eller i ikke direkte redigerbare filer utenfor ordre- eller fakturasystemet. Etter planen vil Bokføringsstandardstyret i delrapport III foreslå regler om filformatets egenskaper ved elektronisk oppbevaring, der begrepet ”ikke direkte redigerbare formater” vil bli definert.

23.3.2 Forslag

Bokføringsloven § 13 første ledd nr. 7 foreslås flyttet til nr. 6 med følgende ordlyd:

6. utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som *følger varen eller sendes til kjøper på annen måte,*

24 Oppbevaring av inngående pakksedler og originale timelister for bygge- og anleggsvirksomhet

24.1 Bakgrunn for ny vurdering

NARF og NHO mener at kravene til oppbevaring av inngående pakksedler og originale timelister på papir for bokføringspliktige innen bygge- og anleggsvirksomhet, bør revurderes ut fra en kost-nytte-vurdering. NHO mener at det i det minste bør åpnes for en dispensasjonsadgang hva gjelder oppbevaring av slik dokumentasjon.

24.2 Gjeldende rett

Bokføringsforskriften § 8-1-5 krever at bokføringspliktige innen bygge- og anleggsvirksomhet skal oppbevare prosjektregnskap, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister, ordrelister og inngående pakksedler i 10 år. I tillegg skal originale timelister på papir oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Dette gjelder selv om timelistene blir overført til andre media for oppbevaring i hele 10-årsperioden.

Etter bokføringsloven § 13 siste ledd, kan det ved enkeltvedtak gjøres unntak fra bestemmelsene i loven § 13 annet ledd om oppbevaringssted, oppbevaringstid og elektronisk tilgjengelighet.

24.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

24.3.1 Vurdering

24.3.1.1 Dispensasjonsadgang

Bokføringsloven § 13 siste ledd, jf. annet ledd, gir kun dispensasjonsadgang i forhold til regnskapsmateriale som nevnt i bestemmelsens første ledd. Det er ingen henvisning til oppbevaringsreglene i bokføringsforskriften kapittel 8, og dermed heller ingen hjemmel til å gi dispensasjoner fra disse reglene.

Problemstillingen er særlig aktuell i forhold til kravene om oppbevaring av regnskapsmateriale i bygge- og anleggsbransjen, jf. forskriften § 8-1-5.

Det har neppe vært lovgivers intensjon at dispensasjonshjemmelen ikke skal omfatte oppbevaringskravene i bokføringsforskriften kapittel 8. Det foreslås derfor en endring som gjør slike dispensasjoner mulig.

24.3.1.2 Inngående pakksedler

Dagens praksis

Aktørene i bransjen oppfattet ikke at tidligere regelsett inneholdt et eksplisitt krav om oppbevaring av inngående pakksedler, men forsøker å innrette seg etter bokføringsforskriften.

Tidligere regelsett og forarbeider til bokføringsloven

I regnskapsloven av 1998 § 2-7 første ledd nr. 6 ble det tidligere kravet til oppbevaring av "andre dokumenter som kan legitimere bokføringen" i bokføringsloven av 1977 § 11 konkretisert til å gjelde blant annet pakksedler. Dette ble begrunnet med Skattedirektoratets melding av 12.11.91 (Ko nr. 3/91) hvor fraktbrev, ordresedler, pakksedler, utleveringssedler, følgeskriv, konnossementer og tilsvarende underbilag til fakturaer i utgangspunktet defineres

som regnskapsmateriale som faller inn under oppbevaringsplikten i regnskapslovens § 11, med mindre fakturaen i seg selv inneholder all nødvendig informasjon fra disse underbilagene. Underutvalget til regnskapsloven av 1998 kapittel 2 skriver at fortolkningen er omdiskutert, og ligger i grenselandet for hva som kan kreves oppbevart i henhold til regnskapslovgivningen og ligningsloven/ merverdiavgiftsloven, jf. NOU 2002: 20 punkt 11.3.6. Regnskapsloven av 1998 kapittel 2 ble av de fleste bokføringspliktige ikke implementert, og dermed heller ikke kravet til oppbevaring av pakksedler.

Når det gjelder oppbevaringskravene i bokføringsforskriften, vurderte lovutvalget i NOU 2002: 20 punkt 13.3.2 formuleringen ”andre bilag som kan forklare regnskapene”. Utvalget kom 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. Utvalget fant at ordlyden ”andre bilag som kan forklare regnskapene” burde erstattes av ”inngående pakksedler”.

I den generelle drøftelsen i NOU 2002: 20 punkt 11.3.6 kom lovutvalget ut fra en totalvurdering frem til at pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon bør oppbevares dersom de er utstedt på papir (se punkt 23 som drøfter dette kravet). Det ble imidlertid ansett som tilstrekkelig at den ene parten i en transaksjon, selgeren, oppbevarer pakkseddelen på leveringstidspunktet. Dette argumentet kan også legges til grunn for bokføringspliktige kjøpere i bygge- og anleggsbransjen. Deres leverandører oppbevarer de utgående pakksedlene, og kontroller kan gjennomføres ved å innhente dokumentasjonen fra motparten.

Omfang og kostnader

I bygge- og anleggsbransjen er det regelmessig knyttet mer enn en pakkseddel til den enkelte vareleveranse, og ved enkelte leveransetyper kan det være opp mot hundre pakksedler per faktura. Innsamling av pakksedlene fra den enkelte byggeplass og overføring til andre lagringsplasser etter ferdigstilling av prosjekter, medfører betydelige praktiske utfordringer for bedriftene i bransjen. Selve oppbevaringen vil, også på grunn av det store antall fysiske pakksedler, kreve stor arkivplass og medføre betydelige kostnader til lagerhold. Hos de store entreprenørene som har en fakturamengde på over 200.000 fakturaer i året vil antall pakksedler bli svært stort, og det medfører betydelig arbeid og merkostnader å samle inn og oppbevare disse. Selv om bokføringsloven åpner for elektronisk oppbevaring som et alternativ til oppbevaring av papir, vil ikke dette redusere de totale kostnadene forbundet med bestemmelsen i særlig grad. Kostnadene knyttet til lagring vil isolert kunne reduseres, men vil ikke redusere arbeidet knyttet til innsamling av pakksedler i første omgang. Ressursbruken knyttet til elektronisk oppbevaring vil også være stor som en følge av at pakksedlene må overføres til et elektronisk format, med påfølgende elektronisk katalogisering og lagring.

Nytte ved etterkontroll

Formålet med bestemmelsen er i følge NOU 2002: 20 punkt 13.3.2 ”å sikre skattemyndighetenes kontroll (av fullstendighet og verdsettelse) med store byggeprosjekter”. Det er av viktighet å kunne kontrollere at alle leveranser som er fakturert et prosjekt også er fysisk levert til prosjektet.

Det er i punkt 23 foreslått å utvide plikten til oppbevaring av utgående pakksedler. Forslaget innebærer at utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som følger varen eller sendes til kjøper på annen måte, må oppbevares i 3,5 år etter regnskapsårets slutt – ikke bare utgående pakksedler på papir, slik kravet er etter dagens bestemmelse. Kontrollmyndighetene vil etter denne endringen ha større muligheter for å innhente pakksedler hos leverandørene til

den bokføringspliktige som kontrolleres. Nytt av oppbevaring av inngående pakksedler hos den enkelte kunde blir ikke lenger like stor, selv om det i mange tilfeller ville være enklere for kontrollmyndighetene å kontrollere pakksedlene samlet hos mottakeren i stedet for å måtte kontakte hver enkelt leverandør. Det bemerkes dog at hos mange entreprenører oppbevares inngående pakksedler uansett ikke samlet, men ute på det enkelte anlegg.

Intern kontroll og kontrollrisiko

De fleste større virksomheter som opererer innenfor denne bransjen har etablert omfattende interne kontrollsystemer som blant annet skal ivareta de samme hensyn som kravet om oppbevaring av inngående pakksedler; å forhindre at varer belastes et prosjekt uten å bli benyttet i prosjektet. Myndighetenes kontrollrisiko er større i små foretak i bransjen, som ikke nødvendigvis har den samme interne kontrollen implementert.

Inngående pakksedler – konklusjon

På grunnlag av drøftelsene over anses det forsvarlig å fjerne kravet til oppbevaring av inngående pakksedler i bygge- og anleggsbransjen.

24.3.1.3 Timelister

Dagens praksis

Hos de fleste store entreprenørbedrifter fører de ansatte selv manuelle timelister på papir. Disse leveres inn til ansvarlig for godkjenning periodisk (for eksempel hver 14. dag), og data fra timelistene blir deretter registrert i lønssystemet eller skrevet over på samlelister pr. prosjekt for senere registrering i lønssystemet. Samlelister og annen dokumentasjon fra registreringen oppbevares av virksomheten i ti år. De ”originale” timelistene ført av den enkelte ansatte har så langt vanligvis ikke blitt levert videre for oppbevaring, men forblir ute på prosjektet.

Tidligere regelsett og forarbeider til bokføringsloven

Forskrift 8. januar 1986 nr. 4 om føring av særregnskaper for arbeid under utførelse for andres og for egen regning i bygge- og anleggsvirksomhet inneholdt et krav om oppbevaring av timelister. Dette ble i forskrift om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger til regnskapsloven av 1998 kapittel 2 videreført i § 7-1 fjerde ledd. Bestemmelsen ble av bransjen oppfattet å ikke kreve oppbevaring av originale timelister på papir, all den tid informasjonen ble overført til andre formater (for eksempel i ettertid registrert elektronisk i et timesystem).

I NOU 2002: 20 punkt 13.3.3 ble kravene til å oppbevare timelister i 10 år foreslått videreført, og det ble foreslått en bestemmelse hvoretter originale timelister på papir skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

Omfang og kostnader

Ordlyden i bokføringsforskriften oppfattes av bransjen å medføre nye krav og behov for endrete oppbevaringsrutiner i forhold til tidligere regelsett. Dette vil medføre betydelig økte kostnader knyttet til arkivplass og arbeidsinnsats ved arkivering, samt innsamling av timelister. Kostnadene vil påløpe enten bedriftene velger å oppbevare listene på de enkelte prosjektene eller samle dem inn og lagre i et sentralt arkiv. Eksempelvis vil en bedrift med 700 fagarbeidere ha 200.000 dagsedler pr. år. Selv om elektronisk timeregistrering og/eller oppbevaring av timelister skulle kunne benyttes vil det være svært vanskelig for mange byggeprosjekter å etterleve oppbevaringskravet, gitt fysiske begrensninger på byggeplassene og det utstyr virksomhetene i dag har.

Nytte ved etterkontroll

Begrunnelsen for oppbevaring av originale timelister beskrives i NOU 2002: 20 punkt 13.3.2:

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.

Et av formålene med oppbevaring av timelister er å forhindre svart arbeid. De originale listene dokumenterer de timene den ansatte faktisk skal ha avlønning for, og kan kontrolleres mot de timene som føres inn i arbeidsgivers systemer og avlønnes på lovlig måte.

Kontrollmyndighetene bekrefter at de gjennom kontroll av originale timelister i bygge- og anleggsbransjen har avdekket mange feil. Det antas også å ha en preventiv effekt at de bokføringspliktige vet at de originale timelistene må oppbevares og kan bli gjenstand for etterkontroll. Kontroll av originale timelister mot det som er registrert i virksomhetens systemer kan avdekke bevisst manipulering. Det bemerkes at det i bokføringslovgivningen for øvrig ikke er krav til absolutt sikring av regnskapsmateriale mot bevisst manipulering, og at det er tatt høyde for en viss risiko i reglene. Et eksempel på dette kan være at skanning av dokumentasjon tillates, uten krav til oppbevaring av de opprinnelige dokumentene.

Eventuell skanning av timelistene for oppbevaring anses ikke å være i strid med bestemmelsens formål.

Intern kontroll og kontrollrisiko

Gjennom Seriositetsprosjektet, som Byggenæringens Landsforening (BNL) tok initiativet til i 2004, har det i samarbeid med skatteetaten, Politidirektoratet, Arbeidstilsynet, UDI med flere blitt gjennomført en rekke konkrete tiltak, som redegjøres for under. Dersom disse tiltakene benyttes i kombinasjon, kan de fleste useriøse underentreprenører hindres tilgang til byggeplasser og/eller de kan avsløres under utførelsen av oppdrag. Tiltakene er iverksatt med virkning i løpet av 2008.

1. ID-kort

Kortet utstedes kun dersom både arbeidsgiver og arbeidstaker er korrekt registrert hos Skatteetaten, Folkeregister, Brønnøysundregisteret, Momsregisteret og NAV (AA-register). Ordningen inkluderer alle enkeltpersonforetak og utenlandske NUF. Det viktigste med dette ID-kortet er at arbeidsforholdet bekreftes. Det har vært et problem i bransjen at det har vært vanskelig å kontrollere om håndverkere som utfører en underentreprise faktisk har vært ansatt hos den underentreprenøren som har fått tildelt kontrakten. Heretter kan hovedoppdragsgiver alltid kunne finne ut om egen underentreprenør benytter andre underentreprenører eller innleieselskap, og at de som benyttes er registrert.

2. Startbank

BNL har, med støtte av alle de største entreprenørene, etablert bransjedatabasen Startbank. Leverandører kan registrere seg som både leverandør og som kunde. Som leverandør må daglig leder en gang pr. 12 måneder sende inn ajourførte regnskapstall, og bekreftelse på at alle lover og forskrifter følges. I tillegg kreves en erklæring på at bedriften også er villig til å gi kunder i Startbank full tilgang til et utvidet opplysnings skjema med oppdaterte

opplysninger fra Brønnøysundregistrene, Arbeidstakerregisteret og Skatteetaten (både statlig og kommunalt). Denne attesten viser også om leverandøren har ubetalt moms, skatt og arbeidsgiveravgift.

3. Registerinfo

Skatteetaten har etablert et eget kontor i Vadsø forbyggebransjen, kalt Registerinfo. Ved innsendelse av fullmakt fra den aktuelle leverandør, utleveres et opplysningsskjema (kalt SKAV-skjema) til mulige oppdragsgivere. Skjemaet inneholder følgende opplysninger om en eventuell kontraktspartner:

- om bedriften er registrert i Enhetsregisteret, Foretaksregisteret og merverdiavgiftsmantallet,
- om bedriften har levert merverdiavgiftsoppgaver for de 3 siste terminene,
- om bedriften har levert terminoppgaver arbeidsgiveravgift for de 3 siste terminene,
- om bedriften ikke har betalt skatt, skattetrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift, framskaffet via skatteattest, og
- om bedriften har hatt utenlandske arbeidstakere eller oppdrag siste 6 måneder.

4. Servicesenter for utenlandske arbeidstakere

Arbeidstilsynet, politiet, skatteetaten og Utlendingsdirektoratet har etablert et felles servicesenter for utenlandske arbeidstakere i Norge. Servicesenteret er et landsdekkende besøkssenter. Servicesenteret har medarbeidere som snakker engelsk, italiensk, polsk, russisk og spansk

Registrene som beskrives over kan benyttes som grunnlag for å kontrollere at samtlige ansatte mottar hvit avlønning, og reduserer nytten av tilleggskravet om å oppbevare originale timelister på papir. Det disse kildene ikke vil kunne si noe om, er hvorvidt korrekt antall timer er registrert på riktig anlegg.

Timelister – konklusjon

Nytten av de originale timelistene anses som svært stor ved etterkontroll, gjennom at disse kan avdekke tilfeller hvor de etterregistrerte timelistene ikke stemmer med de opprinnelige timelistene fra den enkelte ansatte. Nyttens størrelse er særlig stor ved kontroll med små og eierledede entreprenørbedrifter uten god arbeidsdeling eller implementert intern kontroll knyttet til timeregistrering.

Den ulempen som oppbevaringen medfører for større aktører, foreslås avhjulpet gjennom innføringen av en generell dispensasjonsadgang for oppbevaringskravene i bokføringsforskriften kapittel 8. Ved behandling av dispensasjonssøknader bør det vurderes hvor stor nytten av regnskapsmaterialet er for kontrollmyndighetene, sett opp mot hvor store mengder regnskapsmateriale den bokføringspliktige må oppbevare, kostnadene ved slik oppbevaring, hvor byrdefull innsamlingen og oppbevaringen av regnskapsmaterialet er, og den interne kontrollen som er implementert for å forhindre feil i bokføringen og for å muliggjøre etterkontroll.

Flytting av bestemmelse

I punkt 18 er det foreslått å flytte bestemmelsene i bokføringsforskriften § 8-4 om medgått tid til kapittel 5 i forskriften. Dette medfører at også § 8-1-2 må endres, da bestemmelsen henviser til § 8-4-1.

24.3.2 Forslag

I bokføringsforskriften foreslås følgende ny § 8-12:

§ 8-12. Dokumentasjon

Departementet kan ved enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsene i dette kapittel om oppbevaringstid.

Som en følge av foreslåtte flytting av bestemmelsene om dokumentasjon av medgått tid, foreslås bokføringsforskriften § 8-1-2 endret som følger:

Bokføringspliktige etter § 8-1-1 skal føre timelister etter § 5-4a.

Bokføringsstandardstyret foreslår endret ordlyd i bokføringsforskriften § 8-1-5 første ledd første punktum. Det er også foreslått enkelte endringer i paragrafen i punktene 14 og 25. Etter at disse endringene er innarbeidet, vil § 8-1-5 første ledd ha følgende ordlyd:

Prosjektregnskap som nevnt i § 8-1-4 eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike prosjektregnskap, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister og ordrelister skal oppbevares i 10 år. I tillegg skal opprinnelige timelister på papir oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt, eventuelt skannet for elektronisk oppbevaring. Dette gjelder selv om timelistene blir overført til andre media for oppbevaring i hele 10-årsperioden.

25 Valgfrihet vedrørende oppbevaringsmedium

25.1 Bakgrunn for ny vurdering

NHO og Revisorforeningen mener at det er nødvendig med en presisering av at de bokføringspliktige fritt kan velge oppbevaringsmedium, og ikke behøver å oppbevare opprinnelige papirdokumenter dersom elektronisk oppbevaring velges. NARF har påpekt at bokføringsforskriftens bestemmelse om dokumentasjon av varelager kan forstås dithen at det ikke tillates at varelagerlister oppbevares elektronisk. NARF ber derfor om at bestemmelsen klargjøres.

25.2 Gjeldende rett

Bokføringsloven inneholder ingen generelle bestemmelser om oppbevaringsmedium. Den bokføringspliktige står fritt til å velge oppbevaringsmedium, så lenge oppbevaringen tilfredsstillende de øvrige kravene i lov, forskrift og god bokføringsskikk.

Spesifikke regler knyttet til blant annet dokumentasjon av varelager omtales i vurderingen under.

25.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

25.3.1 Vurdering

Bokføringslovutvalget drøftet spørsmålet i NOU 2002: 20 punkt 9.13 (vedrørende 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.

Videre omtales det i punkt 11.5.1 følgende i forbindelse med oppbevaringskravene:

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.

Konklusjonen som er inntatt i utredningens sammendrag punkt 2.11 lyder slik:

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.

Begrepene ”format” og ”medium” er benyttet om hverandre i drøftelsene over. Begrepet ”format” benyttes i andre sammenhenger for å beskrive ulike typer elektroniske datafiler, mens ”medium” henspeiler på hvilken lagringsform som benyttes - for eksempel papir, harddisk, DVD-plater etc. I eksisterende bokføringsforskrift § 7-1 er begrepet ”medium” benyttet. Dette oppfattes som innsnevrende; det sentrale i denne sammenhengen er at oppbevaringsmåten som velges opprettholder lesekvaliteten i hele oppbevaringsperioden – uavhengig av format og medium.

Noen bestemmelser i bokføringsforskriften har særlig avstedkommet spørsmål hva gjelder eventuelle krav til å oppbevare originale papirbilag:

- Bokføringsforskriften § 5-9 krever at dokumentasjon av reise- og oppholdsutgifter skal være i samsvar med aktuelle regler i forskrift 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser. Nevnte forskrift bestemmer i § 2 at utgiftene i

enkelte tilfeller må dokumenteres ved underskrevet reiseregning fra arbeidstakeren⁸. Forskriften bestemmer videre at enkelte utgifter skal dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag som vedlegges arbeidsgiverens regnskaper. Det er reist spørsmål om hvorvidt den underskrevne reiseregningen og underbilagene må oppbevares på papir. Problemstillingen vil gjelde tilsvarende for andre utgiftsrefusjoner etter bokføringsforskriften § 5-5 tredje ledd, hvor forskrift om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser § 4 bestemmer at kvitteringer eller andre originalbilag som nevnt i § 2, skal følge som vedlegg til utleggsoppstillingen. Det er derfor naturlig å henvise til reglene om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser også i bokføringsforskriften § 5-5 tredje ledd.

Skattedirektoratet har i en konkret sak gitt følgende føringer:

Kravet til kvittering eller annet originalbilag i forskrift 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser § 2 gjelder fortsatt. Bakgrunnen for de strenge dokumentasjonsreglene er at det i refusjonstilfellene er arbeidstaker som er mottaker av faktura (står som debitor), ikke arbeidsgiveren. For å sikre at arbeidstaker ikke får refundert samme utgift flere ganger er det et krav om at originalbilaget leveres til og oppbevares av arbeidsgiver. Et skannet bilag oppfyller ikke kravet til originalitet. Ved en kontroll må arbeidsgiver kunne legge frem kvitteringen eller originalbilaget som dokumentasjon på at refusjonen kunne utbetales trekk- og arbeidsgiveravgiftsfritt til arbeidstaker. Uten denne dokumentasjonen må utbetalingen behandles som en trekk- og arbeidsgiveravgiftspliktig ytelse.

I visse tilfeller er det lempet noe på kravet til originalbilag. Når en faktura mottas elektronisk er det den elektroniske versjonen som er originalen og ved avtalegiro gjennomføres betalingen automatisk og det blir ikke utstedt faktura. En arbeidstaker kan i disse tilfellene ikke legge frem et originalbilag for arbeidsgiveren som viser at kostnaden er pådratt. Skattedirektoratet har som en praktisk ordning godtatt at arbeidstaker legger frem en utskrift av den elektroniske fakturaen sammen med kvitteringsliste eller kontoutskrift som viser at kostnaden er betalt. Det er ikke uttalt direkte at man må ha kvitteringsoblat på avtalegiro- og e-fakturaer som følger med som bilag til regnskap ved refusjon av tjenesteutgifter, men kvitteringsoblat godkjennes i stedet for en kontoutskrift eller kvitteringsliste.

Dokumentasjon av utgiftsrefusjoner er også omtalt i Skattedirektoratets uttalelse av 22.02.07 om ansattes kjøp over internett – krav til dokumentasjon. Det fremgår her at samtlige krav til innhold i salgsdokumenter, jf. bokføringsforskriften § 5-1, gjelder fullt ut for bilag som vedlegges reiseregning eller utleggsoppstilling. Dersom den ansatte ikke får et salgsdokument i henhold til norske regler fra norsk bokføringspliktig virksomhet, bør vedkommende ta kontakt med selger og anmode om å få et korrekt salgsdokument. Ved kjøp fra utlandet kan det være vanskelig å få innholdet i salgsdokumentasjonen i samsvar med bokføringsforskriftens krav. Kjøper må da sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift for virksomheten. Dersom kravene til kjøpsdokumentasjon ikke er oppfylt, skal utbetalingen i følge Skattedirektoratet behandles som lønn, jf. også bokføringsforskriften § 5-6. Arbeidsgiver plikter å foreta forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelsen og det skal beregnes arbeidsgiveravgift. Dersom den ansatte sannsynliggjør overfor ligningsmyndighetene at dette er en reell utgift i forbindelse med utførelsen av arbeidet,

⁸ Elektronisk signatur kan benyttes, jf. Skattedirektoratets brev av 08.06.04, deler gjengitt i Lønns-ABC 2007 kapittel 5.

og eventuelt retter beløpet i den forhåndsutfylte selvangivelsen, vil han likevel ikke bli skattelagt for beløpet.

Bokføringsstandardstyrets oppfatning er at ansatte bør ha anledning til å sende inn reiseregninger og utleggsoppstillinger med vedlegg elektronisk etter skanning. Noen ganger vil utleggene være adressert til den ansatte, mens andre ganger er det kontantutlegg uten adressat. Arbeidsgiver vurderer ved mottak om dette er kostnader som vedrører virksomheten. Når den ansatte fyller ut en utleggsoppstilling eller en reiseregning, opplyser om formålet med utleggene og signerer oppstillingen, bør dette sammen med den skannede underdokumentasjonen være god nok dokumentasjon. Bokføringsstandardstyret ser at det er en forskjell mellom at den ansatte selv skanner bilagene og at det er arbeidsgiver som gjør det, men dette vurderes ikke å utgjøre tilstrekkelig grunnlag for å hindre en effektiv dokumentflyt for bokføringspliktige som ønsker elektronisk innlevering fra sine ansatte. Uavhengig av om underdokumentasjonen leveres på papir eller elektronisk, er det vanskelig å forhindre at en ansatt bruker flere utskrifter eller skanninger av samme bilag (kopier) for å få refusjon flere ganger. Dette må motvirkes av den bokføringspliktiges kontroller og godkjenningsrutiner i forhold til reiseregninger og utleggsoppstillinger.

Ved å åpne for elektronisk innsending og oppbevaring av reiseregninger og utleggsoppstillinger, oppnås det likhet mellom reglene for dokumentasjon av slike utgifter, og reglene for oppbevaring av øvrig kjøpsdokumentasjon og lønnsdokumentasjon.

Det bemerkes at det er vedtatt en ny forskrift av 21.12.07 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven av 2005. Den nye forskriften §§ 5-6-11 og 5-6-13 tilsvarer §§ 2 og 4 i 1976-forskriften. Det materielle innholdet i den nye forskriften hva gjelder krav til "originalbilag", er ikke endret i forhold til kravene i forskriften av 1976. Bokføringsstandardstyret mener forskriftene bør gjennomgås, bl.a. med henblikk på om kravet til "originalbilag" kan endres, slik at det tillates skanning av papirdokumenter. Denne delen av forskriften av 2007 trår i kraft 01.01.09, og bokføringsforskriften § 5-9 bør derfor endres slik at det henvises til den nye forskriften.

- Bokføringsforskriften § 6-1 femte ledd siste punktum bestemmer at originale tellelister på papir skal oppbevares som en del av dokumentasjonen av varelager. Formuleringen "originale lister på papir" er omdiskutert. Noen mener at dette tilsier oppbevaring på papir i hele oppbevaringsperioden, mens andre tolker kravet slik at skanning for elektronisk oppbevaring tillates. Formålet med oppbevaringskravet er at lister som opprinnelig forelå på papir skal oppbevares som kontrollunderlag, og skanning av tellelistene for elektronisk oppbevaring anses ikke å redusere kontrollverdien av tellelistene. I samme ledd annet punktum benyttes begrepet "manuelle lister" i stedet for "lister på papir". Bokføringsstandardstyret foreslår å gjennomgående benytte formuleringen "tellelister på papir", og å fjerne ordet "originale", for å tydeliggjøre at tellelistene kan overføres til elektronisk oppbevaring. I tillegg foreslås det presisert i forskriftsteksten at listene kan skannes for elektronisk oppbevaring.
- Bokføringsforskriften § 8-1-5 krever at originale timelister på papir skal oppbevares for bygge- og anleggsvirksomhet. Det samme vil gjelde her som for originale tellelister på papir for dokumentasjon av varelager, se over. Forskriftsteksten bør også her presisere at timelistene kan skannes for elektronisk oppbevaring.

En presisering av valgfriheten hva gjelder oppbevaringsmedium bør inntas i bokføringsforskriften kapittel 7. Presiseringen bør gjenspeile at valgfriheten også gjelder dokumentasjon der reglene for øvrig krever oppbevaring av originalbilag eller originale lister på papir.

25.3.2 Forslag

Bokføringsforskriften § 5-5 tredje ledd foreslås endret som følger:

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. *Dokumentasjonen skal også være i samsvar med aktuelle regler i forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven.*

Bokføringsforskriften § 5-9 foreslås endret som følger:

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 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven.

Bokføringsforskriften § 6-1 femte ledd foreslås endret til følgende:

Dokumentasjonen skal være ordentlig og oversiktlig. Dersom *tellelister på papir* benyttes, skal de være nummerert før tellingen foretas. Dokumentasjonen skal være datert og det skal fremgå *hvem* som har foretatt opptellingen. *Tellelister på papir* skal oppbevares som en del av dokumentasjonen, *men kan skannes for elektronisk oppbevaring.*

Det foreslås at bokføringsforskriften § 7-1 får følgende endringer i første ledd, og tilføyelse av nytt annet ledd:

Regnskapsmateriale *skal oppbevares på en måte* som opprettholder lesekvaliteten i hele oppbevaringsperioden. *Det samme gjelder bokførte opplysninger som skal holdes elektronisk tilgjengelig etter bokføringsloven § 13 femte ledd.*

Regnskapsmateriale på papir kreves ikke oppbevart dersom det skannes for elektronisk oppbevaring.

Bokføringsforskriften § 8-1-5 første ledd annet punktum foreslås endret til følgende:

I tillegg skal *opprinnelige* timelister på papir oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt, *eventuelt skannet for elektronisk oppbevaring.*

Bokføringsstandardstyret mener at reglene i forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven §§ 5-6-11 til 5-6-13 bør vurderes på nytt. Dette gjelder muligheten for elektronisk innlevering av reiseregninger og utleggsoppstillinger som er signert på papir, med vedlegg.

26 Elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger

26.1 Bakgrunn for ny vurdering

NARF opplyser om at ikke alle bokføringspliktige har like klart for seg hva kravet til elektronisk tilgjengelighet betyr/innebærer, og mener at det vil være fordelaktig om en klargjøring gjøres direkte i loven eller forskriften. For å skille tilgjengelighetskravet fra oppbevaringskravene bør det også vurderes å endre overskriften til bokføringsloven § 13, eller å flytte bestemmelsen om elektronisk tilgjengelighet til en egen paragraf i loven.

I tillegg er det grunnlag for å gi noe veiledning vedrørende hvilke krav som stilles når bokførte opplysninger skal overføres fra regnskapssystemet til andre lagringsformer for der å holde opplysningene elektronisk tilgjengelige. Dette kan for eksempel være aktuelt ved bytte av regnskapsfører eller regnskapssystem.

26.2 Gjeldende rett

Bokføringsloven § 13 annet ledd siste punktum krever at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. I henhold til bokføringsforskriften § 7-3 siste ledd gjelder ikke kravet for bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift. Når en bokføringspliktig virksomhet som ikke omfattes av unntaket foran avvikles, skal bokførte opplysninger være tilgjengelig elektronisk i minst 6 måneder etter at virksomheten er avviklet. Det er etter bokføringsloven § 13 siste ledd anledning til å søke om dispensasjon fra kravet om elektronisk tilgjengelighet.

26.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

26.3.1 Vurdering

26.3.1.1 Plassering av lov- og forskriftsbestemmelser

Kravet til elektronisk tilgjengelighet er ikke et oppbevaringskrav, noe som gjøres klart i NOU 2002: 20 punkt 11.5.2:

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).

Bokføringsstandardstyret er enig i NARF's forslag om at skillet mellom oppbevaringskravene og kravene til elektronisk tilgjengelighet bør tydeliggjøres. Det foreslås at overskriften til bokføringsloven § 13 utvides til "Oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet", og at innholdet i annet ledd siste punktum flyttes til eget nest siste ledd. Det bør da tilføyes at kravet til sikkerhetskopiering også gjelder for bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig. Dette kan gjennomføres i bokføringsforskriften kapittel 7. I den forbindelse foreslås det også at innholdet i bokføringsforskriften § 7-3 annet ledd flyttes til egen ny paragraf, og at overskriften til kapittel 7 endres i samsvar med endringen i overskriften til bokføringsloven § 13.

I tilknytning til dette bør det også presiseres at bestemmelsen krever tilgang til bokførte opplysninger på terminal eller lignende i Norge.

26.3.1.2 Omfanget av bokførte opplysninger som skal holdes elektronisk tilgjengelig

Det er kun bokførte opplysninger som er nødvendige for å utarbeide lovbestemte spesifikasjoner (jf. bokføringsforskriften § 3-1) som må holdes elektronisk tilgjengelig, jf. NOU 2002: 20 punkt 11.5.2:

Utvalget vil imidlertid begrense kravet til bokførte opplysninger (opplysninger som skal fremgå av lovbestemte spesifikasjoner).

Dette bør fremgå av teksten i bokføringsloven § 13, for eksempel gjennom en henvisning til bokføringsloven § 7 første ledd.

26.3.1.3 Tilgjengelighet

Formålet med bestemmelsen om elektronisk tilgjengelighet er at de bokførte opplysningene skal være tilgjengelige for etterkontroll, blant annet gjennom overføring til og analyser i for eksempel regneark, ACL (Audit Command Language), eller andre analyseverktøy. Det vil ikke være tilstrekkelig at de bokførte opplysningene er søkbare basert på angitte kriterier, for eksempel slik at det kan søkes etter tekst eller beløp i en pdf-fil. Det vil heller ikke være tilstrekkelig at det kan gjennomføres fritekstsøk i en harddisk. Dersom etterkontrollør ønsker å overføre bokførte opplysninger for analyse i egen programvare, er det etterkontrolløren som må sørge for denne overføringen.

Alle bokføringspliktige som benytter et elektronisk regnskapssystem, og som dermed registrerer bokførte opplysninger elektronisk, har krav til å holde bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Dersom manuelle løsninger for bokføring velges, vil det ikke være krav til elektronisk tilgjengelighet. I den forbindelse henvises det til GBS 14 *Bokføring ved bruk av regneark*, hvor bokføring ved bruk av regneark likestilles med et manuelt regnskapssystem, uten krav om elektronisk tilgjengelighet til de bokførte opplysningene i regnearket.

Det legges til grunn at de bokførte opplysningene til enhver tid, i perioden på tre og et halvt år, skal være elektronisk tilgjengelig. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene *kan* gjøres elektronisk tilgjengelige, gjennom for eksempel bruk av programvare for tekstgjenkjenning.

Følgende er tre eksempler på akseptable løsninger for elektronisk tilgjengelighet:

1. Tilgjengelighet i regnskapssystemet opplysningene opprinnelig ble bokført i.
2. Tilgjengelig som en backup, med mulighet for tilbakelegging til regnskapssystemet opplysningene opprinnelig ble bokført i.
3. Tilgjengelighet fra datavarehus eller lignende, som de bokførte opplysningene ble overført til fra det regnskapssystemet opplysningene opprinnelig ble bokført i.

Dette utelukker ikke at det kan finnes andre løsninger. Det sentrale er at muligheten for etterkontroll ikke forringes.

26.3.1.4 Overføring av bokførte opplysninger fra regnskapssystemet til annen lagringsform

Ved bytte av regnskapssystem, bytte av regnskapsfører eller andre endringer kan det være problematisk å holde bokførte opplysninger tilgjengelig i opprinnelig form i 3,5 år etter regnskapsårets slutt.

Lovutvalget forutsatte i NOU 2002: 20 punkt 11.5.2 at historiske data vil være tilgjengelig i de operative systemløsningene (regnskapssystemet), men tilkjennega videre at:

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.

Problemet ble forsøkt løst med innføring av unntakene i bokføringsforskriften § 7-3 annet ledd for bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift, samt at bokføringspliktige virksomheter som avvikles kun behøver å holde bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig i 6 måneder etter avvikling. Videre ble det i bokføringsloven § 13 siste ledd gitt adgang til å søke om dispensasjon fra tilgjengelighetskravet (for hele eller deler av perioden på 3,5 år), noe som vil være særlig aktuelt for eksempel ved bytte av regnskapssystem eller regnskapsfører.

Dersom en bokføringspliktig virksomhet verken kommer inn under de generelle unntakene, eller har søkt om eller fått innvilget dispensasjon fra tilgjengelighetskravet, vil normalt ett av tre alternativer velges:

1. Den bokføringspliktige beholder en versjon av det tidligere regnskapssystemet i 3,5 år, og sørger for at tilgjengelighetskravet etterleves gjennom dette.
2. De bokførte opplysningene konverteres og overføres til nytt regnskapssystem, og holdes der tilgjengelig i 3,5 år.
3. De bokførte opplysningene overføres til andre former for databaser og tabeller (for eksempel i datavarehus), og holdes der tilgjengelig i 3,5 år.

Alternativ 1 er uproblematisk. Dersom alternativ 2 eller 3 velges er det av stor viktighet at ingen av de bokførte opplysningene endres i overføringen, for eksempel tilordningskoder, behandlingkoder, dokumentasjonsdatoer og dokumentasjonshenvisninger. Dette følger av forbudet i bokføringsloven § 9 første ledd mot endring eller sletting etter ajourholdsfristene. Hensynet til kontrollsporet etter bokføringsloven § 10 annet ledd må vies oppmerksomhet. Disse kravene foreligger allerede i nevnte bestemmelser i bokføringsloven, og behøver ikke gjentas i bokføringsforskriften.

Tilgjengeligheten til og muligheten for analyser av de bokførte opplysningene må ikke forringes, slik at den er minst like god som i det opprinnelige regnskapssystemet. Denne forutsetningen bør reflekteres i bokføringsforskriften kapittel 7, men det antas å være tilstrekkelig med en henvisning til at tilgjengeligheten må opprettholdes. Øvrig veiledning kan utvikles gjennom god bokføringskikk.

26.3.1.5 Sikring

Som tidligere nevnt vil kravet til sikkerhetskopiering i bokføringsforskriften § 7-2 også gjelde for bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig. Dette er nødvendig for å sikre nettopp tilgjengeligheten, og har i utgangspunktet ikke som formål å sikre integriteten i opplysningene som holdes tilgjengelig.

Øvrige krav til sikring av regnskapsmateriale vil ikke gjelde særskilt for bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelige. Sikring av den oppbevaringspliktige versjonen av bokførte opplysninger etter bokføringsloven § 13 tredje ledd, jf. første ledd nr. 2, skjer uavhengig av kravet til elektronisk tilgjengelighet. Oppbevaringen av bokførte opplysninger kan, som for annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, etter forslaget i punkt 7 skje både elektronisk og på papir. Dersom den bokføringspliktige velger å faktisk utarbeide spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering, enten på papir eller som ferdig produserte rapportfiler, vil dette medføre at det ikke er krav til sikring av de bokførte opplysningene i regnskapssystemet. Ikke alle regnskapssystemer har en sikringsfunksjonalitet som tilfredsstiller kravene i bokføringsloven (for eksempel funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder). Et eget krav om sikring av integriteten i bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig, ville for mange bokføringspliktige medføre store kostnader.

For kontroll av integriteten i bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig, kan etterkontrolløren avstemme disse mot den versjonen av de bokførte opplysningene som oppbevares og sikres etter bokføringsloven § 13 annet og tredje ledd, jf. første ledd nr. 2.

26.3.2 Forslag

Overskriften til bokføringsloven § 13 og bokføringsforskriften kapittel 7 foreslås endret til

Oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet.

Innholdet i bokføringsloven § 13 annet ledd siste punktum foreslås flyttet til nytt femte ledd, og endres som følger:

Bokførte opplysninger etter § 7 første ledd som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Eksisterende femte (og siste) ledd blir fortsatt siste ledd i paragrafen.

Innholdet i bokføringsforskriften § 7-3 annet ledd foreslås flyttet til ny § 7-6, med følgende endringer og tilføyelser:

§ 7-6. Elektronisk tilgjengelighet

Med elektronisk tilgjengelighet menes at de bokførte opplysningene er tilgjengelig i regnskapssystemet eller lagret på annen måte. Ved lagring i utlandet må de bokførte opplysningene være tilgjengelig gjennom terminal eller lignende i Norge.

Kravet til sikkerhetskopiering etter § 7-2 gjelder tilsvarende for bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig.

Bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift, er unntatt fra kravet i bokføringsloven § 13 femte ledd om å ha

bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk. Når en bokføringspliktig virksomhet som ikke omfattes av første punktum avvikles, skal bokførte opplysninger være tilgjengelig elektronisk i minst 6 måneder etter at virksomheten er avviklet.

27 Elektronisk tilgjengelighet til kontanttransaksjoner registrert ved bruk av regneark

27.1 Bakgrunn for ny vurdering

NARF viser til at GBS 12 *Bokføring og spesifisering av kontanttransaksjoner* krever at kassebøker eller lignende må holdes elektronisk tilgjengelig etter bokføringsloven § 13 annet ledd dersom kasseboken føres i et regneark. Det ønskes et konkret unntak fra kravet til elektronisk tilgjengelighet for kassebøker ført i regneark, slik at disse likestilles med manuelle kassebøker som føres på papir.

27.2 Gjeldende rett

Etter bokføringsloven § 13 annet ledd siste punktum må bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

27.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

27.3.1 Vurdering

På bakgrunn av innspillet fra NARF, endret Bokføringsstandardstyret 24. april 2008 GBS 12, i lys av de føringer som legges i GBS 14 *Bokføring ved bruk av regneark*. Etter endringene anses bruk av regneark i bokføringen, herunder for registrering av kontante inn- og utbetalinger, som en manuell løsning for bokføring. Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering må skrives ut på papir, og dateres og signeres, og kan oppbevares på papir eller skannes og oppbevares elektronisk. Det vil ikke være krav om elektronisk tilgjengelighet til de bokførte opplysningene i regnearket.

27.3.2 Forslag

Det er ikke nødvendig med noen lov- eller forskriftsendringer. GBS 12 er endret slik at god bokføringsskikk nå er i tråd med det NARF foreslår.

28 Bistand til oversetting av dokumentasjon

28.1 Bakgrunn for ny vurdering

Bakgrunnen for ny vurdering er spørsmålet om kontrollmyndighetenes behov er tilstrekkelig ivaretatt med dagens regelverk, for så vidt gjelder dokumentasjon som ikke er utarbeidet av den bokføringspliktige. Bokføringsstandardstyret foreslår i punkt 21 at dokumentasjon som er utarbeidet av den bokføringspliktige, skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk.

Bokføringspliktige vil kunne motta dokumentasjon på ulike språk. Dagens regelverk har ingen eksplisitte bestemmelser som gir adgang for kontrollmyndighetene til å kreve oversettelser. Det kan derfor være behov for en presisering i regelverket. Spørsmålet er aktuelt

både for dokumentasjon av bokførte opplysninger og for annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale.

28.2 Gjeldende rett

Det følger av bokføringsloven § 14 at den bokføringspliktige skal gi offentlige kontrollmyndigheter nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet og stille til disposisjon utstyr og programvare for dette. Pliktene gjelder også for den som foretar bokføring og oppbevarer regnskapsmateriale for den bokføringspliktige.

Bokførte opplysninger skal være dokumentert og vise de dokumenterte opplysningers berettigelse, jf. bokføringsloven § 10 og § 4 nr. 6. Det følger av bokføringsforskriften § 5-5 at dokumentasjon av kjøp skal være salgsdokumentasjon utstedt av selger og inneholde de forskriftsbestemte opplysninger. Dersom mottatt salgsdokument ikke tilfredsstillende regelverket og det ikke lar seg gjøre å fremskaffe ny salgsdokumentasjon fra selger, må kjøper kunne sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift for kjøpers virksomhet, jf. forskriften § 5-5 fjerde ledd.

De lovfestede grunnleggende bokføringsprinsippene legger blant annet fullstendighet, realitet og nøyaktighet til grunn ved bokføring, spesifisering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger.

Det følger av bokføringsloven § 13 hvilken dokumentasjon som er oppbevaringspliktig. Dokumentasjon av bokførte opplysninger og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet mv. og dokumentasjon av balansen er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3. Oppbevaringsplikten omfatter dessuten avtaler, korrespondanse, utgående pakksedler og prisoversikter, med de begrensninger som følger av bestemmelsene, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 5 til 8.

28.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

28.3.1 Vurdering

Bokføringslovutvalget legger til grunn at ett av formålene med bokføringsreglene er å muliggjøre kontroll av og innsyn i løpende transaksjoner og grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringslovutvalgets utredning, NOU 2002: 20 punkt 4.1.4. Det er en særskilt bestemmelse i bokføringsloven § 14 som regulerer den bokføringspliktiges plikt til å yte nødvendig bistand til offentlige kontrollmyndigheter for innsyn i regnskapssystemet og i regnskapsmaterialet. I utredningen punkt. 12.2.4 legges det til grunn at begrepet ”regnskapsmaterialet” omfatter alt regnskapsmateriale som er oppbevaringspliktig etter regnskapsloven, samt andre dokumenter mv. som pliktes fremlagt med hjemmel i særlovgivningen. Bistandsplikten omfatter å gi tilgang til regnskapsmaterialet slik at det er leselig for kontrollmyndighetene. Bokføringslovutvalget mener at vilkåret om at bistanden skal være nødvendig, må referere seg til at offentlige kontrollmyndigheter settes i stand til å foreta det innsyn i regnskapet som de etter lovgivningen har krav på.

Selv om forarbeidene til § 14 i stor grad presiserer plikten til å gjøre regnskapsmaterialet tilgjengelig og lesbart for offentlig kontrollmyndighet, er det etter Bokføringsstandardstyrets oppfatning åpenbart at kontrollmyndighetene også må forstå innholdet av dokumentasjonen eller annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. Dette blant annet for å kunne etterprøve fullstendighet, realitet og nøyaktighet, noe som er et viktig hensyn bak regelverket. Dette

hensynet kommer også til uttrykk i NOU 2002: 20 punkt 11.2, sett i forhold til oppbevaringsbehovet.

Etter bokføringsloven § 12 skal spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og dokumentasjon av regnskapssystemet være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Det er ikke satt krav til språk i forhold til annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. I punkt 21 forslås det at dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av kontrollsporet og dokumentasjon av balansen mv. som er utarbeidet av den bokføringspliktige, skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Slik Bokføringsstandardstyret ser det, taler hensynene bak regelverket for at den bokføringspliktige har plikt til å yte bistand til kontrollmyndighet dersom annen dokumentasjonen, eller annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale enn det som er omfattet av forslaget i punkt 21, er på et språk som krever spesielle språkferdigheter hos en kontrollør.

Plikt til å bistå med oversettelser mv. fremgår ikke eksplisitt av lov, forskrift eller forarbeider, og det er uklart hvor mye som kan kreves av den bokføringspliktige for å tilfredsstille kontrollmyndighetenes behov. Bokføringsstandardstyret foreslår derfor at en slik bistandsplikt presiseres i bokføringsloven § 14, ved at den lovbestemte bistandsplikten også omfatter krav til nødvendige oversettelser. Det foreslås at oversettelser kan kreves dersom regnskapsmateriale ikke er på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Den bokføringspliktige må selv kunne velge hvilket av disse språkene oversettelsen skal skje til.

Oversettelsen må være pålitelig. Bokføringsstandardstyret har imidlertid ikke tatt stilling til om det skal kunne stilles særskilte krav til oversettelsen, for eksempel at den skal foretas av en uavhengig instans. Det bes om at høringsinstansene kommer med synspunkt på dette spørsmålet.

28.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår at bokføringsloven § 14 skal lyde:

Bokføringspliktige skal gi offentlige kontrollmyndigheter 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 pliktene etter første ledd også for den dette er overlatt til.

Kontrollmyndighetene kan kreve regnskapsmateriale som ikke er på norsk, svensk, dansk eller engelsk oversatt til et av disse språkene.

29 Generell forskriftshjemmel

29.1 Bakgrunn for ny vurdering

NARF og NHO viser til at de i forbindelse med at bokføringsloven ble vedtatt, mente at forskriftshjemmelen i bokføringsloven § 16 er for vid. Det fremgår av et felles brev til finanskomiteen at det er hjemmelen til å gi ytterligere krav som organisasjonene er i mot. I

dette brevet ble det foreslått at adgangen til å gi ytterligere krav bør begrenses til spesifikke bransjer/næringer.

I forbindelse med Stortingsbehandlingen uttalte finanskomiteen at forskriftshjemmelen bør brukes med varsomhet i forhold til fastsettelsen av ytterligere krav utover det som følger av bestemmelsene i loven, og at bruken av forskriftshjemmelen også bør vurderes opp mot samfunnmessig kost/nytte. NARF mener på denne bakgrunn at det er naturlig at omfanget av forskriftshjemmelen vurderes på nytt.

29.2 Gjeldende rett

Etter bokføringsloven § 16 kan Finansdepartementet gi bestemmelser i forskrift som utfyller loven. Dersom det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll, kan det i forskrift fastsettes ytterligere krav.

29.3 Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon

29.3.1 Vurdering

Bokføringsloven er en rammelov og det er derfor behov for å gi utfyllende regler i forskrift. Flere av paragrafene i loven har egne bestemmelser om at departementet i forskrift kan gi nærmere regler eller krav. I NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 1.3.2 sies det:

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.

Når regnskapsloven kapittel 2 ble fastsatt ble flere av regnskapsreglene som tidligere var gitt i skatte- og avgiftslovgivningen overført til regnskapsforskriften. Dette ble blant annet gjort av hensyn til regnskapsbrukerne. Bokføringslovutvalget videreførte dette i sitt forslag til bokføringsforskrift. I sin høringskommentar til NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* uttalte Skattedirektoratet blant annet:

Utvalget har konkludert med at det er hensiktsmessig å videreføre linjen fra regnskapsloven 1998 med å samle alle generelle bokføringsregler og gi disse i medhold av bokføringsloven. Dette medfører at generelle forskrifter gitt i medhold av særlovgivningen vil bli overført til bokføringsloven. Skattedirektoratet støtter denne linjen, men finner samtidig grunn til å påpeke at dette ikke må begrense skatteetatens muligheter til å gi slike forskrifter. Vår støtte til utvalgets forslag om å samle bokføringsbestemmelsene, må derfor ses i sammenheng med vår støtte til lovforslagets forskriftshjemmel, bokføringsloven § 16.

Selv om flere høringsinstanser i høringsrunden gav uttrykk for at utvalgets forslag til forskriftshjemmel burde innsnevres, uttaler departementet i Ot.prp. nr. 46 (2003-2004) *Om lov om bokføring* punkt 14.2.4 følgende:

Departementet slutter seg til utvalgets forslag. Det vises til at det er utformet en rammelov, som forutsetter at mer spesifikke krav fastsettes i forskrift. Dette nødvendiggjør etter departementets syn at det foreligger en alminnelig forskriftshjemmel til både å gi utfyllende regler og eventuelt fastsette ytterligere krav, når det er nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Videre vises det til at de grunnleggende bokføringsprinsippene vil ligge til grunn for utformingen av eventuelle forskrifter.

Det kan være vanskelig å fastslå hvilke forskriftsbestemmelser som utfyller loven og hvilke bestemmelser som gir ytterligere krav. Kravene til å dokumentere medgått tid og timebestillinger er eksempler på ytterligere krav. Det samme gjelder kravet som serveringssteder og frisører mv. har til å dokumentere priser.

NARF kommenterer at hjemmelen riktignok i praksis ikke har vist seg å være noe problem, i hvert fall frem til nå. Bokføringsstandardstyret har ved gjennomgangen av bokføringsregelverket bare i noen få tilfeller funnet behov for å gi ytterligere krav i bokføringsforskriften av hensyn til skatte- og avgiftskontroll, jf. punkt 30 *Økonomiske og administrative konsekvenser*. I den forbindelse er kostnaden dette påfører næringslivet vurdert opp mot nytteeffekten for skatte- og avgiftskontrollen.

Bokføringsstandardstyret kan ikke se at erfaringene med bokføringsloven tilsier at forskriftshjemmelen i bokføringsloven § 16 bør flyttes til de enkelte lovbestemmelser eller at det er behov for å sette noen begrensninger i hjemmelen.

29.3.2 Forslag

Bokføringsstandardstyret foreslår ingen endringer i bokføringsloven § 16.

30 Økonomiske og administrative konsekvenser

Etter mandatet for gjennomgang av bokføringsregelverket skulle Bokføringsstandardstyret blant annet søke å kartlegge om erfaringen med anvendelsen av bokføringsregelverket på enkelte områder tilsier en fornyet vurdering av kostnader og nytte ved kravene.

30.1 Konsekvenser for de bokføringspliktige

Av de forslagene som er medtatt i denne rapporten, er det flere endringer som vil gi mindre byrder for næringslivet. Det er vanskelig å gi noen anslag på hva dette vil utgjøre beløpsmessig.

Følgende bestemmelser er foreslått fjernet og vil etter Bokføringsstandardstyrets mening medføre vesentlige lettelser for næringslivet:

- Krav til at spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering **må** være utarbeidet
- De som omfattes av kravet til dokumentasjon av medgått tid, slipper å registrere tid som ikke knytter seg til arbeidsoppgaver (ferie mv.) som intern tid

- Krav til dokumentasjon av medgått tid for administrative enheter i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som utelukkende leverer tjenester internt og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av en kostnadsfordeling
- Oppbevaringskravet for inngående pakksedler i bygge- og anleggsvirksomhet

Følgende endringsforslag vil også lette byrdene for næringslivet:

- Forenklete krav til spesifisering av eliminerings og andre poster ved utarbeidelse av konsernregnskap
- Tilfeldige kjøp og salg kan spesifiseres på henholdsvis felles leverandørkonto eller felles kundekonto
- Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, kan spesifisere unntaksvis kredittsalg ved kopier av salgsdokumentasjon ordnet pr. kunde/ansatt
- Poster i spesifiseringene av pliktig regnskapsrapportering kan fremkomme i underliggende spesifikasjoner
- Klarere regler for bokføring i utenlandsk valuta
- Tellelister på papir ved varetelling og timelister på papir i bygge- og anleggsvirksomhet kan skannes for elektronisk oppbevaring

Det er også foreslått noen bestemmelser som vil kunne fremstå som ytterligere krav for den bokføringspliktige. Etter Bokføringsstandardstyrets oppfatning er mange av disse kravene ikke nye, da de også vil følge av gjeldende regler etter de grunnleggende bokføringsprinsippene i bokføringsloven § 4. Bokføringsstandardstyret har i oversikten nedenfor valgt ikke å skille mellom regler som innebærer presiseringer av gjeldende rett og regler som innebærer nye krav.

- Bestemmelser i bokføringsloven og bokføringsforskriften som er aktuelle for skattekontrollen på Svalbard, gjøres gjeldende for Svalbard
- Krav til at dokumentasjon av bokførte opplysninger skal være nummerert eller identifisert på annen måte
- Krav om at egenutarbeidet dokumentasjon skal foreligge på norsk, svensk, dansk eller engelsk
- Krav til oppbevaring av utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som følger varen eller sendes til kjøper på annen måte
- Krav til oversettelse av regnskapsmateriale som ikke er på norsk, svensk, dansk eller engelsk
- Ikke forhåndsbestilte timer (drop-in) omfattes av kravet til dokumentasjon av timebestillinger. Det skal så vidt mulig også registreres hvem som skal utføre tjenesten
- Prosjektkode for prosjekter innen bygge- og anleggsvirksomhet skal fremgå av bokføringsspesifikasjonen, kontospesifikasjonen og prosjektregnskapet

30.2 Konsekvenser for det offentlige

Det er åpnet for at det ved enkeltvedtak kan gjøres unntak fra følgende bestemmelser:

- Krav til at dokumentasjonen skal være nummerert
- Krav om at dokumentasjon utarbeidet av den bokføringspliktige skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk
- Krav til dokumentasjon av medgått tid

- Krav til oppbevaringstid for dokumentasjon som er pålagt i bokføringsforskriften kapittel 8. *Tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer*

Dette vil kunne føre til administrative konsekvenser for det offentlige i form av flere søknader til behandling.

Vedlegg 1 Valuta – simuleringer

Valutakurs reduseres

Forutsetninger:

Ved inntreden til føring i annen valuta enn NOK skal beskattet EK i NOK fastsettes
 Ved uttreden fra føring i annen valuta enn NOK skal beskattet EK i valuta omregnes til NOK til balansedagens kurs
 Valutagevinst/tap ved uttreden hensyntas i beskatningen
 Forutsetter at inn/uttreden til føring i annen valuta enn NOK skal skje 1.1 (første dag i regnskapsåret)

Alle ligningsskjema utarbeides i valuta og skattepliktig inntekt omregnes til NOK med 31.12 valutakurs og skatt fastsettes i NOK
 Alle poster med spesielle skatteregler (langsiktige lån, finansielle instrumenter, MVA osv) må behandles ihht til relevante skatteregler men i den valuta som benyttes
 Effekten ser ut til å være at skattegrunnlaget vil være konstant i nominelle kroner fra inntreden til uttreden
 Ved kursnedgang vil skatteyder få forsinket fradrag for valutatap og tilsvarende motsatt ved kursstigning
 Føring i NOK ville medført en mer regelmessig beskatning av kursendringer

	År 0	År 1	År 2	År 3	År 4	Sum
Innskutt EK i valuta	1000					
Skattepliktig resultat i valuta		100	100	100		300
Skattekostnad i Valuta betales 31.12		28	28	28		84
Resultat etter skatt i valuta		72	72	72		216
Innskutt/beskattet EK i valuta 1.1	1000	1000	1072	1144		1216 ^a
Årets beskattede resultat	0	72	72	72		216
Innskutt/beskattet EK i valuta 31.12	1000	1072	1144	1216		
Valutakurs 31.12	9	8	7	8		8 ^b
Skattegrunnlag i NOK		800	700	800		2300
Skatt 28%		224	196	224		644
NOK resultat etter skatt		576	504	576		1656
Innskutt/beskattet EK i NOK 1.1	9000	9000	9576	10080		10656 ^c
Årets beskattede resultat	0	576	504	576		1656
Innskutt/beskattet EK i NOK 31.12	9000	9576	10080	10656		

Endrer funksjonell valuta til NOK og beskattes for overgang til NOK ihht dagskurs 9728^d d=a*b

Valuta tap ved uttreden 928^e e=c-d

Bevis

Valutaeffekt innskutt EK - år 0	9000	8000	1000		
valutaeffekt resultat - år 1	576	576	0		
valutaeffekt resultat - år 2	504	576	-72		
valutaeffekt resultat - år 3	576	576	0		
valutaeffekt resultat - år 4	0	0	0		
Sum				928	928 ^f
Nettoeffekt					0 ^g g=e-f

Valutakurs stiger (alternativ 1)

Forutsetninger:

Ved inntreden til føring i annen valuta enn NOK skal beskattet EK i NOK fastsettes
 Ved uttreden fra føring i annen valuta enn NOK skal beskattet EK i valuta omregnes til NOK til balansedagens kurs
 Valutagevinst/tap ved uttreden hensyntas i beskatningen
 Forutsetter at inn/uttreden til føring i annen valuta enn NOK skal skje 1.1 (første dag i regnskapsåret)

Alle ligningsskjema utarbeides i valuta og skattepliktig inntekt omregnes til NOK med 31.12 valutakurs og skatt fastsettes i NOK
 Alle poster med spesielle skatteregler (langsiktige lån, finansielle instrumenter, MVA osv) må behandles ihht til relevante skatteregler men i den valuta som benyttes
 Effekten ser ut til å være at skattegrunnlaget vil være konstant i nominelle kroner fra inntreden til uttreden
 Ved kursnedgang vil skatteyder få forsinket fradrag for valutatap og tilsvarende motsatt ved kursstigning
 Føring i NOK ville medført en mer regelmessig beskatning av kursendringer

	År 0	År 1	År 2	År 3	År 4	Sum
Innskutt EK i valuta	1000					
Skattepliktig resultat i valuta		100	100	100	100	400
Skattekostnad i Valuta betales 31.12		28	28	28	28	112
Resultat etter skatt i valuta		72	72	72	72	288
Innskutt/beskattet EK i valuta 1.1	1000	1000	1072	1144	1216	1288 ^a
Årets beskattede resultat	0	72	72	72	72	288
Innskutt/beskattet EK i valuta 31.12	1000	1072	1144	1216	1288	
Valutakurs 31.12	5	6	7	6	9	9 ^b
Skattegrunnlag i NOK		600	700	600	900	2800
Skatt 28%		168	196	168	252	784
NOK resultat etter skatt		432	504	432	648	2016
Innskutt/beskattet EK i NOK 1.1	5000	5000	5432	5936	6368	7016 ^c
Årets beskattede resultat	0	432	504	432	648	2016
Innskutt/beskattet EK i NOK 31.12	5000	5432	5936	6368	7016	

Endrer funksjonell valuta til NOK og beskattes for overgang til NOK ihht dagskurs 11592^d d=a*b

Valuta gevinst ved uttreden -4576^e e=c-d

Bevis					
Valutaeffekt innskutt EK - år 0	5000	9000	-4000		
valutaeffekt resultat - år 1	432	648	-216		
valutaeffekt resultat - år 2	504	648	-144		
valutaeffekt resultat - år 3	432	648	-216		
valutaeffekt resultat - år 4	648	648	0		
Sum			-4576	-4576 ^f	
Nettoeffekt					0 ^g g=e-f

Valutakurs stiger (alternativ 2)

Forutsetninger:

Ved inntreden til føring i annen valuta enn NOK skal beskattet EK i NOK fastsettes
 Ved uttreden fra føring i annen valuta enn NOK skal beskattet EK i valuta omregnes til NOK til balansedagens kurs
 Valutagevinst/tap ved uttreden hensyntas i beskatningen
 Forutsetter at inn/uttreden til føring i annen valuta enn NOK skal skje 1.1 (første dag i regnskapsåret)

Alle ligningsskjema utarbeides i valuta og skattepliktig inntekt omregnes til NOK med 31.12 valutakurs og skatt fastsettes i NOK
 Alle poster med spesielle skatteregler (langsiktige lån, finansielle instrumenter, MVA osv) må behandles ihht til relevante skatteregler men i den valuta som benyttes
 Effekten ser ut til å være at skattegrunnlaget vil være konstant i nominelle kroner fra inntreden til uttreden
 Ved kursnedgang vil skatteyder få forsinket fradrag for valutatap og tilsvarende motsatt ved kursstigning
 Føring i NOK ville medført en mer regelmessig beskatning av kursendringer

	År 0	År 1	År 2	År 3	År 4	Sum
Innskutt EK i valuta	1000					
Skattepliktig resultat i valuta		100	100	100		300
Skattekostnad i Valuta betales 31.12		28	28	28		84
Resultat etter skatt i valuta		72	72	72		216
Innskutt/beskattet EK i valuta 1.1	1000	1000	1072	1144		1216 a
Årets beskattede resultat	0	72	72	72		216
Innskutt/beskattet EK i valuta 31.12	1000	1072	1144	1216		
Valutakurs 31.12	5	6	7	6		6 b
Skattegrunnlag i NOK		600	700	600		1900
Skatt 28%		168	196	168		532
NOK resultat etter skatt		432	504	432		1368
Innskutt/beskattet EK i NOK 1.1	5000	5000	5432	5936		6368 c
Årets beskattede resultat	0	432	504	432		1368
Innskutt/beskattet EK i NOK 31.12	5000	5432	5936	6368		

Endrer funksjonell valuta til NOK og beskattes for overgang til NOK ihht dagskurs 7296 d=a*b

Valuta gevinst ved uttreden -928 e=c-d

Bevis					
Valutaeffekt innskutt EK - år 0		5000	6000	-1000	
valutaeffekt resultat - år 1		432	432	0	
valutaeffekt resultat - år 2		504	432	72	
valutaeffekt resultat - år 3		432	432	0	
valutaeffekt resultat - år 4		0	0	0	
Sum				-928	-928 f
Nettoeffekt					0 g=e-f

Eksempel omregningsdifferanser av resultat

Forutsetninger:

Valutakurs 01.01.x0	10,00
Valutakurs 01.02.x0	9,50
Valutakurs 01.03.x0	9,00
Valutakurs 01.04.x0	8,50
Valutakurs 01.05.x0	8,00
Valutakurs 01.06.x0	7,50
Valutakurs 01.07.x0	7,00
Valutakurs 01.08.x0	6,50
Valutakurs 01.09.x0	6,00
Valutakurs 01.10.x0	5,50
Valutakurs 01.11.x0	5,50
Valutakurs 01.12.x0	5,50
snitt	7,38

INGEN ANDRE POSTER I BALANSEN. FØLGENDE SKJER:

			NOK
Opptak av lån 01.01	-100,00	10,00	-1 000
Innfrielse av lån 01.10	100,00	5,50	550
Gevinst	0,00		-450,00

ULIK ANVENDELSE AV LÅNEMIDLENE - BOKSTAV A TIL C NEDENFOR

A) Penger inn i banken 01.01	100,00	10,00	1 000
Penger ut av banken 01.10	-100,00	5,50	-550
Tap			450,00

Ingen omregningsdifferanse - balansen null IB og UB - resultat null.

B) Kjøp av varebeholdning 01.01	100,00	10,00	1 000
Salg av varebeholdning 01.02	-10,00	7,38	-74
Salg av varebeholdning 01.03	-20,00	7,38	-148
Salg av varebeholdning 01.05	-20,00	7,38	-148
Salg av varebeholdning 01.06	-10,00	7,38	-74
Salg av varebeholdning 01.07	-10,00	7,38	-74
Salg av varebeholdning 01.08	-20,00	7,38	-148
Salg av varebeholdning 01.09	-10,00	7,38	-74
Ingen fortjeneste i val / tap i NOK	0,00		263

Omregningsdifferanse resultat (tap)	100,00	1,88	188
Netto gevinst (450 - 263 - 188)			0

Omregningsdifferansen reparerer avvik i resultat-timingen.

C) Kjøp av maskin 01.01	100,00	10,00	1 000
Løpende inntekter av maskin			
Januar	-10,00	7,38	-74
Februar	-10,00	7,38	-74
Mars	-10,00	7,38	-74
April	-10,00	7,38	-74
Mai	-10,00	7,38	-74
Juni	-10,00	7,38	-74
Juli	-10,00	7,38	-74
August	-10,00	7,38	-74
September	-10,00	7,38	-74
Oktober	-10,00	7,38	-74
	-100		263

Omregningsdifferanse resultat	100,00	1,88	188
Netto gevinst (450 - 263 - 188)			0

Omregningsdifferansen reparerer avvik i resultat-timingen.

Konklusjonen her sier seg selv.

Opptak av lån og innskudd i penger - nulleffekt

Differansen mellom snittkurs og kurs ved tilbakebet av lånet.

Differansen mellom snittkurs og kurs ved tilbakebet av lånet.

Vedlegg 2 Forslag til endringer i bokføringsloven og bokføringsforskriften

Bokføringsstandardstyret foreslår følgende endringer i bokføringsloven:

§ 4 nr. 8 skal lyde:

8. Oppbevaring: Dokumentasjon, *bokførte opplysninger* og pliktig regnskapsrapportering skal oppbevares så lenge det er saklig behov for å kontrollere pliktig regnskapsrapportering. Oppbevaring skal skje i en form som opprettholder muligheten for å lese materialet.

§ 5 første ledd første setning skal lyde:

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal det *kunne* utarbeides:

§ 5 annet ledd første setning skal lyde:

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering skal det i tillegg *kunne* utarbeides:

§ 5 annet ledd punkt 2 og nytt punkt 3 skal lyde:

2. spesifisering av lønnsoppgavepliktige ytelser,
3. *spesifisering av eliminerings- og andre poster ved utarbeidelse av konsernregnskap.*

§ 6 første ledd flyttes til nytt fjerde ledd i § 5 og skal lyde:

Regnskapssystemet skal kunne gjengi spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i *første og annet ledd* på papir. Departementet kan i forskrift fastsette krav til annen gjengivelse.

Overskriften til § 6 skal lyde:

Sporbarhet

§ 10 annet ledd blir med noen endringer nytt første og annet ledd i § 6 og skal lyde:

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.

Dokumentasjon av bokførte opplysninger skal være nummerert eller identifisert på annen måte som gjør det mulig å kontrollere at den er fullstendig.

§ 6 nytt tredje og fjerde ledd skal lyde:

Dokumentasjon av kontrollsporet, herunder hvordan systemgenererte poster kan etterprøves, skal foreligge i de tilfellene det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på enkel måte.

Departementet kan ved enkeltvedtak gjøre unntak fra kravet i annet ledd om nummerering av dokumentasjon.

§ 6 annet ledd siste punktum blir nytt annet ledd i § 10 og skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette krav til dokumentasjon av elektroniske forsystem.

Overskriften til § 11 skal lyde:

Dokumentasjon av balansen *mv.*

§ 11 første ledd skal lyde:

Ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsoppgave skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. *Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige ligningsoppgaver.*

§ 11 annet ledd oppheves. Nåværende tredje ledd blir nytt annet ledd.

§ 12 skal lyde:

Spesifikasjoner og dokumentasjon som nevnt i § 13 første ledd nr. 2 og 3, som er utarbeidet av den bokføringspliktige, skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk, med mindre departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemmer noe annet.

Overskriften til § 13 skal lyde:

Oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet

§ 13 første ledd nr. 2 skal lyde:

2. spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5, eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering,

§ 13 første ledd nr. 3 skal lyde:

3. dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av kontrollsporet og dokumentasjon av balansen *mv.*

§ 13 første ledd nr. 6 til nr. 8 og skal lyde:

6. utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som følger varen eller sendes til kjøper på annen måte,
7. prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift,
8. annen dokumentasjon som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning.

§ 13 annet ledd siste punktum blir nytt femte ledd i § 13 og skal lyde:

Bokførte opplysninger *etter § 7 første ledd* som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Nåværende femte ledd blir nytt sjette ledd.

§ 14 nytt tredje ledd skal lyde:

Kontrollmyndighetene kan kreve regnskapsmateriale som ikke er på norsk, svensk, dansk eller engelsk oversatt til et av disse språkene.

Bokføringsstandardstyret foreslår følgende endringer i bokføringsforskriften:

§ 2-1 siste strekpunkt oppheves.

Overskriften til kapittel 3 og § 3-1 skal lyde:

Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering

Siste punktum i § 3-1 første ledd nr. 1 oppheves.

Nytt annet og tredje punktum i § 3-1 første ledd nr. 7 skal lyde:

Med ledende ansatte forstås daglig leder, butikksjefer, avdelingssjefer og andre som har bestemmende myndighet over prisfastsettelsen knyttet til eget kjøp av varer og tjenester.

Nåværende annet og tredje punktum i § 3-1 første ledd nr. 7 blir nye fjerde og femte punktum.

§ 3-1 første ledd nytt nr. 10 skal lyde:

*10. Spesifikasjon av elimineringer og andre posteringer ved utarbeidelse av konsernregnskap.
Alle poster spesifisert enkeltvis med dokumentasjonshenvisning.*

§ 3-1 annet ledd annet punktum skal lyde:

Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, kan spesifisere slike salg og *unntaksvise kredittsalg* ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr. kunde.

Nytt tredje og fjerde punktum i § 3-1 annet ledd skal lyde:

Det samme gjelder spesifisering av salg til ledende ansatte, jf. første ledd nr. 7. Tilfeldige kjøp og salg kan spesifiseres på henholdsvis felles leverandørkonto og felles kundekonto med relevante identifikasjonskoder slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

§ 3-1 nytt fjerde og femte ledd skal lyde:

Poster kan fremkomme som totaler dersom transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner fremkommer enkeltvis og oppsummert i underliggende spesifikasjon, og er kontrollerbare mot totalene.

Dato for utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering skal fremgå av spesifikasjonene.

§ 3-1 fjerde ledd blir nytt sjettede ledd.

§ 4-2 skal lyde:

§ 4-2 Bokførings i utenlandsk valuta

§ 4-2-1 Hovedregler

Dersom den bokføringspliktiges funksjonelle valuta etter regnskapsloven er en annen enn norske kroner, kan bokføringen skje i denne valutaen. Filialer i utlandet kan ved bokføringen benytte egen funksjonell valuta eller lokal valuta.

Ved bokføring i annen valuta enn norske kroner, skal omregning til norske kroner for pliktig regnskapsrapportering foretas på en slik måte at beløpene i norske kroner etter omregningen tilnærmevis gir et resultat som om bokføringen hadde vært foretatt i norske kroner.

Bestemmelsene i §§ 4-2-1 til 4-2-5 gjelder ikke ved omregning av årsregnskapet til presentasjonsvaluta.

Det skal dokumenteres hvordan omregningen har skjedd og hvilke kurser som er benyttet.

§ 4-2-2 Merverdiavgift og lønn

Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til merverdiavgift, skal omregnes til kursen på dokumentasjonsdatoen. Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn, skal omregnes til kursen på utbetalingstidspunktet. Kursen som er anvendt eller beløpet i norske kroner må registreres.

§ 4-2-3 Resultatposter

Ved omregning av resultatposter som også inngår i pliktig regnskapsrapportering av merverdiavgift og lønn, gjelder bestemmelsen i § 4-2-2.

Ved omregning av resultatposter som tidligere har vært balanseført som en ikke-pengepost, skal transaksjonskurs eller vektet gjennomsnittlig transaksjonskurs anvendes.

Store enkeltransaksjoner som ikke kommer inn under første eller annet ledd, skal omregnes til transaksjonsdagens kurs.

Omregning av øvrige resultatposter skal skje minst en gang i året til gjennomsnittskurser.

§ 4-2-4 Balanseposter

Eiendeler og gjeld som ikke er pengeposter, omregnes til transaksjonsdagens kurs. Pengeposter omregnes til balansedagens kurs.

§ 4-2-5 Omregningsdifferanse

Omregningsdifferanse skal presenteres som en finanspost i resultatregnskapet.

§ 4-2-6 Bokføringspliktige som ikke utarbeider balanse

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 på mer enn 5 % i forhold til den månedlige *offisielle* gjennomsnittskursen, kan likevel månedens offisielle gjennomsnittskurs benyttes. Store enkeltransaksjoner skal i alle tilfeller omregnes til transaksjonsdagens kurs.

Ny § 5-1-1a skal lyde:

§ 5-1-1a. Språk i salgsdokument

Salgsdokumentet skal utstedes på et språk som nevnt i bokføringsloven § 12.

Bokføringspliktige med filialer i utlandet kan likevel utstede filialens salgsdokument på det lokale språket.

§ 5-1-3 nytt tredje ledd skal lyde:

Plikten til nummerering av salgsdokument, jf. § 5-1-1 nr. 1, gjelder ikke konkursbo som nevnt i § 1-1.

Nytt tredje punktum i § 5-4 første ledd skal lyde:

Plikten til nummerering av salgsbilag gjelder ikke konkursbo som nevnt i § 1-1.

§ 8-4-1 blir ny § 5-4a og skal lyde:

§ 5-4a. Dokumentasjon av medgått tid

Bokføringspliktige som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, skal for hver eier og ansatt dokumentere utførte timer. Timene skal spesifiseres pr. dag fordelt på intern tid og på de enkelte kunder *eller oppdrag*. *Dokumentasjonen skal være utarbeidet senest innen utløpet av den etterfølgende måned. Med intern tid menes timer brukt på arbeidsoppgaver som ikke kan henføres til kunder eller oppdrag*. Bestemmelsene gjelder også i tilfeller hvor det er avtalt fast pris.

Intern tid kan unnlates spesifisert dersom omfanget av tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, er ubetydelig. Dersom intern tid ikke spesifiseres, skal det dokumenteres at tjenestene hvor vederlaget er basert på medgått tid, er ubetydelig.

Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke eiere og ansatte som kun utfører interne, administrative arbeidsoppgaver. *Bestemmelsene gjelder heller ikke administrative enheter i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som utelukkende leverer tjenester internt og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av en kostnadsfordeling. Slike bokføringspliktige må dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte.*

Departementet kan ved enkeltvedtak gjøre ytterligere unntak fra kravet i første ledd.

§ 8-4-2 blir ny § 5-4b og skal lyde:

§ 5-4b. Dokumentasjon av timebestillinger

Bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling, skal dokumentere *de bestilte timene*. Dokumentasjonen skal omfatte tidspunkt for utførelsen av tjenesten, kundens navn og så vidt mulig hvem som skal utføre tjenesten.

Bestemmelsen i første ledd gjelder også bokføringspliktige som utfører samme type tjenester, men hvor timene ikke er forhåndsbestilte.

§ 5-5 tredje ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Dokumentasjonen skal også være i samsvar med aktuelle regler i forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven.

Ny § 5-5a skal lyde:

*§ 5-5a. Dokumentasjon av merverdiavgift, toll og særavgifter ved innførsel av varer
Merverdiavgift og eventuelle toll og særavgifter ved innførsel av varer skal dokumenteres med innførselsdeklarasjonen og grunnlagsdokumenter knyttet til slik deklarasjon, jf. § 4-12-1 tredje ledd første punktum i forskrift xx. xx xxx nr. xxx til tolloven.*

§ 5-9 annet punktum skal lyde:

Dokumentasjonen skal også være i samsvar med aktuelle regler i forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven.

§ 6-1 femte ledd skal lyde:

Dokumentasjonen skal være ordentlig og oversiktlig. Dersom tellelister på papir benyttes, skal de være nummerert før tellingen foretas. Dokumentasjonen skal være datert og det skal fremgå hvem som har foretatt opptellingen. Tellelister på papir skal oppbevares som en del av dokumentasjonen, men kan skannes for elektronisk oppbevaring.

§ 6-2 siste ledd oppheves.

§ 6-3 siste ledd oppheves.

Overskriften til kapittel 7 skal lyde:

Oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet

§ 7-1 første ledd og nytt annet ledd skal lyde:

Regnskapsmateriale skal oppbevares på en måte som opprettholder lesekvaliteten i hele oppbevaringsperioden. Det samme gjelder bokførte opplysninger som skal holdes elektronisk tilgjengelig etter bokføringsloven § 13 femte ledd.

Regnskapsmateriale på papir kreves ikke oppbevart dersom det skannes for elektronisk oppbevaring.

§ 8-4-3 blir nytt annet ledd i § 7-3 og skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i § 5-4a skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Dokumentasjon som nevnt i § 5-4b skal oppbevares i 10 år etter regnskapsårets slutt.

Ny § 7-5 skal lyde:

§ 7-5. Lukking av regnskapsperioder

Regnskapsperioder skal lukkes innen fristene som nevnt i bokføringsloven § 7 annet ledd. Lukkingen skal skje på en måte som gir betryggende sikring mot endring eller sletting av bokførte opplysninger.

Det skal foreligge en beskrivelse av regnskapssystemets funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder, herunder hvordan lukkingen gir betryggende sikring mot endring eller sletting av bokførte opplysninger. Beskrivelsen skal oppbevares i 10 år etter regnskapsårets slutt.

Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke for bokføringspliktige som oppbevarer utarbeidede spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf bokføringsloven § 13 første ledd nr 2.

Ny § 7-6 første og annet ledd skal lyde:

§ 7-6. Elektronisk tilgjengelighet

Med elektronisk tilgjengelighet menes at de bokførte opplysningene er tilgjengelig i regnskapssystemet eller lagret på annen måte. Ved lagring i utlandet må de bokførte opplysningene være tilgjengelig gjennom terminal eller lignende i Norge.

Kravet til sikkerhetskopiering etter § 7-2 gjelder tilsvarende for bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig.

§ 7-3 annet ledd blir nytt tredje ledd i § 7-6.

§ 8-1-2 skal lyde:

Bokføringspliktige etter § 8-1-1 skal føre timelister etter § 5-4a.

§ 8-1-3 skal lyde:

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal det kunne utarbeides egne spesifikasjoner (prosjektregnskap) etter § 8-1-4 for prosjekter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300.000 eksklusive merverdiavgift.

§ 8-1-4 første ledd ny bokstav a) skal lyde:

a) prosjektkode

Nåværende bokstav a) til f) blir ny bokstav b) til g).

§ 8-1-4 nytt tredje ledd skal lyde:

Prosjekt-koden skal fremgå for hver enkelt post i bokførings-spesifikasjonen og kontospesifikasjonen etter § 3-1 første ledd nr. 1 og 2.

Overskriften til § 8-1-5 endres til:

§ 8-1-5. Oppbevaringsplikt og sporbarhet

§ 8-1-5 første ledd skal lyde:

Prosjektregnskap som nevnt i § 8-1-4 eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike prosjektregnskap, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister og ordrelister skal oppbevares i 10 år. I tillegg skal opprinnelige timelister på papir oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt, eventuelt skannet for elektronisk oppbevaring. Dette gjelder selv om timelistene blir overført til andre media for oppbevaring i hele 10-årsperioden.

§ 8-1-5 nye annet og tredje ledd skal lyde:

Bestemmelsene i § 7-5 om lukking av regnskapsperioder gjelder tilsvarende for bokførte opplysninger som er nødvendige for utarbeidelse av prosjektregnskap som nevnt i § 8-1-4.

Det skal foreligge et toveis kontrollspor mellom prosjektregnskap og dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i prosjektregnskapet.

§ 8-3-3 annet ledd skal lyde:

I tillegg til de krav som stilles til registrering av timebestillinger i § 5-4b i denne forskrift, skal det registreres behandlingstype.

Ny § 8-12 skal lyde:

§ 8-12. Dispensasjon

Departementet kan ved enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsene i dette kapittel om oppbevaringstid.