



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 46

(2003–2004)

Om lov om bokføring
(bokføringsloven)

Innhold

1	Proposisjonens hovedinnhold	7	4.3.2	Utvalgets forslag	25
1.1	Innledning	7	4.3.3	Høringsinstansenes merknader	25
1.2	Rettslig plassering, begreper	7	4.3.4	Departementets vurdering	26
1.3	Formål, grunnleggende bokføringsprinsipper	8	4.4	Geografisk virkeområde	27
1.4	Pliktig regnskapsrapportering	8	4.4.1	Gjeldende rett	27
1.5	Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering	8	4.4.2	Utvalgets forslag	28
1.6	Regnskapssystem mv.	8	4.4.3	Høringsinstansenes merknader	28
1.7	Bokføring, ajourhold mv.	9	4.4.4	Departementets vurdering	28
1.8	Dokumentasjon av bokførte opplysninger	9	5	Formål, grunnleggende bokføringsprinsipper	29
1.9	Dokumentasjon av balansen	9	5.1	Bokføringsreglenes formål	29
1.10	Oppbevaring	9	5.1.1	Gjeldende rett	29
1.11	Bistand og informasjon	10	5.1.2	Utvalgets forslag	29
1.12	Straff mv.	10	5.1.3	Høringsinstansenes merknader	29
			5.1.4	Departementets vurdering	30
2	Bakgrunn for lovforslaget	11	5.2	Grunnleggende bokføringsprinsipper	30
2.1	Oppnevning, mandat, sammensetning mv.	11	5.2.1	Gjeldende rett	30
2.2	Bakgrunnen for nye bokføringsregler	13	5.2.2	Utvalgets forslag	31
2.3	Oversikt over gjeldende rett	13	5.2.3	Høringsinstansenes merknader	34
2.3.1	Regnskapsloven 1977	13	5.2.4	Departementets vurdering	35
2.3.2	Forskrifter til regnskapsloven 1977	14	6	Pliktig regnskapsrapportering	37
2.3.3	Regnskapsloven 1998 kapittel 2	15	6.1	Gjeldende rett	37
2.3.4	Forskrifter til regnskapsloven 1998 kapittel 2	16	6.1.1	Regnskapsloven 1977	37
2.3.5	Bokføringsregler i enkelte andre land	16	6.1.2	Regnskapsloven 1998	37
2.3.6	EØS-forpliktelse	16	6.2	Utvalgets forslag	37
			6.3	Høringsinstansenes merknader	39
			6.4	Departementets vurdering	40
3	Problembeskrivelse og utgangspunkt for lovarbeidet	17	7	Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering	42
3.1	Utvalgets generelle utgangspunkter ..	17	7.1	Gjeldende rett	42
3.2	Høringsinstansenes generelle merknader	17	7.1.1	Regnskapsloven 1977	42
3.3	Departementets vurdering	19	7.1.2	Ligningsloven	42
			7.1.3	Regnskapsloven 1998	42
4	Begreper, rettslig plassering, virkeområde	21	7.2	Utvalgets forslag	42
4.1	Begrepsbruk	21	7.3	Høringsinstansenes merknader	46
4.1.1	Gjeldende rett	21	7.4	Departementets vurdering	47
4.1.2	Utvalgets forslag	21	8	Regnskapssystem mv.	48
4.1.3	Høringsinstansenes merknader	22	8.1	Gjeldende rett	48
4.1.4	Departementets vurdering	23	8.1.1	Regnskapsloven 1977	48
4.2	Rettslig plassering	24	8.1.2	Regnskapsloven 1998	48
4.2.1	Utvalgets forslag	24	8.2	Begrepet regnskapssystem og dokumentasjon av regnskapssystemet mv.	49
4.2.2	Høringsinstansenes merknader	24	8.2.1	Utvalgets forslag	49
4.2.3	Departementets vurdering	24	8.2.2	Høringsinstansenes merknader	52
4.3	Saklig virkeområde – bokføringsplikt	25	8.2.3	Departementets vurdering	53
4.3.1	Gjeldende rett	25			

8.3	Presentasjonsmedier	54	10.2.3	Departementets vurdering	74
8.3.1	Utvalgets forslag	54	10.3	Krav til originalitet og format for dokumentasjon av bokførte opplysninger	75
8.3.2	Høringsinstansenes merknader	54	10.3.1	Utvalgets forslag	75
8.3.3	Departementets vurdering	55	10.3.2	Høringsinstansenes merknader	75
9	Bokføring, ajourhold mv.	56	10.3.3	Departementets vurdering	77
9.1	Hvilke opplysninger skal bokføres	56	11	Dokumentasjon av balansen	78
9.1.1	Gjeldende rett	56	11.1	Gjeldende rett	78
9.1.2	Utvalgets forslag	56	11.2	Utvalgets forslag	78
9.1.3	Høringsinstansenes merknader	56	11.3	Høringsinstansenes merknader	79
9.1.4	Departementets vurdering	57	11.4	Departementets vurdering	80
9.2	Ajourhold	57	12	Oppbevaring	81
9.2.1	Gjeldende rett	57	12.1	Gjeldende rett	81
9.2.2	Utvalgets forslag	57	12.1.1	Regnskapsloven 1977	81
9.2.3	Høringsinstansenes merknader	59	12.1.2	Regnskapsloven 1998	81
9.2.4	Departementets vurdering	62	12.2	Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale	81
9.3	Særlig om kontanttransaksjoner	63	12.2.1	Pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner	81
9.3.1	Utvalgets forslag	63	12.2.2	Nummererte brev fra revisor	81
9.3.2	Høringsinstansenes merknader	64	12.2.3	Dokumentasjon	82
9.3.3	Departementets vurdering	64	12.2.4	Avtaler	82
9.4	Periodisering av merverdiavgift	64	12.2.5	Korrespondanse	84
9.4.1	Gjeldende rett	64	12.2.6	Ordre- og pakksedler	84
9.4.2	Utvalgets forslag	64	12.2.7	Internasjonale handelsdokumenter ...	86
9.4.3	Høringsinstansenes merknader	65	12.2.8	Timelister og andre arbeidstidsregistreringer	87
9.4.4	Departementets vurdering	66	12.2.9	Prisoversikter	87
9.5	Retting av bokførte opplysninger	66	12.3	Oppbevaringstid	87
9.5.1	Gjeldende rett	66	12.3.1	Utvalgets forslag	87
9.5.2	Utvalgets forslag	66	12.3.2	Høringsinstansenes merknader	89
9.5.3	Høringsinstansenes merknader	68	12.3.3	Departementets vurdering	92
9.5.4	Departementets vurdering	68	12.4	Oppbevaringsmedier	93
9.6	BokføringsSpråk	69	12.4.1	Utvalgets forslag	93
9.6.1	Gjeldende rett	69	12.4.2	Høringsinstansenes merknader	94
9.6.2	Utvalgets forslag	69	12.4.3	Departementets vurdering	95
9.6.3	Høringsinstansenes merknader	69	12.5	Krav til sikring	96
9.6.4	Departementets vurdering	69	12.5.1	Utvalgets forslag	96
9.7	Bokføringsvaluta	69	12.5.2	Høringsinstansenes merknader	96
9.7.1	Gjeldende rett	69	12.5.3	Departementets vurdering	96
9.7.2	Utvalgets forslag	69	12.6	Oppbevaringssted	97
9.7.3	Høringsinstansenes merknader	69	12.6.1	Utvalgets forslag	97
9.7.4	Departementets vurdering	70	12.6.2	Høringsinstansenes merknader	97
9.8	Bokføringssted	70	12.6.3	Departementets vurdering	97
9.8.1	Gjeldende rett	70	13	Bistand og informasjon til kontrollmyndigheter	99
9.8.2	Utvalgets forslag	71	13.1	Gjeldende rett	99
9.8.3	Høringsinstansenes merknader	71	13.1.1	Regnskapsloven 1977	99
9.8.4	Departementets vurdering	71	13.1.2	Regnskapsloven 1998	99
10	Dokumentasjon av bokførte opplysninger	72	13.2	Utvalgets forslag	99
10.1	Gjeldende rett	72			
10.1.1	Regnskapsloven 1977	72			
10.1.2	Regnskapsloven 1998	72			
10.2	Generell bestemmelse om dokumentasjon	73			
10.2.1	Utvalgets forslag	73			
10.2.2	Høringsinstansenes merknader	74			

13.3	Høringsinstansenes merknader	100	14.3.3	Departements vurdering	107
13.4	Departementets vurdering	101	14.4	Endringer i skatteloven	107
14	Andre bestemmelser	102	15	Økonomiske og administrative	
14.1	Straff mv.	102	konsekvenser	108	
14.1.1	Gjeldende rett	102	15.1	Økonomiske og administrative	
14.1.2	Utvalgets forslag	102	konsekvenser for det offentlige	108	
14.1.3	Høringsinstansenes merknader	102	15.2	Økonomiske og administrative	
14.1.4	Departementets vurdering	104	konsekvenser for de		
14.2	Forskrifter	104	bokføringspliktige	108	
14.2.1	Gjeldende rett	104	16	Merknader til de enkelte	
14.2.2	Utvalgets forslag	104	bestemmelser	110	
14.2.3	Høringsinstansenes merknader	105	Forslag til lov om bokføring	115	
14.2.4	Departementets vurdering	106			
14.3	Ikrafttredelse	106			
14.3.1	Utvalgets forslag	106			
14.3.2	Høringsinstansenes merknader	106			



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 46

(2003–2004)

Om lov om bokføring (bokføringsloven)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 26. mars 2004,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Bondevik II)*

1 Proposisjonens hovedinnhold

1.1 Innledning

Finansdepartementet fremmer i denne proposisjonen forslag til ny lov om bokføring. Lovforslaget bygger på en utredning fra et lovutvalg («Bokføringsutvalget») som ble trykket som NOU 2002: 20 Ny bokføringslov. Forslaget vil erstatte kapittel 2 i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven 1998).

Bokføringsreglernes sentrale mål er å sikre en tilfredsstillende registrering og dokumentasjon av de enkelte transaksjoner gjennom regnskapsåret og dermed sikre ulike interessegrupper pålitelig informasjon som kan etterkontrolleres. Informasjonen som innhentes etter bokføringsreglene vil bl.a. etablere grunnlag for utarbeidelse av årsregnskap, ligningsoppgaver, næringsoppgaver og omsetningsoppgaver. Eksterne grupper som har interesse av bokføringen, er bl.a. eiere, investorer, kreditorer, ansatte og offentlige myndigheter. Bokføringsregler er sentrale i myndighetenes skatte- og avgiftskontroll. Eksterne interessegrupper er ikke involvert i føringen av regnskapsopplysninger eller utarbeidelse av årsregnskap mv. Bokføringen bør derfor kunne kontrolleres og bli kontrollert. Kontroll utføres f.eks. gjennom ekstern revisjon og av skatte- og avgiftsmyndigheter. I andre tilfeller kan det være særlige grunner for innsyn, f.eks. ved behandling og ved etterforskning av økonomisk

kriminalitet. Det er viktig at reglene utformes slik at de legger til rette for innsyn og kontroll.

Ved utforming av regelverket har departementet søkt å foreta en hensiktsmessig avveining av hensynene til å gi eksterne grupper informasjon og til forebygging av økonomisk kriminalitet, opp mot de plikter som pålegges den enkelte bokføringspliktige og de kostnader som kravene til bokføring medfører for næringslivet.

Det foreslås å benytte tilsvarende modell som i regnskapsloven 1977, ved at innholdet i kravene til bokførte opplysninger fremgår indirekte av kravene til spesifikasjoner og rapporter. Lovforslaget inneholder bl.a. grunnleggende bokføringsprinsipper, regler om pliktig regnskapsrapportering, spesifikasjoner, regnskapssystemet, bokføring og ajourhold, dokumentasjon, oppbevaring og bistandsplikt.

På bakgrunn av at det foreslås en ny lov, er det inntatt regler om lovens virkeområde og sanksjoner ved overtredelse av loven, som i hovedsak er en videreføring av gjeldende rett.

1.2 Rettslig plassering, begreper

Det foreslås en ny lov om bokføring. Gjeldende bokføringsregler vil etter forslaget bli tatt ut av regnskapslovgivningen. Det er lagt særlig vekt på å

utforme og benytte et hensiktsmessig begrepsapparat. Bl.a. foreslås begrepet «bokføring» gjeninnført.

1.3 Formål, grunnleggende bokføringsprinsipper

Lovens formål er å etablere grunnlag for å produsere årsregnskapet og annen historisk regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig regnskapsrapportering), spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapporteringen og andre regnskapsopplysninger som kan kreves med hjemmel i lov eller forskrift, samt å muliggjøre kontroll av og innsyn i løpende transaksjoner og grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering.

Lovforslaget er utformet som et prinsippbasert regelverk som bygger på et sett av grunnleggende bokføringsprinsipper, herunder en standard for «god bokføringsskikk». De grunnleggende prinsippene vil bl.a. kunne ha betydning for tolkning av lov og forskrift, og for tilfeller som ikke er direkte regulert i lov eller forskrift. Prinsippene vil også kunne ha betydning for den videre utvikling av standarder og veiledninger for bokføring, herunder for utviklingen av innholdet i den rettslige standarden «god bokføringsskikk». Det foreslås følgende grunnleggende prinsipper:

1. Regnskapssystem: 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.
2. Fullstendighet: Alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres på en fullstendig måte i regnskapssystemet.
3. Realitet: Bokførte opplysninger skal være resultat av faktisk inntrufne hendelser eller regnskapsmessige vurderinger og skal gjelde den bokføringspliktige virksomheten.
4. Nøyaktighet: Opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt og nøyaktig.
5. Ajourhold: Opplysninger skal bokføres og spesifiseres så ofte som opplysningenes karakter og den bokføringspliktige virksomhetens art og omfang tilsier.
6. Dokumentasjon av bokførte opplysninger: Bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse.
7. Sporbarhet: Det skal foreligge toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.
8. Oppbevaring: Dokumentasjon, spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering skal oppbeva-

res så lenge det er saklig behov for å kontrollere pliktig regnskapsrapportering. Oppbevaring skal skje i en form som opprettholder muligheten for å lese materialet.

9. Sikring: Regnskapsmaterialet skal på en forsvarlig måte sikres mot urettmessig endring, sletting eller tap.
10. God bokføringsskikk: Bokføring, spesifisering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med god bokføringsskikk.

1.4 Pliktig regnskapsrapportering

Med pliktig regnskapsrapportering etter lovforslaget menes årsregnskap og annen rapportering av historiske regnskapsopplysninger til eksterne parter, fastsatt med hjemmel i eller i medhold av lov, gitt i skriftlig form til fastsatt tidspunkt og med et forhåndsdefinert innhold. Det foreslås at departementet i forskrift fastsetter hva som er av pliktig regnskapsrapportering etter denne loven.

1.5 Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering

Spesifikasjoner skal forstås som detaljgjengivelse og/eller sammenstillinger av bokførte opplysninger, eksempelvis av fordringer og gjeld pr. motpart, lønn og trekk, samt avgifter og avgiftsgrunnlag. Lovforslaget oppstiller krav til at det skal utarbeides bokføringsspesifisering, kontospesifisering, kundespesifisering, leverandørspesifisering, spesifisering av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet, spesifisering av salg til eiere og deltakere, spesifisering av salg og andre ytelser til ledende ansatte, spesifisering av merverdiavgift og spesifisering av lønnsoppgavepliktige ytelser. Kravene er i hovedsak en videreføring av gjeldende bestemmelser i skatte-, avgifts- og regnskapslovgivningen. Lovforslaget stiller krav til at spesifikasjonene skal utarbeides innen fristene for pliktig rapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. Det legges opp til at departementet i forskrift fastsetter nærmere regler om innholdet i spesifikasjonene.

1.6 Regnskapssystem mv.

I tråd med grunnleggende bokføringsprinsipper, skal det foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig

regnskapsrapportering og spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

Lovforslaget inneholder krav til at det skal foreligge dokumentasjon av regnskapssystemet dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger. Formålet med dokumentasjon av regnskapssystemet er å muliggjøre kontroll av transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner der behandlingen er komplisert og kontrollsporet vanskelig tilgjengelig. Dokumentasjonen skal beskrive kontrollsporet og hvordan systemgenererte poster kan etterprøves, herunder aktuelle koder og faste data, dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger.

Etter lovforslaget kreves at bokførte opplysninger skal kunne presenteres på papir i hele oppbevaringsperioden. Krav om oppbevaring eller gjengivelse i standard dataformat foreslås ikke videreført nå. Det foreslås imidlertid at det i forskrift kan fastsette krav til annen gjengivelse enn papir.

1.7 Bokføring, ajourhold mv.

Alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner og for å oppfylle kravene til pliktig regnskapsrapportering skal bokføres. Som hovedregel skal bokføringen være à jour så ofte som foretakets og transaksjonens art og omfang tilsier. Dette må bl.a. tas hensyn til bransje og foretakets størrelse. Bokføringen skal minimum være à jour innen fristene for pliktig regnskapsføring. På bakgrunn av tomånedlig terminrapportering etter merverdiavgiftsloven vil kravet for mange innebære et ajourholdskrav på to måneder.

Enkelte bokføringspliktige vil imidlertid ikke ha pliktig regnskapsrapportering mer enn en gang pr år. For denne gruppen foreslås et krav til ajourhold minimum hver fjerde måned, med en periode på to måneder til å ferdigstille bokføringen. Det foreslås at departementet i forskrift kan gjøre unntak fra fire-månederskravet for bokføringspliktige med få transaksjoner.

Etter at ajourholdsfristene er utløpt skal bokførte opplysninger ikke endres eller slettes. Opplysningene kan likevel rettes, og retting skal da skje ved en egen korreksjonspostering slik at feilposteringen reverseres. Når opplysninger slettes, skal dette fremgå av dokumentasjonen eller spesifikasjonen.

Bokføring skal som hovedregel skje i norske kroner. Det legges i lovforslaget opp til at departementet i forskrift kan fastsette at bokføring kan skje i annen valuta på nærmere vilkår.

1.8 Dokumentasjon av bokførte opplysninger

I tråd med de grunnleggende bokføringsprinsippene, kreves det at alle bokførte opplysninger skal være dokumentert. Dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Et annet sentralt mål med dokumentasjonskravene er å sikre at opplysningene kan kontrolleres. Etter at dokumentasjonen er utstedet skal den ikke endres. De generelle kravene gjelder i utgangspunktet primærdokumentasjon. Som primærdokumentasjon anses dokumentasjon som direkte dokumenterer transaksjoner og øvrige regnskapsmessige disposisjoner.

Sekundærdokumentasjon (dvs. dokumentasjon som ikke er grunnlag for bokføring direkte, men som kan være et supplement til bokføringsdokumentasjonen) skal foreligge når primærdokumentasjonen ikke anses tilstrekkelig.

1.9 Dokumentasjon av balansen

Lovforslaget stiller krav til dokumentasjon av eiendeler, gjeld og egenkapital. Ved utarbeidelse av årsregnskap skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. For bokføringspliktige som ikke plikter å utarbeide årsregnskap, gjelder reglene tilsvarende for postene i næringsoppgaven. Forslaget er i hovedsak en videreføring av krav fastsatt i regnskapsloven 1998 kapittel 2. Det legges opp til at departementet i forskrift fastsetter nærmere regler om hvilke balanseposter som skal dokumenteres.

1.10 Oppbevaring

I lovforslaget foreslås det å innføre et skille mellom primær- og sekundærdokumentasjon. Dette vil i seg selv bidra til lavere kostnader for de bokføringspliktige.

I lovforslaget videreføres hovedregelen om krav til oppbevaring i 10 år. 10-årskravet vil etter forslaget gjelde for primærdokumentasjon, som vil omfatte dokumentasjon av bokførte opplysninger, av balansen og av regnskapssystemet, samt for alle pliktige regnskapsrapporter, spesifikasjoner og nummererte brev fra revisor. Sekundærdokumentasjon som er oppbevaringspliktig fordi den er med på å verifisere fullstendigheten av de bokførte opplysningene (f.eks. pakksedler, oppbevaringsplikti-

ge avtaler og utgående korrespondanse), skal oppbevares i 3 år og 6 måneder. Bokføringspliktige kan som hovedregel fritt velge oppbevaringsmedium, forutsatt at lesekvaliteten kan opprettholdes i hele perioden. Gjeldende regler om at regnskapsmaterialet som hovedregel skal oppbevares i Norge foreslås videreført.

Bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal etter forslaget være tilgjengelig elektronisk i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Det foreslås at departementet ved forskrift eller enkeltvedtak kan gi dispensasjon fra bestemmelsene om oppbevaringssted, oppbevaringstid og elektronisk tilgjengelighet. Redusert oppbevaringstid kan f.eks. gis på grunn av store mengder papir.

1.11 Bistand og informasjon

Bokføringspliktige skal gi nødvendig bistand og informasjon til myndighetene. Kravet er i hovedsak en videreføring av tilsvarende krav i regnskapsloven 1998. Pliktene vil gjelde tilsvarende for tredjemand dersom den bokføringspliktige har overlatt til en annen å foreta bokføring og oppbevaring av regnskapsmaterialet.

1.12 Straff mv.

Det foreslås å innta en tilsvarende bestemmelse om straff som i regnskapsloven. Forslaget innebærer en videreføring av gjeldende strafferegler ved overtredelse av regnskapslovgivningen.

2 Bakgrunn for lovforslaget

2.1 Oppnevning, mandat, sammensetning mv.

Bokføringsutvalget ble oppnevnt ved kronprinsregentens resolusjon 30. mars 2001. Utvalget ble gitt følgende mandat:

«Mandat til lovutvalg for å utarbeide utkast til lovbestemmelser om registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger

Utvalget skal utarbeide utkast til lovbestemmelser om registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. I arbeidet skal det tas hensyn til bedriftens eget behov for regnskapssystemer som gir nødvendig oversikt over og kontroll med dens økonomiske forhold, de behov skatte- og avgiftskontroll og bekjempelsen av økonomisk kriminalitet stiller til informasjon og til investorers og kreditorers informasjonsbehov.

Utvalget bes om å vurdere om disse hensynene best kan ivaretas gjennom en rammelov som forutsettes utfylt gjennom forskrifter og eventuelt utvikling av god regnskapsskikk på området, eller gjennom en mer detaljert lovgivning, og utarbeide sitt utkast i tråd med dette. I denne sammenheng må behovet for en samling og samordning av ulike bestemmelser om løpende registrering av regnskapsopplysninger vurderes. Lovutkastet må ta høyde for at teknologisk utvikling etc. kan ha stor betydning for mulighetene innenfor regnskapsområdet, og det bør i utformingen av lovutkastet ses hen til den internasjonale regelverksutviklingen på dette området. Utvalget bes også om å vurdere om bestemmelsene bør tas inn som en del av regnskapsloven eller om det bør utarbeides en separat lov for registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger.

Omfanget av og tidspunktet for registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal vurderes. Det må videre vurderes hvilke krav som skal stilles til utformingen og organiseringen av regnskapsopplysninger. Det skal også vurderes om det på visse områder kan være behov for differensiering mellom grupper av de som skal være regnskapspliktige etter disse reglene; for eksempel knyttet til dem som har full regnskapsplikt etter regnskapsloven og dem som kun er omfattet av bestemmelsene om registrering, dokumenta-

sjon og oppbevaring. Utvalget kan vurdere spørsmål knyttet til hvem som skal omfattes av lovbestemmelsene.

Utvalget skal vurdere behovet for forskrifter til lovbestemmelsene, og utarbeide utkast til slike eventuelle forskrifter.

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

Finansdepartementet kan gjøre tillegg til eller endringer i utvalgets mandat.

Utvalgets innstilling skal avgis innen 31. desember 2001.»

Utvalget har senere fått utsettelse av fristen for å levere innstillingen.

Ved brev 30. mars 2001 oppnevnte Finansdepartementet følgende personer i utvalget (titler og arbeidsgiver er angitt ved oppnevningstidspunktet):

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

Statsautorisert revisor Terje Tvedt (Ernst & Young) og førstekonsulent Hege Dahl (Finansdepartementet) har vært sekretærer for utvalget.

Bokføringsutvalget avga sin innstilling til Finansdepartementet 31. oktober 2002. Utredningen er trykket som NOU 2002: 20 Ny bokføringslov. Utredningen inneholder utkast til ny lov og forskrift om bokføring. Utvalgets utredning ble sendt på høring ved Finansdepartementets brev 13. desember 2002. I høringsbrevet ba Finansdepartementet om at høringsinstansene ga merknader til utkastet til

ny lov og forskrift om bokføring. Høringsfristen ble satt til 1. april 2003. Utredningen ble sendt på høring til følgende instanser:

- Akademikerne
- Aksjonærforeningen i Norge
- AktuarKonsulenters Forum
- Alle departementene
- Arbeidsgiverforeningen for Skip og Offshorefartøyer
- Banklovkommisjonen
- Brønnøysundregistrene
- Datatilsynet
- De selvstendige kommunale pensjonskasser
- Den Norske Advokatforening
- Den Norske Aktuarforening
- Den norske Revisorforening
- Det juridiske Fakultet, Universitetet i Bergen
- Det juridiske Fakultet, Universitetet i Oslo
- Det juridiske Fakultet, Universitetet i Tromsø
- Eiendomsmeglerforetakenes Forening
- Finansforbundet
- Finansieringsselskapenes forening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Folketrygdfondet
- Forbrukerombudet
- Forbrukerrådet
- Handels- og Servicenæringenes Hovedorganisasjon
- Handelshøyskolen BI
- Kommunenes Sentralforbund
- Konkurransetilsynet
- Kredittilsynet
- Landslaget for Regnskapskonsulenter
- Landsorganisasjonen i Norge
- Likestillingsombudet
- Nord Pool ASA
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bank
- Norges Bondelag
- Norges Eiendomsmeglerforbund
- Norges Fondsmeglerforbund
- Norges Handelshøyskole
- Norges Ingeniørorganisasjon
- Norges Juristforbund
- Norges Kommunerevisorforening
- Norges Kooperative Landsforening
- Norges Rederiforbund
- Norges Røde Kors
- Norges Skogeierforbund
- Norsk Bedriftsforbund
- Norsk Helse- og Sosialforbund
- Norsk Investorforum
- Norsk Tillitsmann ASA
- Norsk Tjenestemannslag (NTL-Skatt)
- Norske Boligbyggelags Landsforbund
- Norske Finansanalytikeres Forening
- Norske Finansmeglernes Forening
- Norske Forsikringsmeglernes Forening
- Norske Kredittopplysningsbyråers Forening
- Norske Pensjonskassers Forening
- Norske Privatskolers Landsforbund
- Norske Siviløkonomers Forening
- NOS Clearing ASA
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Oljeindustriens Landsforening
- Oslo Børs
- Postbanken
- Premium Forvaltningssystemer AS
- Regjeringsadvokaten
- Riksadvokaten
- Riksrevisjonen
- Rikstrygdeverket
- Sjøassurandørenes Centralforening
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatterevisorenes Forening
- Sparebankforeningen i Norge
- Statistisk Sentralbyrå
- Stortingets ombudsmann for forvaltningen
- Verdipapirfondenes Forening
- Verdipapirsentralen
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund
- ØKOKRIM

Følgende høringsinstanser har gitt merknader til utredningen:

- Arbeids- og administrasjonsdepartementet
- Bedriftsforbundet
- Coop NKL
- Den norske Revisorforening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon og Sparebankforeningen (felles uttalelse)
- Handels- og Servicenæringenes Hovedorganisasjon
- Justis- og politidepartementet
- Konkurransetilsynet
- Kredittilsynet
- Landslaget for regnskapskonsulenter
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bondelag
- Norges Eiendomsmeglerforbund
- Norges Kommunerevisorforbund
- Norsk Tjenestemannslag (NTL-Skatt)
- Norske boligbyggelags landsforbund
- Nærings- og Handelsdepartementet
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Oljeindustriens landsforening
- Reiselivsbedriftenes landsforening
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet

- Skatterevisorenes forening
- Statistisk sentralbyrå
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- ØKOKRIM

I tillegg har følgende instanser gitt merknader:

- Hedemarken Kommunerevisjonsdistrikt
- Norsk Øko-Forum
- Telenor

Følgende høringsinstanser har opplyst at de ikke har merknader til utredningen:

- Barne- og familiedepartementet
- Brønnøysundregistrene
- Eiendomsmeglerforetakenes forening
- Fiskeridepartementet
- Forbrukerombudet
- Forbrukerrådet
- Forsvarsdepartementet
- Helsedepartementet
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Landbruksdepartementet
- Norges Bank
- Norges Rederiforbund
- Regjeringsadvokaten
- Riksadvokaten
- Utdannings- og forskningsdepartementet
- Utenriksdepartementet

2.2 Bakgrunnen for nye bokføringsregler

Det er gitt regler om registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsmateriale i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (heretter regnskapsloven 1998) kapittel 2. Loven trådte i kraft 1. januar 1999. Fra samme tidspunkt ble lov 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt m.v. (heretter regnskapsloven 1977) opphevet. Regnskapsloven 1998 bygger på et prinsipp om at regnskapslovgivningen er en rammelov som skal utfylles gjennom forskrifter og standarder for god regnskapsskikk, jf. Ot.prp. nr. 42 (1997–98) om lov om årsregnskap m.v. I forbindelse med behandlingen av forslaget til ny regnskapslov i Stortinget, påpekte et flertall i finanskomiteen at det som følge av den nye lovens utvidede plikt til registrering av regnskapsopplysninger ville være behov for å gi de regnskapspliktige noe tid til nødvendig omstilling og tilpasning av systemer, jf. Innst. O. nr. 61 (1997–98) punkt 4.1.2. På denne bakgrunn ble det vedtatt at regnskapspliktige i en overgangsperiode frem til 1. januar 2001 kunne velge å benytte reglene om registrering

og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i lov 13. mai 1977 nr. 35 (heretter regnskapsloven 1977) med tilhørende forskrifter, i stedet for reglene i den nye regnskapsloven kapittel 2 med forskrifter.

Det ble i etterkant av vedtaket om ny regnskapslov rettet en god del kritikk mot lovens kapittel 2. Kritikken gikk bl.a. på detaljeringsgraden i loven og kravene til oppbevaring av regnskapsmateriale. Til oppfølging av kritikken, fremmet Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 13 (2000–2001) forslag om å forlenge valgfriheten frem til 1. januar 2002, jf. omtale i Ot.prp. nr. 13 (2000–2001) kapittel 2. Samtidig ble det fremmet forslag om enkelte unntak fra og endringer i reglene i lovens kapittel 2.

Finanskomiteens flertall sluttet seg ikke til departementets forslag, jf. Innst. O. nr. 32 (2000–2001). Finanskomiteens flertall uttalte bl.a. (Innst. O. nr. 32 (2000–2001) kapittel 1):

«Flertallet mener på denne bakgrunn det er nødvendig med en full gjennomgang av regnskapslovens kapittel 2 om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, med sikte på å utarbeide et nytt og bedre regelverk på området. En slik gjennomgang bør foretas av et offentlig utvalg, med representanter for næringsliv, regnskapsmiljøer og offentlige myndigheter. Forslaget fra dette utvalget bør deretter sendes på ordinær høring, før departementet fremmer nytt forslag for Stortinget til nye regler for registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i regnskapsloven. Inntil nye regler trår i kraft kan regnskapspliktige velge å benytte reglene om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger (bokføring) i lov av 13. mai 1977 nr. 35 med forskrifter.»

Stortinget fattet vedtak i tråd med flertallets innstilling, jf. Besl. O. nr. 47 (2001–2002).

2.3 Oversikt over gjeldende rett

2.3.1 Regnskapsloven 1977

I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.1 gis følgende oversikt over innholdet i regnskapsloven 1977 kapittel 2:

«Regnskapslovens bestemmelser om bokføring er gitt i lovens kapittel 2. Den regnskapspliktige skal etter disse bestemmelsene registrere informasjon om økonomiske forhold på angitt måte og systematisere og oppbevare dokumentasjon som underbygger informasjonen. Den registrerte informasjonen skal sammendras etter særskilte regler om periodiske avslutninger. Reglene bærer preg av å være gitt for manuelt

førte regnskapsbøker. Det er imidlertid hjemmel for å gi bestemmelser bl.a. for regnskaper som er ført elektronisk, slik det er gjort i den såkalte løbladforskriften, jf. nedenfor.

Hovedregelen i § 5 første ledd er at bøkene skal gi «så fullstendige og spesifiserte opplysninger om forretningenes gang som tilsies av hensyn til virksomhetens fordringshavere, eier og deltaker, virksomhetens ledelse og ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov.» Etter annet ledd skal eiers eller delta-kers innskudd eller uttak fremgå særskilt.

§ 6 inneholder bestemmelser om hvilke bøker som skal føres, og hvordan disse skal innrettes. Som minstekrav skal det føres kassabok for kontantbetalinger, dagbok for andre forretningstilfeller, kontobok for mellomvær med fordringshavere og skyldnere, hovedbok for innføring av sammendrag av kassabok og dagbok, og årsoppgjørsbok for innføring av årsoppgjør, årsberetning m.v. Det stilles ordenskrav til føring av bøkene, som etter hovedregelen skal være innbundet eller heftet og forhåndsnummerert.

§ 6 fjerde ledd inneholder et vesentlig unntak fra de alminnelige regler. Under forutsetning av at det etableres et «ordnet og betryggende system», kan de innbundne og heftede bøkene erstattes av andre hjelpemidler. Departementet kan gi forskrift om bruken av slike hjelpemidler. Forskriftsmyndigheten er delegert til Kredittilsynet. Den såkalte løbladforskriften av 16. desember 1992, jf. omtale nedenfor, omhandler bl.a. EDB-førte regnskaper.

Etter § 7 skal regnskapsføringen foretas i Norge. Kongen kan ved forskrift eller enkeltvedtak gi adgang til at regnskapsføringen foretas i utlandet. Ved delegasjonsvedtak 5. februar 1988 er Kredittilsynet gitt myndighet til å innvilge dispensasjoner etter denne bestemmelsen. Kredittilsynet har fastsatt retningslinjer for praktiseringen av dispensasjonsadgangen.

§ 8 omhandler krav til legitimasjon av kostnader og inntekter. Etter bestemmelsen i første ledd skal kostnader alltid være legitimert ved bilag.

Etter § 9 skal bøkene være tilfredsstillende ajour til enhver tid i samsvar med hva som anses å stemme med god regnskapsskikk. Dette ajourholdskravet er i flg. Ot. prp. nr. 46 (1975–76) å oppfatte som en presisering av det generelle ordenskravet i § 6. Når det gjelder kontante betalinger skal de så vidt mulig føres i kassaboken samme dag som de finner sted.

§ 10 inneholder bestemmelser om periodiske avslutninger av bøkene. Kontiene i kassaboken og dagboken skal sammendras for perioder på en eller to måneder. Hovedboken skal ajourføres med samme intervaller. For regnskaps-

pliktig som bruker EDB i bokføringen, er de tilsvarende bestemmelsene i løbladforskriften relevante. Ved utarbeidelse av årsoppgjør skal alle regnskapsbøker avsluttes. Det skal særskilt utarbeides lister over varelager, fordringer og gjeld som er tatt med i årsoppgjøret. For øvrig skal informasjonen i årsoppgjøret avstemmes med hovedboken.

§ 11 gir regler om oppbevaring av regnskapsbøker og bilag. Regnskapsbøkene med tilhørende bilag og sammendrag skal oppbevares i Norge i minst ti år etter utløpet av vedkommende regnskapsår. I tillegg til de ordinære regnskapsbilag skal «mottatte brev, gjenparter av avsendte brev og andre dokumenter som kan legitimere bokføringen (...) oppbevares ordnet her i landet i minst ti år etter utløpet av det regnskapsår da det forretningstilfelle som dokumentet gjelder var endelig avsluttet.» Det kan gis dispensasjon fra reglene om oppbevaringsplikt. Dispensasjonsmyndigheten er delegert til Kredittilsynet. Det er også hjemmel for å gi forskrifter om dette, men denne hjemmelen er ikke benyttet. I løbladforskriften, jf. nedenfor, er det gitt nærmere bestemmelser om oppbevaring på mikrofilm m.v.»

2.3.2 Forskrifter til regnskapsloven 1977

I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.1 omtales forskrifter til regnskapsloven 1977 på følgende måte:

«Løbladforskriften er kortbetegnelsen på Kredittilsynets forskrift 16. desember 1992 «om adgang til å bruke løblad og andre hjelpemidler i regnskapsføringen og om bruk av film eller annen likeverdig gjengivelse ved oppbevaring av regnskapsmateriale». Ettersom regnskapslovens bokføringsbestemmelser er formulert for manuelt førte regnskapsbøker, gir den en utilstrekkelig regulering av regnskapsføring i EDB-systemer og oppbevaring av regnskapsmateriale i annen form enn originalt papirbilag. Løbladforskriften utfyller regnskapslovens bestemmelser på disse områdene. Løbladforskriften utgjør en viktig ramme for alle regnskapspliktige som bruker moderne regnskaps-systemer.

Løbladforskriften gjelder regnskapspliktige som bruker «løblad og andre hjelpemidler i stedet for innbundne og heftede bøker». Med andre hjelpemidler menes bl.a. mikrofilm, optiske media og slettbare media, herunder elektroniske eller magnetiske media.

Løbladforskriften har bestemmelser om dokumentasjon, presentasjon og oppbevaring. Dokumentasjonsbestemmelsen skiller seg fra regnskapslovens bestemmelse ved at den inneholder et krav om systemdokumentasjon. Etter

bestemmelsen skal regnskapssystemets opplegg og virkemåte fremgå slik at regnskapskynlige kan sette seg inn i systemet og hvordan regnskapsføringen er gjennomført, og det skal på en lettfattelig måte fremgå hvordan regnskapet kan etterprøves. Alle poster skal etter forskriften være legitimert, mens hovedregelen i regnskapsloven er at inntekter skal legitimeres i den grad det er mulig. Regnskapslovens bestemmelse krever legitimasjon ved «bilag», mens løsbladforskriften bruker ordlyden «originale papirbilag eller i annen form som muliggjør at opprinnelse og innhold kan etterprøves på en like dekkende måte». Dette er forstått slik at elektronisk overførte dokumenter kan godkjennes som dokumentasjon, forutsatt at de relevante data skrives ut på papir.

Forskriftens bestemmelser om «presentasjon» motsvarer i hovedsak lovens inndeling i regnskapsbøker. Regnskapsperiodene skal etter forskriftens § 4–3 omfatte maksimum 2 måneder. Bestemmelsen tilsvarende ajourføringsregelen i regnskapsloven § 9.

Forskriften gir adgang til oppbevaring bl.a. i form av mikrofilm og annet arkivmateriale som kan leses ved forstørrelse og optiske media eller tilsvarende ikke slettbare media. Kredittilsynet kan gi tillatelse til oppbevaring på slettbare media. Forskriften tillater også at originalt regnskapsmateriale erstattes ved overføring av informasjonen til annet medium. I så fall må originalmaterialet oppbevares i 3 ½ år.

Løsbladforskriften har en særskilt ansvarsbestemmelse som stadfester at den regnskapspliktige har ansvar for at bestemmelsene blir fulgt, selv om det blir nyttet ekstern regnskapsfører. I slike tilfeller har imidlertid også den eksterne regnskapsføreren et ansvar for de funksjoner som denne utfører.

En rekke forskrifter gitt med hjemmel i annen lovgivning inneholder også bestemmelser om bokføring. Enkelte av disse, hjemlet i skatte- og avgiftslovgivningen, har omlag like generell anvendelse som regnskapslovens bokføringsregler.

Ved kgl. res. 28. november 1958 er det gitt regler om bokføring av kontantsalg, uttak av varer til privatbruk og salg til nærmere angitte personer.

Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 45 og investeringsavgiftsloven § 17 har Skattedirektoratet 20. august 1969 gitt forskrifter om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i disse lovene. Forskriften betegnes gjerne som forskrift nr. 1. Forskriften inneholder både bestemmelser som særlig er knyttet til avgiftsplikten, og generelle bestemmelser om bokføringen som for en god del overlapper bestemmelsene i regnskapsloven og løsbladforskriften. De gene-

relle bestemmelsene omfatter regler om ajourhold, bokføring av kontantomsetning, reskontro, bokføring av varer og tjenester til privat bruk, bokføring av omsetning til ledende funksjonærer m.v.

Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 45 har Finansdepartementet 14. oktober 1969 gitt forskrifter om innhold i salgsdokument m.v. Denne forskriften betegnes forskrift nr. 2. Forskriften krever utstedelse av salgsdokument (faktura mv.) ved omsetning mellom næringsdrivende og stiller krav til hva slags informasjon salgsdokumentet skal inneholde. I forhold til regnskapsloven har forskriften i første rekke 2betydning for dokumentasjonsbestemmelsene.

Det eksisterer to generelle forskrifter om lønnsutbetalinger m.v. Med hjemmel i skattebetalingsloven §§ 12, 33, 46 og 56 er det ved kgl. res. av 23. januar 1987 gitt forskrifter om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk m.v. Forskriften inneholder bl.a. bestemmelser om bokføring av lønnsutbetalinger og forskuddstrekk, med angivelse av hvilke opplysninger som skal registreres. Med hjemmel i ligningsloven § 6–1, jf. § 6–2, og sjømannsskatteloven § 16 har Finansdepartementet 30. desember 1983 fastsatt forskrifter om regnskapsføring av lønnsutbetalinger m.v. Forskriften inneholder bestemmelser om bokføring av lønnsutbetalinger.

Med hjemmel i skatteloven § 50 har Skattdirektoratet 16. desember 1992 fastsatt forskrifter om vareopptellingslister og verdsettelse av varebeholdninger. Det er bl.a. fastsatt at det i forbindelse med årsoppgjøret skal foretas oppstilling av varebeholdningen.

I tillegg til de nevnte bestemmelser finnes det en rekke mer spesielle regnskapsbestemmelser for særskilte næringer som er fastsatt med hjemmel i særlovgivning.»

Det er gitt nærmere regler om bruk av regnskapsregler i regnskapsloven 1977 kapittel 2 i forskrift 16. desember 1998 nr. 1235 om bruk av bokføringsregler i lov om regnskapsplikt m.v. og enkelte andre lover.

2.3.3 Regnskapsloven 1998 kapittel 2

Det er som nevnt gitt regler om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i regnskapsloven 1998 kapittel 2. Reglene skulle gi rom for at ny teknologi kunne tas i bruk. I loven § 2–1 er det gitt regler om registrering av transaksjoner og andre disposisjoner. Loven § 2–2 inneholder regler om regnskapssystemet. Det oppstilles krav til dokumentasjon av registrerte opplysninger, regnskaps-

systemet og eiendeler og gjeld, jf. loven §§ 2–3, 2–4 og 2–5. I loven § 2–6 stilles krav til språk. I loven § 2–7 opplistes hva som anses som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. Regnskapsmaterialet skal oppbevares i 10 år.

Loven bygger på et prinsipp om at regnskapslovgivningen er en rammelov som skal utfylles gjennom forskrifter og standarder for god regnskapsskikk, jf. Ot.prp. nr. 42 (1997–98) om lov om årsregnskap m.v. punkt 2.6.3.

2.3.4 Forskrifter til regnskapsloven 1998 kapittel 2

I forskrift 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger er det fastsatt relativt omfattende regler som utfyller bestemmelsene i regnskapsloven kapittel 2. Forskriften inneholder også enkelte unntak fra bestemmelsene i regnskapsloven kapittel 2. Forskriften trådte i kraft 1. juli 1999. Departementets siktemål i arbeidet med forskriften var å utforme regler som på en best mulig måte ivaretar hensynet til kontroll med regnskapspliktig

virksomhet og som samtidig lar seg gjennomføre innenfor en kostnadmessig akseptabel ramme. Departementet la til grunn at ytterligere veiledning vedrørende registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger ville bli gitt gjennom standard for god regnskapsskikk.

2.3.5 Bokføringsregler i enkelte andre land

Utvalget har gjort nærmere rede for bokføringsreglene i Sverige og Danmark i NOU 2002: 20 kapittel 3.

2.3.6 EØS-forpliktelser

Det er ikke fastsatt særlige direktivforpliktelser for bokføringsregler. Regler om bokføring må likevel gis innen rammene for de grunnleggende prinsipper i EØS-retten, herunder ikke-diskrimineringsprinsippet. Det viser for øvrig til EUs 6. merverdiavgiftsdirektiv (direktiv 77/338/EEC, endret ved rådsdirektiv 2001/115/EF), som vil bli nærmere omtalt nedenfor.

3 Problembeskrivelse og utgangspunkt for lovarbeidet

3.1 Utvalgets generelle utgangspunkter

Utvalget har i tråd med mandatet utarbeidet utkast til lov og forskrift om bokføring.

Sentrale mål for utvalgets arbeid oppgis å ha vært (jf. NOU 2002: 20 punkt 1.2):

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

Utgangspunktet for utarbeidelsen av lov- og forskriftsforslaget har vært regnskapsloven 1998 med tilhørende regnskapsforskrift. Utvalget har lagt vekt på å utvikle et helhetlig regelverk og konsistent begrepsanvendelse i forhold til bokføring mv. Utkastet til nytt regelverk er prinsippbasert. Reglene bygger på et sett med grunnleggende forutsetninger som må være tilstede for at lovens intensjon og detaljregler skal kunne oppfylles. Samtidig vil de grunnleggende prinsippene være retningsgivende ved løsning av spørsmål som ikke er detaljregulert i loven eller forskriften.

Utvalget har lagt regnskapsloven 1998 kapittel 2 med tilhørende forskrift til grunn for avgrensningen av hvilke bestemmelser som bør inntas i utkastet til lov og forskrift om bokføring, og hvilke som bør utelates (jf. NOU 2002: 20 punkt 1.3). Etter utvalgets oppfatning er det arbeidet som ble nedlagt på dette feltet i forarbeidene til regnskapsloven 1998 med tilhørende forskrift så grundig og omfattende at det ikke synes påkrevd å foreta en ny vurdering.

Utvalget har valgt å formulere lovens hovedregler så generelt at de kan omfatte de fleste bokføringspliktige. Samtidig er det foreslått enkelte unntaksregler og regler for bestemte næringer og

bransjer for å ivareta spesielle behov. Utvalget har diskutert behovet for differensiering. Utvalget uttaler bl.a. (NOU 2002: 20 punkt 1.4):

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

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

Utvalgets innstilling er enstemmig.

3.2 Høringsinstansenes generelle merknader

De fleste høringsinstansene (herunder *Bedriftsforbundet*, *Den norske Revisorforening*, *FNH/Sparebankforeningen*, *Handels- og Servicenæringenes Hovedorganisasjon*, *Kredittilsynet*, *Landslaget for Regnskapskonsulenter*, *LO*, *NARF*, *NHO*, *Norges Bondelag*, *Norske Boligbyggelags Forening*, *Norsk Øko-Forum*, *Norsk Tjenestemannslag*, *Skattebetalerforeningen*, *Skattedirektoratet* og *ØKOKRIM*) gir uttrykk for at de støtter hovedpunkter i den fremlagte utredningen. Det er også gitt bred støtte til videreføringen av linjen fra regnskapsloven 1998 med å samle alle generelle bokføringsregler i en lov med tilhørende samleforskrift.

Kredittilsynet uttaler bl.a.:

«Det er Kredittilsynets generelle inntrykk at utredningen på en strukturert og ryddig måte drøfter problemstillinger knyttet til registrering, bearbeiding, presentasjon, dokumentasjon, oppbevaring og sikring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner. Registrering, bearbeiding, osv. av transaksjoner og andre disposisjoner er i første rekke av teknisk, og ikke minst, praktisk art. Behovet for et klart og forutsigbart regelverk er derfor åpenbart.

Kredittilsynet er meget positiv til det at er lagt vekt på å utarbeide et prinsippbasert regelverk. Mangfoldet av foretak som underlegges dette regelverket krever etter Kredittilsynets oppfatning et regelsett som er basert på prinsipper. Fra det minste enkeltmannsforetak til internasjonale konsern skal regelverket danne grunnlaget for myndigheters kontroll, samtidig som det skal gi den bokføringspliktige tilstrekkelig fleksibilitet til å kunne gjennomføre kravene i regelverket i vedkommende virksomhet. Slike prinsipper er også til god støtte for de som utvikler nye regnskapssystemer.

Kredittilsynet støtter at man har søkt å videreføre store deler av gjeldende regelverk i regnskapsloven av 1977 og Løsbladforskriften. Det er Kredittilsynets erfaring at reglene har fungert hensiktsmessig uavhengig av foretakenes art, størrelse eller kompleksitet. Dette er tilfelle også for banker, forsikringsselskaper og større produksjonsbedrifter som alle karakteriseres ved komplekse og omfattende regnskapssystemer.»

FNH/Sparebankforeningen finner at forslaget innebærer flere forenklinger i forhold til regnskapsloven kapittel 2, og uttaler:

«Vi anser det som hensiktsmessig at enkelte av kravene i gjeldende regnskapslov ikke er videreført i det nye lovforslaget. Blant annet støtter vi at avtaler ikke vil være omfattet av registreringsplikten og at det ikke vil være krav om gjengivelse av elektroniske registrerte opplysninger i standard dataformat.»

NARF bemerker bl.a. at det var positivt at utvalget hadde en bred sammensetning med hensyn til brukergruppene, og at forslaget imøtekommer de vesentligste av deres overordnede innvendinger til 1998-reglene. Også *Norges Bondelag* mener det foreliggende utkastet har løst mange av de praktiske vanskelighetene som oppsto som følge av 1998-loven.

Norges Kommunerevisorforbund er positive til ønsket om at denne loven med forskrifter skal samle flest mulig regler om bokføring. Videre er Nor-

ges Kommunerevisorforbund positive til den forenkling forslaget innebærer

Konkurransetilsynet påpeker at enhver kostnad som er forbundet med å etablere seg som ervervsdrivende vil virke etableringshindrende og således kunne ha betydning for konkurransen i markedet. Konkurransetilsynet anbefaler derfor at tiltakene ikke går lenger enn hva som anses nødvendig for å nå de i mandatet nevnte målsetninger.

Norsk Øko-Forum uttaler bl.a.:

«Bokføringsreglene vil være av stor betydning for å kunne forhindre økonomisk kriminalitet. Gode regler på dette området vil gi kontrollmyndighetene, politiet, regnskapsførere, eksterne revisorer og virksomhetene selv muligheter til å kunne forebygge og avdekke misligheter og feil. Etter vår oppfatning gir forslaget til ny bokføringslov et godt grunnlag for dette og vi støtter i hovedsak det foreliggende forslaget. Forslaget til ny bokføringslov virker gjennomarbeidet og vil etter vår oppfatning dekke de aktuelle kontrollbehov på en god måte. Etter vår oppfatning er de foreslåtte reglene praktikable for så vel de kontrollerende myndigheter som for de bokføringspliktige. I denne sammenheng merker vi oss at utvalget legger frem et enstemmig forslag.»

NHO trekker frem betydningen av kost/nyttebetraktninger i forhold til dette regelverket og uttaler til dette:

«Som et overordnet synspunkt i forhold til bokføringsreglene, mener *NHO* at regelverket må være avstemt mot de to hovedaktørene som regelverket forholder seg til; de bokførende næringsdrivende og kontrollmyndighetene. Kost/nyttevurderinger vil være avgjørende for om de bokføringspliktige skal pålegges forpliktelser i form av registrering av opplysninger på bilag, oppbevaring av dokumentasjon av ulik karakter, pliktig bruk av systemer, krav til ajourhold, krav til spesifisering m.v., i forhold til den nytteeffekt kontrollmyndighetene vil ha av slike krav.

Det er etter vår oppfatning ikke tilstrekkelig at kontrollmyndighetene kan ha nytte av slike krav, eventuelt i enkelte tilfeller har hatt nytte av slike krav. Kontrollmyndighetene har erfaringsmessig i liten grad forholdt seg til enkelt eksisterende krav som lovforslaget foreslår videreføres. Skal det være noen hensikt i å opprettholde/pålegge slike krav, må kontrollmyndighetene ha ressurser til å følge kravene opp i praksis. I motsatt fall risikerer man kun, slik man har sett ved mange tidligere anledninger, at de lovlydige bedriftene påføres rapporterings-, dokumentasjons- og systemkrav som påfører disse bedriftene betydelig merarbeid og

tilhørende kostnader, uten at det fører til at kontrollmyndighetene i større grad klarer å renske ut de bedrifter som regelmessig unnlater å følge kravene for å fjerne midler fra beskatning.»

Videre trekker NHO frem behovet for forenklinger og uttaler:

«Slik vi har forstått Regjeringens syn på behovet for forenklinger, og slik det også er nedfelt i fortalen til Regjeringens samlingsplan for «Enklere Norge», har NHO og Regjeringen her sammenfallende syn. Det er derfor viktig at Regjeringens overordnede syn materialiserer seg gjennom konkret handling, også i forhold til bokføringsreglene. Enkelte detaljkrav som er foreslått av utvalget vil derfor etter NHOs oppfatning hensiktsmessig kunne fjernes og/eller modereres, uten at dette i noen grad av betydning går ut over kontrollmyndighetenes teoretiske og praktiske mulighet til å avdekke svart arbeid og/eller økonomi.

NHO er også opptatt av betydningen av at lovverket rettet mot næringslivet er utformet på en måte som gjør det så enkelt som mulig å forstå og etterleve, og at også lovverket har en struktur som gjør det tilgjengelig. I forhold til forslag om ny bokføringslov er dette etter NHOs oppfatning godt ivaretatt, særlig gjennom at utvalget tar sikte på å samle alle bokføringsbestemmelser i en lov med tilhørende forskrift, også foreslått av utvalget. Dette vil etter vår oppfatning både øke tilgjengeligheten til det materielle innholdet i reglene, og sikre at det er bestemmelsene henger godt sammen materielt sett.»

Bedriftsforbundet mener generelt at utvalget har lagt for lite vekt på forenklingshensyn i utformingen av regelverket, og uttaler:

«Utvalget har i stor grad fokusert på å ivareta kontrollhensyn, mens det er lite fokus på å finne enkle og fleksible løsninger som er anvendbare i praksis. Dette gjelder særlig reglene om krav om kassaapparat ved alt kontantsalg, kravene til angivelse av kjøpers navn ved kontantsalg og kravene til dokumentasjon av utførte timer for tjenestebaserte yrke. *Bedriftsforbundet* vil be departementet finne mer fleksible løsninger på disse områdene, som ivaretar kravet om forenkling av regelverket.»

Kredittilsynet mener det er en svakhet ved utredningen at den hovedsakelig synes å være skrevet med relativt enkle regnskapsystemer for øye. *Kredittilsynet* mener dette kommer bl.a. fram i begrepsbruken som er benyttet i kapitlet om bokføring (regnskapsperioden er «låst», lagres permanent på kontoer osv.) og i reglene om sletting, der det i liten grad tas hensynt til den kompleksiteten

som f.eks. karakteriserer en banks regnskapssystem, og i forbindelse med kravene til sikkerhetskopiering.

3.3 Departementets vurdering

Formålet med bokføringsregler er tradisjonelt sett å sikre en tilfredsstillende registrering og dokumentasjon av de enkelte transaksjoner gjennom regnskapsåret og dermed sikre ulike interessegrupper pålitelig informasjon. Interessegrupper kan være kreditorer og aksjeeiere, ulike kontrollmyndigheter (herunder skatte- og avgiftsmyndigheter og Kredittilsynet), politi- og påtalemyndigheten, ekstern revisor, bostyrer, og virksomhetenes egen ledelse. Informasjonen som innhentes etter bokføringsreglene vil etablere grunnlag for utarbeidelse av årsregnskap, ligningsoppgaver, næringsoppgaver og omsetningsoppgaver. Bokføringsregler er sentrale i myndighetenes skatte- og avgiftskontroll. Eksterne interessegruppene er ikke involvert i føringen av regnskapsopplysninger eller utarbeidelse av årsregnskap mv. Bokføringen bør derfor kunne kontrolleres og bli kontrollert. Kontroll utføres f.eks. gjennom ekstern revisjon og av skatte- og avgiftsmyndigheter. I andre tilfeller kan det være særlige grunner for innsyn, f.eks. ved bobehandling og ved etterforskning av økonomisk kriminalitet. Det er viktig at reglene utformes slik at de legger til rette for innsyn og kontroll. Formålet med bokføringsregler vil omtales nærmere i punkt 5.1 nedenfor.

Det ble i etterkant av vedtaket om ny regnskapslov i 1998 rettet en del kritikk mot den nye lovens kapittel 2, jf. punkt 2.2 ovenfor. Etter departementets oppfatning hensyntar utvalgets utredning kritikken som er rettet mot kapittel 2 i regnskapsloven 1998. Utvalget har vært bredt sammensatt og avgir en enstemmig utredning. Det vises også til at høringsinstansene generelt sett har gitt uttrykk for at de er positive til utvalgets forslag.

Departementets slutter seg til utvalgets vurdering av å utforme en generell rammelov som er prinsippbasert. Forslag til grunnleggende bokføringsprinsipper omtales nærmere i punkt 5.2 nedenfor. Utvalget har foretatt en vurdering av ulike begrepers innhold og betydning. For de bokføringspliktige er det viktig at det i dette regelverket benyttes klare begreper som har et avgrenset innhold. Departementet støtter generelt sett utvalgets forslag til begreper, som etter departementets oppfatning vil bidra til økt klarhet og forutsigbarhet for brukerne. Begrepsbruken er omtalt nærmere un-

der punkt 4.1. I likhet med utvalget mener departementet at bokføringsreglene, så langt som mulig, bør samles i ett regelverk, av hensyn til at reglene skal være praktiserbare og tilgjengelige for de bokføringspliktige. Rettslig plassering drøftes nærmere under punkt 4.2.

Departementet slutter seg for øvrig til utvalgets vurdering av å videreføre den samling av bestemmelser som gjelder bokføring/regnskapsføring som ble gjort i forbindelse med regnskapsloven 1998.

4 Begreper, rettslig plassering, virkeområde

4.1 Begrepsbruk

4.1.1 Gjeldende rett

NOU 2002: 20 punkt 4.3.1 er det gitt følgende beskrivelse av begrepsbruken i regnskapsloven 1977:

«Årsoppgjør/oppgave- og opplysningsplikt

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

Bøker/bokføring

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

Presentasjon

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

Løssblad

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

Regnskapssystem

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

Bilag/legitimasjon

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

I NOU 2002: 20 punkt 4.3.2 er det gitt følgende beskrivelse av begrepsbruken i regnskapsloven 1998:

«Regnskapsloven 1998 har følgende sentrale begreper:

Årsregnskap/pliktig rapportering

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

Registrering

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

Regnskapssystem

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

Dokumentasjon

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

4.1.2 Utvalgets forslag

Utvalget har benyttet følgende begrep i utredningen (NOU 2002: 20 punkt 4.3.3):

«Registrering

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

Bokføring

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

Pliktig regnskapsrapportering

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

Lovbestemt spesifikasjon

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

Regnskapssystem

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

Dokumentasjon

Tre hovedtyper:

Dokumentasjon av bokførte opplysninger som viser opplysningenes berettigelse. Dokumentasjonen kan være mottatt fra eksterne parter eller utarbeidet internt. En opplysning kan være dokumentert ved flere fysiske dokumenter eller dokumentasjon i annet format.

Dokumentasjon av regnskapssystemet som beskriver oppbygningen og hvordan pliktig regnskapsrapportering produseres, og hvordan

bokførte opplysninger, herunder systemgenererte poster, kan kontrolleres.

Dokumentasjon av balansen som bekrefter fullstendighet, nøyaktighet og realitet av alle vesentlige balanseposter. Dokumentasjon av balansen vil ikke i seg selv være grunnlag for bokføring, men vil være en ny oppstilling av allerede bokførte opplysninger.»

Utvalget foreslår som nevnt å gjeninnføre begrepet «bokføring» og uttaler i NOU 2002: 20 punkt 4.3.4 følgende om dette:

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

Begrepene som utvalget har benyttet i utredningen er nærmere omtalt i NOU 2002: 20 punkt 4.3.5 – 4.3.9.

4.1.3 Høringsinstansenes merknader

De fleste høringsinstansene, herunder *Skattedirektoratet*, *Kredittilsynet*, *Norsk Tjenestemannslag*, *NARF* og *Norske Boligbyggelags Landsforbund* gir generelt sett uttrykk for at de er positive til utvalgets avgrensinger mht. begrepsbruk. *Skattedirektoratet* uttaler bl.a.:

«Skattedirektoratet støtter også utvalgets forslag til nye begreper, jf. utredningen punkt 4.3. Vi oppfatter begrepsbruken for å være avklarende. Ikke minst gjelder dette den avgrensning som er gjort av begrepet «registrering», hvor «bokføring» er den form for registrering som kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.»

Kredittilsynet uttaler bl.a.:

«Utvalget har i utredningen lagt opp til en begrepsbruk som i substans langt på veg tilsvarende begrepene i regnskapsloven 1977 og Løsblad-forskriften. Begrepene pliktig rapportering og lovbestemt spesifikasjon benyttes og gis i utred-

ningen et klart innhold samtidig som begrepe-
ne avgrenses fra hverandre.»

Landslaget for Regnskapskonsulenter synes det er uklart hva som legges i kravet til ajourhold og begrepet rapporteringsplikt i forhold til hva som allerede fremgår av regnskapsloven. Videre uttales:

«Det antydes at kravet til ajourhold skal knyttes til type opplysninger og virksomhetens art. Den nye bokføringsloven har som intensjon å være en lov som regulerer og gir ensartet behandling for all type virksomhet. For å oppnå dette, bør kravet til ajourhold gjøres mer konkret. Vi foreslår at det presiseres vha som menes med «virksomhetens art». Eventuelt kan dette sløyfes.

I høringsforslaget synes utvalgets innstilling å være at rapporteringsrutinene skal gjøres gjeldende for de fleste foretak og bransjer. Dette kan bli vanskelig i forhold til mindre enkeltmannsforetak og næringsdrivende med begrenset regnskapsplikt etter loven.»

Norges Bondelag mener forslaget til begreper representerer en forbedring i forhold til kapittel 2 i regnskapsloven 1998. Bondelaget finner likevel å påpeke følgende:

«Utvalget har valgt «bokføring» som hovedbegrep for de funksjonene som skal beskrives. Dette er i samsvar med vanlig oppfatning av begrepet.

Men utvalget er ikke konsekvent. På den ene siden mener man at uttrykket «bokføring» kan brukes på framtidens debet-/kreditregistreringer. Men i kapittel 6, i omtalen av lovpålagte spesifikasjoner, avviser man likevel bruken av begrepet «bok» i uttrykk som «dagbok» og «hovedbok» – fordi disse «er for nært knyttet til manuell regnskapsføring». Utover å være inkonsekvent undervurderer utvalget utøvere av regnskapsbransjen. Vi er ganske sikre på at alle parter forstår uttrykkene bokføring, dagbok og hovedbok – også som elektroniske funksjoner.

Vi mener uttrykkene dagbok, hovedbok og reskontro bør overleve.

- Det er ikke godt gjort at disse begrepene i dagens terminologi har et annet innhold enn utvalget ønsker å legge i nye begrep.
- Vi trenger korte begrep. Lange ord vil ha problem med å få innpass i vanlig språkbruk og spesielt i datasystemenes menyer der plass alltid er en begrensende faktor. Utvalgets forslag bokføringsspesifikasjon har 8 stavelser og 23 bokstaver, mens det gamle begrepet dagbok har 2 stavelser, 6 bokstaver.
- Det er mer naturlig å snakke om en hovedbokskonto enn en kontospesifikasjonskonto når en skal skille denne f.eks. fra en kunde-konto

- Vi trenger ofte en samlebetegnelse på kunde- og leverandørregistreringene, og reskontro er en innarbeidet samlebetegnelse

Mye kan sies om terminologi. Vi tror en må akseptere at korte, innarbeidete og fullt dekkende begrep ikke så lett lar seg erstatte av mer kompliserte uttrykk. Dersom de nye begrepene heller ikke er helt entydige, vil de gamle begrepene fortsatt ha grobunn. Ta f.eks. kontospesifikasjon. Er det f.eks. innlysende at den tradisjonelle saldobalansen ikke er en kontospesifikasjon? Er ikke en kundespesifikasjon også en slags kontospesifikasjon? I uttrykket kontospesifikasjon antar utvalget at det er innlysende for brukere av regnskap at «konto» kun har én betydning – men det er vanskelig å finne beskrevet hva denne betydningen er. En gjør et forsøk på side 50 avsnitt 1 under kapittel 6.4.1, og forklaringen kan leses slik at det skal hete kunde- og leverandørkode, men (hovedboks-)konto. Heller ikke dette er lett å gjennomføre, da det selvsagt også er mange andre koder i et elektronisk kunderegister.

I lovens § 5 nevnes hvilke spesifikasjoner som de regnskapspliktige skal utarbeide. Vi aksepterer de begrepene som er brukt der fordi de forklares i forskriften. Det må likevel kunne godtas at etablerte begrep fortsatt benyttes dersom de opptrer synonymt med lovens uttrykk.»

4.1.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg generelt sett til utvalgets vurdering og bruk av begreper i utredningen, jf. punkt 3.3 ovenfor. Etter departementets syn virker utvalgets avgrensninger klargjørende, noe som anses viktig med tanke på innvendingene som ble rettet mot begrepsbruken i regnskapsloven 1998. Når det gjelder gjeninnføringen av begrepet «bokføring», gir dette begrepet som sådan ikke en fullt ut dekkende beskrivelse for innholdet i begrepet. På den annen side anses det hensiktsmessig å benytte et begrep som allerede er godt innarbeidet og som klart skiller de funksjoner begrepet «bokføring» skal beskrive fra begrepet «regnskapsføring» i tilknytning til årsregnskapsreglene. Departementet legger i utgangspunktet utvalgets forslag til begrepsavgrensninger til grunn i proposisjonen, slik disse er gjengitt ovenfor i punkt 4.1.2. Når det gjelder avgrensningen av begrepet «pliktig regnskapsrapportering», vises det til vurdering i punkt 6.4 nedenfor.

4.2 Rettslig plassering

4.2.1 Utvalgets forslag

Utvalget finner det mest hensiktsmessig at bokføringsreglene skilles ut fra reglene om årsregnskap i regnskapsloven, og foreslår at regler om bokføring plasseres i en egen lov. Det uttales i NOU 2002: 20 punkt 1.3.1 følgende:

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

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

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

4.2.2 Høringsinstansenes merknader

Bedriftsforbundet, Den norske Revisorforening, Finansnæringsens Hovedorganisasjon/Sparebankforbundet, Handels- og servicenæringsens Hovedorganisasjon, Kredittilsynet, LO, Norges Kommunerevisorforbund, Norsk Tjenestemannslag, Norsk Øko-Forum, Norske Boligbyggelags Landsforbund, Nærings- og Handelsdepartementet, Næringslivets Hovedorga-

nisasjon, Skattebetalerforeningen, Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og ØKOKRIM støtter forslaget om å samle regelsettet i en egen lov.

Den norske Revisorforening uttaler bl.a.:

«DnR er enig i at bokføringsreglene bør samles i en egen bokføringslov. Dette vil gi et mer oversiktlig regelverk for de som ikke omfattes av regnskapslovens plikt til å utarbeide årsregnskap. Regnskapsloven blir også forenklet ved at § 1–2 annet og tredje ledd oppheves og at det inntas i bokføringsloven hvem som er bokføringspliktig. I tillegg anser vi det som en fordel at vi lovgivningsmessig er på linje med reglene i Sverige og Danmark.»

LO uttaler:

«LO tror at denne oppdelingen i regnskapslov og bokføringslov med hver sine forskrifter vil gjøre forholdene på et komplisert område som regnskap, skatt og avgift, lettere for de som ønsker å følge lov og regelverk, og vanskeligere for de som ønsker det motsatte. Dette siste forutsetter en bedre koordinering av de ulike kontrollorganer, men også at det konkret settes inn mer ressurser for å påse at lov- og regelverk overholdes og at det gis straffereaksjoner som gjør at brudd på lov- og regelverk ikke lønner seg.»

4.2.3 Departementets vurdering

Gjeldende bokføringsregler er plassert i regnskapslovens kapittel 2. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å plassere bokføringsreglene i en egen lov. Det vises til at bokføringsregler ligger til grunn for og har nær innholdsmessig tilknytning til flere lover enn regnskapsloven, bl.a. til ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven. Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig å tydeliggjøre skillet mellom den løpende bokføringsplikten og plikten til å utarbeide årsregnskap etter regnskapsloven. Videre vises det til at en egen lov om bokføring vil gi et mer oversiktlig regelverk for f.eks. næringsdrivende som er omfattet av bokføringsreglene, men ikke av årsregnskapsreglene. Det vises også til at det er gitt egne bokføringslover i Danmark og Sverige. For øvrig vises det til at et overveiende flertall av høringsinstansene slutter seg til utvalgets forslag om at bokføringsreglene separeres fra årsregnskapsloven.

Flyttingen av bokføringsreglene ut av regnskapsloven vil medføre at det må fastsettes bestemmelser om bl.a. reglenes virkeområde (jf. kapittel 4.3 og 4.4) og sanksjoner (jf. kapittel 15).

4.3 Saklig virkeområde – bokføringsplikt

4.3.1 Gjeldende rett

I regnskapsloven 1998 § 1–2 første ledd angis hvilke foretak mv. som er regnskapspliktig (årsregnskapspliktig) etter regnskapsloven. Dette gjelder bl.a. aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, statsforetak, finansinstitusjoner, verdipapirfond, boligbyggelag, borettslag, eierseksjonssameier, økonomiske foreninger, enhver som driver enkeltpersonforetak og som samlet har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller flere enn 20 ansatte og andre som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av lov er pålagt regnskapsplikt etter regnskapsloven.

I regnskapsloven 1998 § 1–2 annet ledd nevnes hvilke næringsdrivende som kun har regnskapsplikt etter lovens kapittel 2. Etter bestemmelsen er enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, regnskapspliktig etter lovens kapittel 2 for den virksomhet som drives. Ifølge regnskapsloven 1998 § 1–2 tredje ledd kan ligningskontor, fylkesskattekontor eller sentralskattekontor i enkelttilfelle og på nærmere fastsatte vilkår pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet regnskapsplikt etter regnskapsloven kapittel 2. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i kapittel 2. Pålegget kan bare gis for 2 år av gangen.

4.3.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår en regel om saklig virkeområde i lovutkastet § 1 første ledd. Det foreslås at loven skal gjelde «bokføringspliktige som nevnt i denne lov § 2». I lovutkastet § 2 første ledd foreslås fastsatt at «enhver som har regnskapsplikt etter regnskapsloven har bokføringsplikt etter denne lov». Utvalget foreslår videre å flytte regnskapsloven 1998 § 1–2 annet og tredje ledd til bokføringsloven, jf. lovutkastet § 2 annet og tredje ledd.

4.3.3 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening mener at lovutkastet § 2 første ledd bør ha en henvisning til regnskapsloven § 1–2 for oversiktens skyld.

Etter *Toll- og avgiftsdirektoratets* oppfatning vil det være hensiktsmessig at også Tollvesenet skal kunne pålegge bokføringsplikt ved særskilt behov, og foreslår at det vises til «tollregionen» i utkastets § 2 tredje ledd.

Den norske Revisorforening antar at det er behov for en dispensasjonsadgang fra lovutkastet § 2 annet ledd for konkursbo. De uttaler til dette:

«Etter merverdiavgiftsloven § 28 annet ledd skal konkursbo registreres i avgifts-manntallet dersom skyldneren drev avgiftspliktig virksomhet. Slik lovforslaget § 2 annet ledd er utformet, vil konkursbo bli bokføringspliktig for den virksomhet som drives. Konkursbo der bobehandlingen strekker seg over en lengre periode eller konkursbo som driver næringsvirksomhet og som derfor blir skattepliktige, bør etter vår oppfatning omfattes av lovens krav. Vi er mer usikre på hvordan dette regelsettet passer for mindre konkursbo. Disse boene har som regel få bilag og få eiendeler som skal realiseres. Konkursrådet har i sin anbefaling «Regnskapsførsel og regnskapsavleggelse i konkursbo» uttalt at rådet er av den oppfatning at konkursbo som kun forestår avvikling ikke vil være regnskapspliktig etter rskl. § 1–2 annet ledd, selv om boet må levere omsetningsoppgave for merverdiavgift vedrørende realisasjon av boets eiendeler som et ledd i avviklingen. DnR er usikre på denne tolkningen, men er enig i at disse konkursboene bør unntas fra bokføringsplikten. Dette kan gjøres i forskrift til bokføringsloven. Det er da behov for å ha en dispensasjonsadgang i § 2.»

Skattedirektoratet legger til grunn at bokføringsreglene vil gjelde statlige virksomheter som er avgiftspliktige. De uttaler bl.a.:

«Lovforslaget § 2 annet ledd viderefører regnskapsloven 1998 § 1–2 annet ledd, og fastslår bokføringsplikt for enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven. Dette medfører at slike bokføringspliktige skal følge alle bestemmelsene i eller i medhold av bokføringsloven. Dette vil også gjelde statlige virksomheter som er avgiftspliktige.»

Toll- og avgiftsdirektoratet antar i motsetning til Skattedirektoratet at staten er unntatt fra bokføringsloven, og uttaler til lovutkastet § 2:

«Det bemerkes at det i § 2 går fram at enhver som har plikt til å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven har bokføringsplikt etter «denne lov». Det antas at staten er unntatt fra den nye bokføringsloven som helhet. Dette til tross for at det offentlige kan være merverdiavgiftspliktig.»

Hedemarken Kommunerevisjonsdistrikt har vurdert lovforslagets virkeområde for kommunal sektor, og uttaler bl.a.:

«Lovforslaget, slik vi ser det, forutsetter indirekte at alle som har pliktig ekstern rapportering iht. Merverdiavgiftslov, Ligningslov, Skattebetalingslov og Folketrygdlov med mer har regnskapsplikten utledet av Regnskapslovens bestemmelser.

I kommunal sektor vil det være slik at kommuner, kommunale foretak, interkommunale samarbeid med mer også har den samme eksterne rapporteringsplikt iht. de lover som er nevnt over. For disse virksomheter er regnskapsplikten utledet av Lov om kommuner og fylkeskommuner av 25.09.1992. I statlig sektor vil det også være tilsvarende pliktig rapportering som nevnt over.

I NOU 2002: 20 Ny bokføringslov, kan vi ikke se at det er drøftet spesielt om også «offentlige» virksomheter skal være omfattet av bestemmelsene i den nye Bokføringsloven. I Regnskapsloven fra 1999, kap 2, var det klart at denne omfattet bare dem som var regnskapspliktig etter Regnskapsloven. Bestemmelsene er nå lagt ut i en egen Bokføringslov «adskilt» fra Regnskapsloven. Slik den nye § 2 Bokføringspliktige nå er formulert, må den tolkes dit hen at f.eks. merverdiavgiftspliktige kommunale og statlige virksomheter også er omfattet av loven.

Vi ser ingen grunn til at kommuner, fylkeskommuner og staten ikke skal være omfattet av de nye bestemmelsene i Bokføringsloven. Vi vil derfor anbefale at det klarere i loven, subsidiært i kommende forskrifter, slås fast at også offentlige virksomheter som har pliktig ekstern rapportering knyttet til f.eks. omsetningsoppgaver på mva, kontrolloppstillinger på lønn med mer er omfattet av Bokføringslovens bestemmelser. Dette må selvfølgelig avklares med de rette instanser før det eventuelt blir fastslått at disse er omfattet av Bokføringslovens bestemmelser.»

Norges Kommunerevisorforbund anbefaler at forslaget til bokføringsregler blir gjort gjeldende så langt de passer for kommunal sektor, jf. forskrift om årsregnskap og årsberetning 15. desember 2000 § 2.

4.3.4 Departementets vurdering

Spørsmålet om hvem som skal pålegges regnskapsplikt ble drøftet i forbindelse med innføringen av ny regnskapslov, jf. Ot.prp. nr. 42 (1997–98) kapittel 3. I likhet med utvalget legger departementet til grunn at innholdet i gjeldende regler på dette området i hovedsak bør videreføres. Endringen av bokføringsreglenes rettslige plassering, jf. punkt 4.2 ovenfor, innebærer imidlertid at bokføringsreglenes virkeområde må fastsettes i den nye loven.

Utvalget har lagt til grunn at bokføringspliktige etter bokføringsloven er regnskapspliktige etter

regnskapsloven 1998, jf. regnskapsloven 1998 § 1–1 og lovutkastet § 1. Videre har utvalget foreslått at regnskapsloven 1998 § 1–2 annet og tredje ledd flyttes til bokføringsloven. Departementet slutter seg til utvalgets forslag, jf. lovforslaget § 1, jf. § 2 første til tredje ledd. Departementet slutter seg til merknader fra høringsinstanser vedrørende henvisningsteknikker.

Toll- og avgiftsdirektoratet foreslår at adgangen for offentlige myndigheter til å pålegge bokføringsplikt utvides slik at også tollregionen skal kunne pålegge bokføringsplikt. Dette vil i så fall innebære en utvidelse i forhold til gjeldende regnskapslov 1998 § 1–2 tredje ledd og utvalgets utkast til § 2 tredje ledd. Departementet viser til at bestemmelsen i regnskapsloven 1998 § 1–2 tredje ledd ble innført i regnskapsloven 1998 ut ifra hensynet til skatte- og avgiftskontroll. I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 3.2 uttalte departementet bl.a.:

«Departementet er enig i utvalgets forslag om at visse grupper som ikke skal ha plikt til å utarbeide årsregnskap likevel skal følge reglene om bokføring i regnskapsloven kapittel 2. Dette gjelder etter forslaget enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven. Departementet viser til at det ut i fra hensynet til skatte- og avgiftskontroll er behov for bestemmelser om registrering av økonomiske disposisjoner også i foretak som etter forslaget ikke blir omfattet av plikten til å utarbeide årsregnskap. Departementet mener imidlertid at det kan være behov for særskilte regler for enkelte grupper. Det vises også til omtale i punkt 5.2.3.»

Departementet kan ikke se at Toll- og avgiftsdirektoratet har gitt en tilstrekkelig begrunnelse til at også tollregionen skal kunne pålegge enkelte næringsdrivende bokføringsplikt. Ut i fra dette finner departementet ikke grunn til å utvide bestemmelsen i tråd med Toll- og avgiftsdirektoratets høringsuttalelse.

Revisorforeningen mener det er behov for en dispensasjonsadgang fra lovutkastet § 2 annet ledd for mindre konkursbo, slik disse kan unntas fra loven ved forskrift. Departementet viser til regnskapsloven 1998 § 10–1 første ledd annet punktum der det fremgår at «[f]or regnskapspliktige som nevnt i § 1–2 annet ledd kan departementet i forskrift gjøre unntak fra bestemmelsene i kapittel 2». Det er gitt enkelte særlige regler for denne gruppen i regnskapsforskriften, eksempelvis i regnskapsforskriften¹ § 4–1 annet ledd og § 4–2. Utval-

¹ Forskrift 6. mai 1999 nr. 544

get har ikke vurdert om en tilsvarende adgang til å gjøre unntak bør videreføres i bokføringsloven. Etter departementets oppfatning kan det i særlige tilfeller være behov for å gjøre unntak fra hele eller deler av bokføringsloven for bokføringspliktige som ikke har årsregnskapsplikt. Det foreslås å videreføre en forskriftshjemmel, hvoretter departementet i særlige tilfeller kan gjøre unntak fra loven for bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 annet ledd. I den forbindelse kan det eksempelvis vurderes å gjøre unntak fra bokføringsplikt etter hele eller deler av bokføringsloven for mindre konkursbo som har plikt til å levere omsetningsoppgave for merverdiavgift vedrørende realisasjon av boets eiendeler som ledd i avvikling. Det vises til lovforslaget § 2 fjerde ledd.

Flere høringsinstanser har reist spørsmål om bokføringsplikt for *offentlige virksomheter*. Som nevnt foreslår utvalget at bokføringsreglene skal ha tilsvarende virkeområde som regnskapsloven 1998. Regnskapsplikt for offentlige virksomheter mv. ble drøftet i forbindelse med innføringen av ny regnskapslov, jf. omtale i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) s. 26–27. Det ble der lagt til grunn at offentlig eiet virksomhet som er organisert som regnskapspliktig foretak, bør følge de alminnelige regnskapsreglene. Statsforetak er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 3. Videre ble det lagt til grunn at eventuell regnskapsplikt for statlige virksomheter som ikke er organisert som regnskapspliktige foretak etter regnskapsloven, bør fremgå av særlov. Når det gjelder andre offentlige virksomheter (kommunale og fylkeskommunale), ble det vist til at kommuner og fylkeskommuner skal føre regnskap etter forskrift fastsatt av Kommunaldepartementet, jf. lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 48. Det er fastsatt enkelte regler i forskrift 17. desember 1999 nr. 1569 om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak. Bl.a. følger det av forskriften § 7 at et kommunalt og fylkeskommunalt foretak som driver næringsvirksomhet skal føre årsregnskapet etter regnskapsloven så langt ikke annet følger av lov eller forskrift.

Statlige virksomheter (forvaltningsorganer) er underlagt økonomiregelverket for staten. Regelverket består av Reglementet for økonomistyring i staten («Reglementet»), fastsatt ved kongelig resolusjon, og utdypende Bestemmelser om økonomistyring i staten («Bestemmelsene»), fastsatt av Finansdepartementet. Et revidert økonomiregelverk ble fastsatt 12. desember 2003 og trådte i kraft 1. januar 2004.

Det reviderte økonomiregelverket inneholder

bl.a. bestemmelser om bokføring, spesifikasjoner, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsmateriale (jf. Reglementet § 12 og Bestemmelsene kapittel 4). Statlige virksomheter er pålagt å føre regnskap, herunder å foreta bokføring og pliktig regnskapsrapportering. Bestemmelsene i det reviderte økonomiregelverket innebærer på dette området en harmonisering til regelverket i privat sektor og til den foreliggende proposisjonen, ved at økonomiregelverket bygger på forslaget til ny bokføringslov i NOU 2002: 20 Ny bokføringslov så langt det passer for statlige forvaltningsorganer. Harmoniseringen gjelder både begrepsbruk og det materielle innholdet i bestemmelsene.

Det vurderes som hensiktsmessig å fortsatt samle bestemmelser om økonomistyring i staten i ett regelverk, inklusive bestemmelser om bokføring, spesifikasjoner, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsmateriale, jf. det reviderte økonomiregelverket. Tilsvarende opplegg ble brukt ved økonomiregelverket av 1996 (som ble opphevet samtidig med at det reviderte regelverket trådte i kraft 1.1.2004). Opplegget gir muligheter for å bygge på de samme grunnleggende prinsipper for bokføring m.m. som det foreliggende utkastet til lov, samtidig som nødvendige tilpasninger kan foretas for statlige virksomheter. Departementet mener at økonomiregelverket for staten i tilstrekkelig grad ivaretar behovet for å regulere bokføring, spesifikasjoner, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsmateriale for denne gruppen virksomheter (forvaltningsorganer inklusive forvaltningsbedrifter).

Departementet vil i likhet med utvalget foreslå å videreføre gjeldende virkeområde i forhold til offentlige virksomheter.

I særlover hvor det vises til regnskap skal føres etter regnskapsloven, må det vurderes om henvisningen skal forestås slik at det skal føres regnskap etter reglene i bokføringsloven.

Det vises til lovforslaget §§ 1 og 2.

4.4 Geografisk virkeområde

4.4.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven 1998 § 1–1 første ledd gjelder loven for regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven 1998 § 1–2 første ledd nr. 1 til 11 og annet ledd som er hjemmehørende i Norge, samt for regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven 1998 § 1–2 nr. 12.

Det følger av regnskapsloven 1998 § 1–1 annet ledd at «Kongen fastsetter regler om lovens anven-

delse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene og kan fastsette særlige regler under hensyn til forholdene der». Reglene er omtalt i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 3.4.4.

4.4.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår en regel om geografisk virkeområde i lovtkastet § 1 annet ledd. Det foreslås at Kongen fastsetter regler om lovens anvendelse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene og kan fastsette særlige regler under hensyn til forholdene der.

4.4.3 Høringsinstansenes merknader

Ingen høringsinstanser har merknader til forslaget.

4.4.4 Departementets vurdering

Utvalget foreslår at bokføringsloven skal gjelde for regnskapspliktige som er hjemmehørende i Norge, samt for regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven 1998 § 1–2 nr. 12. Når det gjelder spørsmålet om hvilke selskap som anses hjemmehørende i Norge, viser departementet til vurdering i Ot.prp. nr. 42 (1997–1998) punkt 3.4.4, der det ble uttalt:

«Det avgjørende for om et selskap skal anses hjemmehørende i Norge, vil normalt være om hovedkontoret ligger i Norge. Et unntak fra forutsetningen om å være hjemmehørende i Norge vil gjelde for utenlandske foretak som utøver virksomhet i Norge og som er skattepliktig til Norge. Departementet antar at forholdet mellom regnskapsplikt og skatteplikt som tas opp av Norges Skatterevisorers Landsforening ivaretas ved en slik bestemmelse, jf. punkt 3.3 ovenfor. Lovens bestemmelser vil gjelde de regnskapspliktiges virksomhet uansett hvor virksomheten drives.»

Etter departementets syn er det naturlig å legge samme forståelse til grunn i tilknytning til bokføringsreglene. Departementet slutter seg til utvalgets forslag vedrørende bokføringslovens geografiske virkeområde. Det vises til lovforslaget § 1 første ledd, jf. § 2. Regnskapspliktige som er hjemmehørende i Norge vil ha bokføringsplikt etter forslaget til ny bokføringslov. Når det gjelder bokføringslovens anvendelse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene, foreslår departementet i tråd med utvalgets forslag en bestemmelse om at Kongen fastsetter slike regler under hensyn til forholdene der, jf. lovforslaget § 1 annet ledd.

5 Formål, grunnleggende bokføringsprinsipper

5.1 Bokføringsreglenes formål

5.1.1 Gjeldende rett

Det er ikke fastsatt noen særlig formålsbestemmelse i bokføringskapittelet i regnskapsloven 1998. Det følger imidlertid av regnskapsloven 1998 § 4–6 at registrering av regnskapsopplysninger skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk. Det vises til omtale av hovedhensyn bak forslaget til ny regnskapslov i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 2.6.

5.1.2 Utvalgets forslag

I utredningen har utvalget foretatt en nærmere vurdering av formålet med bokføringsregler. De uttaler bl.a. (NOU 2002: 20 punkt 4.1):

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

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

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

(...)

Utvalget oppfatter dagens situasjon slik:

Behovet hos eksterne interessegrupper og ansatte

Disse interessegruppene vil, med unntak av de som også inngår i kategori 2 nedenfor, ikke ha løpende tilgang til eller innsyn i bokføringen. Deres oppfølging av den bokføringspliktige virksomheten vil normalt være basert på den eksterne rapporteringen, enten den følger av lov eller av avtale mellom partene. Unntaket er eventuelle granskninger o.l., som vil gi innsyn i det området som granskes.

Behovet for kontroll og innsyn i regnskapsrapportering og bokføring

Enkelte interessegrupper, primært den eksterne revisor, borevisor og bostyre, kontrollmyndigheter og politi/påtalemyndighet, har, eller kan gis, innsynsrett i bokføringen i tillegg til den pliktige regnskapsrapporteringen. De kan dermed basere sin oppfølging av virksomheten på mer detaljert informasjon enn det som er tilfellet for øvrige eksterne interessegrupper.

Behovet for intern økonomisk styring og oppfølging

Ledelsen i den bokføringspliktige virksomheten har plikt til å utforme bokføringen og spesifikasjonene slik at den lovbestemte rapporterings- og opplysningsplikten kan oppfylles. Samtidig er det full anledning til å utforme ytterligere spesifikasjoner som ivaretar interne rapporteringsbehov. Ledelsen har etter selskapslovgivningen plikt til å følge opp virksomhetens økonomi, men står fritt med hensyn til hvordan dette skal gjennomføres.»

Utvalget har omtalt disse tre kategoriene nærmere i NOU 2002: 20 punkt 4.1.1 – 4.1.3.

I utredningen har utvalget lagt følgende formål til grunn for lov- og forskriftsforslaget (NOU 2002: 20 punkt 4.1.4):

- a) «Å etablere grunnlag for å produsere årsregnskapet og annen historisk regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig regnskapsrapportering), lovbestemte spesifikasjoner av denne rapporteringen og andre regnskapsopplysninger som kan kreves med hjemmel i lov eller forskrift.
- b) Å muliggjøre kontroll av og innsyn i løpende transaksjoner og grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering»

Formålet med bokføringsreglene foreslås ikke lovfestet.

5.1.3 Høringsinstansenes merknader

NHO, Kredittilsynet og Toll- og avgiftsdirektoratet støtter utvalgets forslag til avgrensning av formålet med bokføringsreglene. Kredittilsynet uttaler:

«Krav til forsvarlig intern styring og kontroll går langt utover hva som bør omfattes av bokføringsreglene og vil i vesentlig grad variere med virksomhetenes art, omfang og kompleksitet.»

Når det gjelder behovet for intern økonomisk styring og oppfølging, legger *Norsk Tjenestemannslag* til grunn at utvalgets forslag ikke innebærer noen endring sett i forhold til gjeldende rett.

Skattedirektoratet finner utvalgets beskrivelse i utredningen punkt 4.1.3 om behovet for økonomisk styring og oppfølging noe uklar. Skattedirektoratet uttaler:

«Utvalget skriver i siste avsnitt at utvalget har konkludert med at sikring av intern økonomisk oppfølging og kontroll ikke bør være en eksplisitt del av formålet med bokføringsreglene. Samtidig har utvalget ikke foreslått noen formålsbestemmelse i loven. Skattedirektoratet viser i den forbindelse til regnskapsloven 1977 § 5 hvorefter regnskapsbøkene skal gi så fullstendige og spesifiserte opplysninger om forretningenes gang som tilsies av hensyn til virksomhetens fordringshavere, eier og deltaker, virksomhetens ledelse og de ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov. Heller ikke regnskapsloven 1977 med forskrifter har noen bestemmelser som eksplisitt er rettet mot intern økonomisk oppfølging og kontroll. Implisitt vil imidlertid en rekke av bestemmelsene være av betydning for dette formålet, i likhet med det foreliggende utkastet til ny bokføringslov med forskrifter. Skattedirektoratet legger til grunn at det foreliggende forslaget ikke innebærer noen endring, sett i forhold til gjeldende rett. Når det gjelder spørsmålet om eventuell lovbestemt regnskapsrapportering for interne formål bør komme inn under bokføringsloven, viser vi til pkt. 2.2 nedenfor.

(...)

Pliktig regnskapsrapportering bør ikke begrenses til rapportering til eksterne parter. Ved å ta ut dette kravet i loven § 3, åpnes det for at rapportering etter for eksempel aksjeloven § 6–15 kan komme inn under bokføringslovens krav, dersom det på et senere tidspunkt settes konkrete krav til rapporteringens form og innhold.»

5.1.4 Departementets vurdering

Utvalget har gitt en vurdering av hva de anser for å være formålet bak bokføringsregler. Utvalget har lagt til grunn at formålet er å etablere grunnlag for å produsere årsregnskapet og annen historisk regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig regnskapsrapportering), lovbestemte spesifikasjoner av denne rapporteringen og andre regnskapsopplysninger som kan kreves med hjemmel i lov eller forskrift, samt å muliggjøre kontroll av og innsyn i løpende transaksjoner og grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering. Utvalget har ikke foreslått å lovfeste formålet.

Et særlig spørsmål er om intern økonomisk oppfølging og kontroll bør være en eksplisitt del av formålet med bokføringsreglene, jf. bl.a. Skattedirektoratets høringsuttalelse.

Etter svensk rett er hovedformålene med bokføringen at den skal være anvendbar som beslutningsgrunnlag og kontrollgrunnlag, jf. NOU 2002: 20 punkt 3.1.3. Formålet med den danske bokføringsloven fremgår ikke av loven, men i teorien er det lagt til grunn at formålet med bokføringen i er å gi et korrekt grunnlag for å utarbeide pliktig rapportering, annen rapportering og statistikker som myndighetene eller den bokføringspliktige ønsker, jf. «Bogføringsvejledning» kapittel 2 (1999, utgitt av Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Danmark) (se NOU 2002: 20 punkt 3.2).

Departementet slutter seg til utvalgets drøftelser av bokføringsreglenes formål. Verken svenske eller danske bokføringsregler ser ut til å ha intern kontroll mv. som en del av formålet med bokføringsreglene. Departementet finner i likhet med utvalget at det ikke er hensiktsmessig å lovfeste formålet.

5.2 Grunnleggende bokføringsprinsipper

5.2.1 Gjeldende rett

Det fremgår av regnskapsloven 1977 § 4 første ledd at den regnskapspliktige skal føre regnskap og utarbeide årsoppgjør i samsvar med god regnskaps-skikk og bestemmelser i eller gitt i medhold av denne lov eller andre lover.

Etter regnskapsloven 1998 § 4–6 skal registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap foretas i samsvar med god regnskaps-skikk. Det vises til omtale i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 6.8.5, hvor det bl.a. uttales:

«Departementet legger til grunn at kravet til god regnskapsskikk skal ha en supplerende funksjon i forhold til de andre grunnleggende prinsippene samt til lovens bestemmelser for øvrig.(...)»

Kravet til god regnskapsskikk vil være en rettslig standard i likhet med bl.a. revisorlovens krav til god revisjonsskikk og verdipapirhandel-lovens krav til god forretningsskikk.

Departementet er oppmerksom på at standarden god regnskapsskikk ikke alltid vil gi tilstrekkelig klare retningslinjer verken for regnskapsprodusentene, eller for forvaltningsorganer eller domstoler som skal bedømme regnskapene. Det anses imidlertid klart at det ikke

vil være praktisk mulig å fastsette en regnskapslov som uttømmende regulerer alle spørsmål som kan oppstå i forbindelse med regnskapsføringen. Dette blir særlig framtrædende når det ses hen til de ulike virksomheter og institusjoner som vil være regnskapspliktige etter lovforslaget.

Etter departementets syn vil standarden god regnskapsskikk ivareta hensynet til en utvikling av regnskapspraksis på bakgrunn av den økonomiske utvikling og generelle samfunnsmessige hensyn, samt konkrete forhold innen de enkelte virksomhetstyper eller organisasjonsformer.

Hva som til enhver tid skal anses som god regnskapsskikk vil avhenge av det syn regnskapsskyndige innen både offentlig og privat virksomhet til enhver tid har. I innstilling om revisjon av regnskapslovgivningen fra Regnskapslovkomiteén av 1959 (avgitt 5. oktober 1962) er det uttalt bl.a. følgende om god regnskapsskikk (s. 73):

«Begrepet skikk forutsetter en fast forekommende praksis med en viss utbredelse. Derimot vil en god regnskapsskikk kanskje bare finnes hos en del av de regnskapspliktige. Kravet om at en skal følge god regnskapsskikk er derfor i virkeligheten ganske vidtgående. Hva som er god regnskapsskikk vil i noen grad være avhengig av de foreliggende forhold i det enkelte tilfelle, slik som virksomhetens art og størrelse. Oppfatningen av hva som er god regnskapsskikk kan forandres med den økonomiske utviklingen. Nye forhold skaper nye problemer og krever en ny, vanligvis forbedret praksis. Også den teoretiske forskning kan være av betydning når en skal vurdere hva som bør være god regnskapsskikk.»

Etter departementets syn gir Regnskapslovkomiteén her en god beskrivelse av kravet til god regnskapsskikk. Departementet viser imidlertid til at det er etablert en praksis mht. utgivelse av normer for god regnskapsskikk. I Norge har anbefalinger til god regnskapsskikk vært gitt av NSRF og senere Norsk RegnskapsStiftelse. Også andre institusjoner, bl.a. Norske Finansanalytikeres Forening og Oslo Børs, har utarbeidet normer og regler som bidrar til utvikling av begrepet god regnskapsskikk. Departementet legger til grunn at utviklingen av god regnskapsskikk også i framtiden vil komme til uttrykk i form av anbefalinger og normer som nevnt. Når god regnskapsskikk etableres gjennom slike anbefalinger og normer, vil det ikke være noe krav om at det foreligger en fast praksis med en viss utbredelse. Tvert imot kan slike anbefalinger og normer komme som følge av at det anses å foreligge en uheldig praksis. Anbefalingene vil i slike tilfeller ses som en anvisning

på hva som skal anses som god regnskapsskikk fra og med tidspunktet for anbefalingen. Forutsetningen om en fast forekommende praksis med en viss utbredelse bør imidlertid legges til grunn når det gjelder spørsmål der det ikke er utgitt anbefalinger eller normer.

Ved spørsmål om kravet til god regnskapsskikk er overholdt, vil myndighetene og domstolene måtte foreta en vurdering basert på lovens konkrete bestemmelser og den praksis og de normer som foreligger.»

5.2.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår et sett av grunnleggende forutsetninger som ligger til grunn for bokføringsreglene. Utvalget uttaler i NOU 2002: 20 punkt 4.2.1 følgende:

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

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

I vurderingen av hvilke forutsetninger som skal defineres som grunnleggende, har utvalget diskutert begreper som kontinuitet, klarhet og konsistens. Utvalget kom imidlertid til at dette er begreper som primært er relevante for den pliktige regnskapsrapporteringen, som derfor ikke berører den løpende bokføringen i nevne-

verdig grad. Videre ble behovet for å inkludere periodisering, spesielt i forbindelse med merverdiavgiftsoppgjør, drøftet. Utvalget kom imidlertid til at dette ikke hører hjemme blant de grunnleggende forutsetningene, men vurderes i forbindelse med de enkelte bestemmelsene i bokføringsloven.

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

Utvalget foreslår følgende grunnleggende forutsetninger, jf. lovutkastet § 4:

1. Regnskapssystem. Det skal foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas.
2. Fullstendighet. Alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres i regnskapssystemet.
3. Realitet. Bokførte opplysninger skal være resultat av faktisk inntrufne hendelser eller regnskapsmessige vurderinger og vedrøre den bokføringspliktige virksomheten.
4. Nøyaktighet. Opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt.
5. Ajourhold. Opplysninger skal bokføres og spesifiseres så ofte som opplysningenes karakter og den bokføringspliktige virksomhetens art og omfang tilsier.
6. Dokumentasjon av bokførte opplysninger. Bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse.
7. Sporbarhet. Det skal foreligge toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.
8. Oppbevaring. Dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering skal oppbevares så lenge det er legitimt behov for å kontrollere pliktig regnskapsrapportering. Oppbevaringen skal skje i en form som opprettholder muligheten for å lese materialet.
9. Sikring. Regnskapsmaterialet skal på en forsvarelig måte sikres mot urettmessig endring, sletting eller tap.
10. God bokføringsskikk. Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av

regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med god bokføringsskikk.

Nedenfor gjengis utvalgets omtale av de enkelte grunnleggende forutsetningene, jf. NOU 2002: 20 punkt 4.2.2:

«Regnskapssystem

Årsregnskapet er en oppsummert, gruppert, vurdert og periodisert oppstilling av de bokførte opplysningene i en bokføringspliktig virksomhet. For å kunne bearbeide opplysningene og i tillegg produsere pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner, må det eksistere et egnet system. Regnskapssystem kan bestå av både manuelle og elektroniske elementer, og er «verktøyet» som benyttes i prosessen med å bokføre og sammenstille de bokførte opplysningene. Regnskapssystem er dermed ikke begrenset til IT-applikasjonene.

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

Fullstendighet

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

Realitet

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

Nøyaktighet

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

som datoer, henvisninger, klassifiseringer og koder.

Ajourhold

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

Det er derfor enighet i utvalget om at den pliktige regnskapsrapporteringen alene ikke kan være retningsgivende for ajourholdskravet. Ajourhold av regnskapet er en forutsetning for å kunne føre kontroll med eller foreta granskning av den bokføringspliktiges økonomi. I aksjeselskaper og allmennaksjeselskapet medfører for eksempel daglig leders rapporteringsplikt, særlig i større foretak, at bokføringen må ajourføres ved rapportering. For enkle, mindre virksomheter med lav aktivitet, kan imidlertid ajourhold i takt med pliktig rapportering være tilstrekkelig. Utvalget har derfor funnet det formålstjenlig å relatere kravet til hva slags opplysninger som bokføres og hvilken type virksomhet det dreier seg om. Dette kan illustreres ved å ta utgangspunkt i tre nivåer for ajourholdskrav:

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

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

Dokumentasjon av bokførte opplysninger

For å gjøre det mulig for utenforstående å kontrollere den pliktige regnskapsrapporteringen, må bokførte opplysninger være dokumentert, og dokumentasjonen må være i lesbar form.

Dette er derfor tatt inn som en grunnleggende forutsetning.

Sporbarhet

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

Oppbevaring

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

Sikring

Regnskapsmateriale (pliktig regnskapsrapportering, lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon) som endres, slettes eller går tapt før den lovbestemte oppbevaringsperioden er utløpt vil ikke ha den tiltenkte verdien i kontrollsammenheng. Det er derfor en forutsetning at bokføringspliktige virksomheter sikrer regnskapsmaterialet mot slike hendelser.

God bokføringsskikk

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

og bokføringen. I dansk bokføringslov brukes begrepet god bokføringsskikk, mens svenske regler bruker begrepet god redovisningssed.

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

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

5.2.3 Høringsinstansenes merknader

Generelle merknader

Skattedirektoratet, Kredittilsynet, Den norske Revisorforening, NHO, Norsk Tjenestemannslag og Toll- og avgiftsdirektoratet gir uttrykk for at de er positive til utvalgets forslag. *Skattedirektoratet* uttaler følgende:

«Skattedirektoratet støtter forslaget til grunnleggende forutsetninger, jf. utredningen pkt. 4.2. Slike grunnleggende forutsetninger, eller krav, vil være nyttig ved fortolkning av loven, der de konkrete lov- og forskriftsbestemmelsene ikke gir den nødvendige avklaringen.»

Kredittilsynet uttaler bl.a.:

«Kredittilsynet er meget positiv til at det er lagt vekt på å utarbeide et prinsippbasert regelverk.

Mangfoldet av foretak som underlegges dette regelverket krever etter Kredittilsynets oppfatning et regelsett basert på prinsipper. Fra det minste enkeltmannsforetak til internasjonale konsern skal regelverket danne grunnlaget for myndigheters kontroll, samtidig som det skal gi den bokføringspliktige tilstrekkelig fleksibilitet til å kunne gjennomføre kravene i regelverket i vedkommende virksomheter. Slike prinsipper er også til god støtte for de som utvikler nye regnskapssystemer.»

Merknader til nr. 1 – Regnskapssystem

Skattedirektoratet uttaler at grunnleggende forutsetning nr. 1 gir uttrykk for at regnskapssystemet skal innrettes slik at opplysningsplikten kan ivaretas. Så vidt *Skattedirektoratet* kan se, er det ingen konkrete regler i lov- eller forskriftsutkastet som setter krav i forhold til å kunne oppfylle opplysningsplikten (ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel XII). Sett på denne bakgrunn anser *Skattedirektoratet* grunnleggende forutsetning nr. 1 som særlig viktig.

Kredittilsynet foreslår at lovutkastet § 4 nr. 1 endres slik at henvisningen til ivaretagelse av opplysningsplikten erstattes med at «[s]ystemet skal være slik at bokføringen kan kontrolleres i ettertid på en hensiktsmessig måte.»

Merknader til nr. 3 – Realitet

Skatterevisorenes Forening uttaler følgende:

«Her er ordet «Realitet» nevnt som første ord. Skatterevisorenes Forening antar at bruk av ordet «Gyldighet» vil virke mer oppklarende for substansen i bestemmelsen. Dermed mener Skatterevisorenes Forening at ordlyden bør være følgende: «Gyldighet. Bokførte opplysninger skal være et resultat v faktisk inntrufne hendelser, eller vurderinger som skal være verdsatt etter RSKL av 1998 kap. 4, samt vedrøre den bokføringspliktige virksomheten.»»

Merknader til nr. 6 – Dokumentasjon av bokførte opplysninger

Kredittilsynet er enig i utvalgets presisering i avsnitt 9.1 om at dokumentasjon ikke nødvendigvis skal være bevis. Kredittilsynet er imidlertid av den oppfatning at begrepet «legitimere», som er benyttet i Løsbladforskriften, er bedre i denne sammenhengen. De foreslår at lovutkastet § 4 nr. 6 endres til «bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som legitimerer innholdet.»

Merknader til nr. 7 – Sporbarhet

Norsk Tjenestemannslag uttaler følgende til lovutkastet § 4 nr. 7:

«Under 4.2.2.7 Sporbarhet har utvalget diskutert om det av kostnadshensyn kunne være et alternativ å ikke kreve at dette kontrollsporet skulle være toveis. Norsk Tjenestemannslag vil presisere at forutsetningen om toveis kontrollspor er helt grunnleggende i kontrollsammenheng for å utøve effektiv kontroll og støtter konklusjonen til utvalget fullt ut.»

Merknader til nr. 10 – God bokføringsskikk

Kredittilsynet støtter opprettelsen at et organ bestående av deltagere med både bokførings- og IT-faglig bakgrunn gis ansvar for å videreutvikle og veilede i utviklingen av «god bokføringsskikk».

Skattedirektoratet uttaler følgende til lovutkastet § 4 nr. 10:

«I grunnleggende forutsetning nr. 10 er det gjort en henvisning til «god bokføringsskikk». Dette begrepet er ment å ha det samme betydning som «god regnskapsskikk», jf. regnskapsloven 1998 § 4–6. Utvalget skriver at begrepet bør forvaltes av et standardsettende organ og at organet bør representere både private og offentlige interesser. Skattedirektoratet støtter dette, og finner det påkrevd at skatteetaten er representert i et slikt organ.»

Den norske Revisorforening uttaler:

«Vi ser det også som en fordel at begrepet «god regnskapsskikk» i denne sammenheng er byttet ut med begrepet «god bokføringsskikk». I utredningen er det uttalt at god bokføringsskikk bør forvaltes av et standardsettende organ. Vi ber departementet forespørre Norsk RegnskapsStiftelse om å påta seg denne oppgaven.»

5.2.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å fastsette grunnleggende prinsipper for bokføringen i den nye loven, jf. punkt 3.3 ovenfor. Etter departementets syn er det hensiktsmessig at det utformes et prinsippbasert regelverk. Departementet mener i motsetning til utvalget at begrepet «forutsetninger» er lite egnet i lovtekst, og foreslår at det i stedet brukes «prinsipper». Det foreslås at prinsippene i bokføringsloven gis betegnelsen «grunnleggende bokføringsprinsipper». De grunnleggende bokføringsprinsippene vil bl.a. kunne ha betydning for tolkning av lov og forskrift, og for tilfeller som ikke er direkte regulert i lov eller forskrift. Prinsippene vil også kunne ha betydning for den videre utvik-

ling av standarder og veiledninger for bokføring, herunder for utviklingen av innholdet i den rettslige standarden «god bokføringsskikk», jf. nedenfor.

Når det gjelder prinsipp nr. 1 om regnskapssystem, slutter ikke departementet seg til Kredittilsynets forslag om å endre forutsetningen fra å vise til opplysningsplikten, til å vise til at systemet skal være slik at bokføringen kan kontrolleres i ettertid på en hensiktsmessig måte. Hensikten med prinsippet er å klargjøre at regnskapssystemet skal være et egnet verktøy til å kunne produsere pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner, samt å ivareta opplysningsplikten. Kravene til dokumentasjon av regnskapssystemet er hovedsakelig begrunnet i det eksterne kontrollbehovet, herunder muligheten til at bokføringen kan kontrolleres i ettertid. Det vises i den forbindelse til omtale i NOU 2002: 20 punkt 7.3 og i punkt 8.2 nedenfor.

Når det gjelder prinsipp nr. 3 om realitet, slutter ikke departementet seg til Skatterevisorenes Forening uttalelse om at ordet «gyldighet» vil virke mer oppklarende for substansen, enn utvalgets forslag om «realitet». Det vises til at begrepet «gyldighet» juridisk sett kan ha et annet innhold enn hva det er hensikten å beskrive i den foreslåtte forutsetningen.

Til prinsipp nr. 6, foreslår Kredittilsynet en endring ved at bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som legitimerer innholdet, fremfor utvalgets forslag om at dokumentasjonen skal vise bokførte opplysningers «berettigelse». Kredittilsynet anser begrepet legitimere som bedre i denne sammenheng, og viser til at det er benyttet i løssbladforskriften. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag.

Departementet foreslår at kravet om «legitimt behov» i prinsipp nr. 8 endres til «saklig behov». Dette er ikke ment å innebære realitetsforskjell i forhold til utvalgets forslag.

Når det gjelder standarden «god regnskapsskikk», er departementet enig i at begrepet endres til «god bokføringsskikk», som konsekvens av at «bokføring» benyttes som begrep i regelverket, jf. omtale i punkt 4.1. Det legges i likhet med utvalget til grunn at denne endringen ikke har til hensikt å endre realiteten, og at den rettslige standarden god bokføringsskikk skal ha samme funksjon som god regnskapsskikk i regnskapsloven 1977 og regnskapsloven 1998. Departementet støtter forslaget om at den videre utvikling av standarden god bokføringsskikk bør forvaltes av et standardsettende organ. Departementet legger til grunn at utviklingen av god bokføringsskikk vil komme til uttrykk gjennom anbefalinger og normer, jf. tilsvarende i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 6.8.5 (se punkt 5.2.1

ovenfor). Departementet vil senere ta stilling til
hvilket organ som etter en nærmere vurdering bør

forespørres om å forvalte denne oppgaven.
Det vises til lovforslaget § 4.

6 Pliktig regnskapsrapportering

6. Gjeldende rett

6.1.1 Regnskapsloven 1977

Det følger av regnskapsloven 1977 § 5 første ledd at regnskapsbøkene skal gi så fullstendige og spesifiserte opplysninger om forretningens gang som tilses av hensyn til virksomhetens fordringshavere, eier og deltaker, virksomhetens ledelse og de ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov. Bestemmelsen forutsetter at bokføringen hensyntar lovbestemte rapporteringsplikter.

Regnskapsloven 1977 § 10 inneholder bestemmelser om periodiske avslutninger av bøkene. Kontiene i kassaboken og dagboken skal sammendras for perioder på en eller to måneder. Hovedboken skal ajourføres med samme intervaller. For regnskapspliktig som bruker elektroniske hjelpemidler i bokføringen, er de tilsvarende bestemmelsene i lønnsbladforskriften relevante. Ved utarbeidelse av årsoppgjør skal alle regnskapsbøker avsluttes. Det skal særskilt utarbeides lister over varelager, fordringer og gjeld som er tatt med i årsoppgjøret. For øvrig skal informasjonen i årsoppgjøret avstemmes med hovedboken.

I lønnsbladforskriften § 4–2 første ledd nr. 1 angis at bokførte poster skal fremgå enkeltvis og summert på en systematisk og lett kontrollerbar måte for den enkelte regnskapsperiode. Etter lønnsbladforskriften § 4–2 første ledd nr. 3 skal hovedbokskontoene kreves presentert for hver regnskapsperiode. Det følger av lønnsbladforskriften § 4–3 første ledd at regnskapsperiodene skal være maksimum 2 måneder, men at det skal benyttes kortere perioder dersom dette er nødvendig for oppgaver til myndigheter.

6.1.2 Regnskapsloven 1998

Etter regnskapsloven 1998 § 2–1 annet ledd skal registreringer omfatte alle opplysninger som har betydning for utarbeidelse av årsregnskap og annen regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig rapportering). Det følger av bestemmelsens siste ledd annet punktum at opplysninger som har betydning for utarbeidelsen av pliktig rap-

portering, uansett skal være registrert innen de tidsfrister som gjelder for rapporteringen. Tilsvarende gjelder krav til gjengivelse og spesifisering i lovens § 2–2.

I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.4.4 uttaler departementet bl.a.:

«Etter departementets syn skal et hovedkrav være at regnskapssystemet kan spesifisere hvilke registrerte opplysninger som ligger til grunn for beløp som er oppgitt i pliktig rapportering. Med «pliktig rapportering» menes både årsregnskapet og annen regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift, herunder:

- Selvangivelse med vedlegg (ligningsloven §§ 4–2 og 4–4).
- Omsetningsoppgave og årsoppgave til fylkesskattekontoret (merverdiavgiftsloven § 29).
- Årsoppgave for arbeidsgiveravgift/Følgeskriv til lønns- og trekkoppgave (§ 6 i forskrift av 19.12.86 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres, jf. ligningsloven § 6–16, jf. § 6–2).
- Lønns- og trekkoppgave (§§ 1–3 i forskrift 19.12.86 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres, jf. ligningsloven § 6–16, jf. § 6–2).
- Terminoppgave for forskuddstrekk (§ 7 i forskrift av 23.1.87 nr. 21 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk, jf. skattebetalingsloven §§ 12, 33, 46 og 56).
- Beregningsoppgave (terminoppgave) for arbeidsgiveravgift (folketrygdloven § 17–4 samt § 5 i forskrift av 15.12.81 nr. 9858 om beregning og oppgjør m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden, jf. folketrygdloven §§ 16–3 siste ledd og 17–4 første ledd).
- Oppgave over innskudd, utlån og renter i banker m.v. (forskrift av 20.11.86 om levering av kontrolloppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv., jf. hjemmel i ligningsloven § 6–16, jf. § 6–4).»

6.2 Utvalgets forslag

Med pliktig regnskapsrapportering forstår utvalget «lovbestemt rapportering av historiske regnskapsopplysninger til eksterne parter, gitt i skriftlig form

til fastsatt tidspunkt og med et forhåndsdefinert innhold», jf. lovutkastet § 3 første punktum. Utvalget foreslår at den nærmere avgrensning av pliktig regnskapsrapportering fastsettes i forskrift, jf. lovutkastet § 3 annet punktum. I NOU 2002: 20 punkt 4.3.5 uttaler utvalget bl.a. følgende om begrepet «pliktig regnskapsrapportering»:

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

Når det gjelder den nærmere avgrensning og definering av begrepet, uttaler utvalget i NOU 2002: 20 punkt 5.3.1:

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

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

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

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

tering med hjemmel i følgende lover skal anses som pliktig regnskapsrapportering:

- regnskapsloven
- merverdiavgiftsloven
- ligningsloven
- skattebetalingsloven
- folketrygdloven»

For at de bokføringspliktige skal ha rimelig mulighet til å innrette bokføringsarbeidet slik at lovens bestemmelser blir oppfylt, mener utvalget det må stilles visse formkrav til de rapporter som skal omfattes av begrepet. Utvalget uttaler i NOU 2002: 20 punkt 5.3.2 følgende om dette:

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

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

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

Utvalget har videre vurdert avgrensning av pliktig regnskapsrapportering mot andre former for rapportering, herunder rapportering av ikke regnskapsmessige opplysninger, intern rapportering, regnskapsrapportering med hjemmel i annen lovgivning, plikten til å gi opplysninger på oppfordring og lovbestemte spesifikasjoner, jf. omtale i NOU 2002: 20 punkt 5.4.1 – 5.4.3, 5.5 og 5.6.

6.3 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening, Kredittilsynet, NHO og NARF gir uttrykk for at de støtter utvalgets forslag. Revisorforeningen uttaler bl.a.:

«Det er viktig at næringslivet på bokføringstidspunktet er kjent med hvilken rapportering de bokførte opplysningene skal danne grunnlag for. At regnskapsrapportering som skal gis på oppfordring ikke er med i definisjonen, er derfor av betydning for å kunne få en hensiktsmessig innretting av bokføringen.»

NHO er enig med utvalget i at pliktig regnskapsrapportering verken skal omfatte rapportering av ikke regnskapsmessige opplysninger, intern rapportering, herunder daglig leders rapportering til styret etter aksjelovens § 6–15 eller regnskapsrapportering for bestemte bransjer.

Kredittilsynet mener at rapportering til offentlige myndigheter iht. nærmere angitte lov og forskriftsbestemmelser fra foretak som er underlagt kredittilsynsloven omfattes av pliktig regnskapsrapportering. Tilsynet uttaler bl.a.:

«Grunnlaget for meget viktig rapportering vil da måtte være i overensstemmelse med de krav som følger av bokføringsloven. Kredittilsynet er av den oppfatning at bedret kvalitet på innrapporterte opplysninger i mange tilfeller er både ønskelig og nødvendig.

Utvalget har imidlertid i avsnitt 5.4.3 argumentert for at slik rapportering ikke bør omfattes av bokføringsloven fordi den er knyttet til enkelte bransjer og at prinsipper for rapporteringen kan være andre enn de som følger av regnskapsloven. Kredittilsynet finner denne argumentasjonen noe inkonsistent. Det er i bokføringsloven inkludert bransjemessige særregler for bl.a. bygge- og anleggsvirksomhet og utenlandske selskap og personer som driver virksomhet på norsk sokkel. Videre er det klart at en rekke skatte- og avgiftsmessig rapporteringer skal utarbeides etter andre prinsipper og vurderingsregler enn de som følger av regnskapsloven.

Kredittilsynet finner derfor argumentene om både bransjemessige orientering og avvikende prinsipper og vurderingsregler lite tungtveiende, fordi utvalget selv har inkludert bransjeorienterte regler og at en betydelig del av de regnskapsopplysninger som innrapporteres fra foretak underlagt tilsynsloven skal utarbeides i tråd med regnskapslovens bestemmelser. Kredittilsynet foreslår derfor at regnskapsrapportering til offentlige myndigheter fra foretak som er underlagt Kredittilsynsloven skal omfattes av pliktig regnskapsrapportering i bokføringsloven. Se punkt 51.»

Etter Kredittilsynets oppfatning må systemer som benyttes til å fremskaffe nødvendige noter til regnskapet anses som del av regnskapssystemet. De peker på at dette ikke synes å fremgå i utredningen punkt 5.4.1 Etter Kredittilsynets syn dekker lovutkastet § 3 systemer i tilknytning til noteopplysningene, fordi notene må anses som en del av den pliktige regnskapsrapporteringen.

Skattedirektoratet, ØKOKRIM og Norsk Tjenestemannslag mener at interne rapporteringer bør komme inn under begrepet pliktig regnskapsrapportering. Skattedirektoratet viser til sine generelle kommentarer til formålet med bokføring (gjengitt her i punkt 5.2.3 ovenfor), og uttaler:

«Pliktig regnskapsrapportering bør ikke begrenses til rapportering til eksterne parter. Ved å ta ut dette kravet i loven § 3, åpnes det for at rapportering etter for eksempel aksjeloven § 6–15 kan komme inn under bokføringslovens krav, dersom det på et senere tidspunkt settes konkrete krav til rapporteringens form og innhold.»

ØKOKRIM uttaler bl.a.:

«Intern rapportering av regnskapsopplysninger er svært viktig blant annet for styring og internkontroll, og i den grad det foreligger – eller i fremtiden vil foreligge – lovbestemte krav om slik rapportering, bør det også foreligge et krav om at rapporteringen følger bestemte regler for å sikre kvaliteten på det som rapporteres.

I den forbindelse vises til aksjeloven § 6–15, som per i dag riktignok ikke inneholder krav til skriftlig rapportering. Med det fokus som for tiden er på den samlede virksomhetsstyring, er det likevel grunn til å anta at det i fremtiden vil stilles større krav om skriftlig intern rapportering av regnskapsopplysninger. For å sikre kvaliteten bør det være et krav at slik lovbestemt rapportering skjer i henhold til bokføringslovens bestemmelser. På denne bakgrunn foreslås at ordene «til eksterne parter» tas ut av lovforslaget § 3.»

Statistisk Sentralbyrå bemerker at rapportering av opplysninger til statistikkformål vil falle utenfor utvalgets forslag til avgrensning av pliktig regnskapsrapportering. Statistisk Sentralbyrå finner det naturlig at innsamling av informasjon til statistisk bruk med hjemmel i statistikkloven faller inn under opplysningsplikten.

Telenor mener bokføringsloven må ha tilsvarende bestemmelse som for eksempel i ligningsloven § 4–2 nr. 6 og merverdiavgiftsloven § 29 sjette ledd, som gir hjemmel til å fastsette forskrift om elektronisk rapportering.

NARF uttaler at det i lovutkastet § 3 bør presiseres at «skriftlig form» gjelder både papirform og

elektronisk form. Videre foreslår NARF at bestemmelsen flyttes til etter bestemmelsen om grunnleggende forutsetninger.

Norsk Tjenestemannslag mener det er uheldig at rapportering til Toll- og avgiftsdirektoratet etter forslaget vil falle utenfor begrepet pliktig regnskapsrapportering. Norsk Tjenestemannslag uttaler:

«NTL-Skatt er av den oppfatning at dette er uheldig, særlig vedrørende oppbevaringsplikten for sentrale dokumenter i forbindelse med import og eksport av varer og tjenester. Det er mulig at en del av disse dokumenter vil komme inn under reglene i merverdiavgiftsloven som dokumentasjon for inngående avgift og avgiftsfri omsetning og at det derfor ikke er behov for å ha rapportering etter tolloven med som pliktig regnskapsrapportering. NTL-Skatt mener likevel av med den internasjonaliseringen av næringslivet som skjer, er internasjonale handelsdokumenter viktige for kontroll bl.a. med at prisene er satt armlengdemessige. Det er derfor å foretrekke at også rapportering til Toll- og avgiftsdirektoratet kommer inn under pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven. Dette vil også være i tråd med ønsket om å samle og samordne sentrale bokføringsbestemmelser.»

6.4 Departementets vurdering

Pliktig regnskapsrapportering omfatter i utgangspunktet en rekke rapporteringer fastsatt med hjemmel i ulike lover og forskrifter, herunder andre lover og forskrifter enn de som anses for å tilhøre regnskapslovgivningen.

Med pliktig regnskapsrapportering mener utvalget lovbestemt rapportering av historiske regnskapsopplysninger til eksterne parter, fastsatt med hjemmel i lov, gitt i skriftlig form til fastsatt tidspunkt og med et forhåndsdefinert innhold. Utvalget foreslår at definisjonen tas inn i lovteksten. Utvalget foreslår videre en hjemmel til at departementet i forskrift avgrensner hva som er pliktig regnskapsrapportering etter denne loven. Utvalget foreslår at det i forskrift fastsettes at pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven avgrensnes til å være rapportering etter regnskapsloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven.

Et spørsmål er om pliktig regnskapsrapportering bør avgrensnes til å gjelde rapportering til *eksterne parter*. Utvalget avgrensner mot intern rapportering som f.eks. er hjemlet i aksjeloven § 6–15 og selskapsloven § 2–27, jf. NOU 2002: 20 punkt 5.4.

Flere høringsinstanser (Skattedirektoratet, ØKO-KRIM og Norsk Tjenestemannslag) gir uttrykk for at interne rapporteringer bør omfattes. Departementet viser til at intern rapportering er omfattet av den forståelse begrepet pliktig rapportering er tilagt etter regnskapsloven 1998, jf. omtale i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) kapittel 15 (s. 216), hvor det bl.a. heter:

«Som pliktig rapportering må for aksjeselskaper også regnes rapportering om «selskapets virksomhet, stilling og resultatutvikling» fra daglig ledelse til styret som foreslått i nye aksjelover § 6–15, jf. aksjelovproposisjonen.»

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at intern rapportering etter eksempelvis aksjeloven § 6–15 og selskapsloven § 2–27 ikke bør anses for å falle inn under pliktig regnskapsrapportering etter forslaget til bokføringslov. Det vises til omtale av formålet med bokføringsreglene i punkt 5.1.4 ovenfor.

Departementet er enig i utvalgets forslag om å definere begrepet slik at det blir så allmenngyldig som mulig, gjennom at det fastsettes generelle kriterier for hvilke former for rapportering som skal inngå. Departementet er videre enig i utvalgets forslag om at det i tillegg stilles visse formkrav til de rapporter som skal omfattes av begrepet. Det kreves at rapporteringen skal skje skriftlig, være forhåndsdefinert og tidspunktet for avgivelse av rapport skal være forhåndsbestemt. «Skriftlig form» vil omfatte rapportering på papir og i elektronisk format. Det vises til lovforslaget § 3 første punktum.

Departementet slutter seg til forslaget om å fastsette en hjemmel til at departementet i forskrift fastsetter den nærmere avgrensning av pliktig regnskapsrapportering, jf. lovforslaget § 3 annet punktum. Av hensyn til innretningen av bokføring, er det viktig at de bokføringspliktige på bokføringstidspunktet er kjent med hvilken rapportering de bokførte opplysningene skal danne grunnlag for.

Rapportering etter lover som er sentrale for skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollvirksomhet vil klart omfattes av pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsreglene. Departementet legger til grunn at avgrensningen av pliktig regnskapsrapportering kan vurderes nærmere i tilknytning til fastsettelsen av forskrifter til loven.

Statistisk Sentralbyrå har foreslått at rapportering av opplysninger til statistikkformål bør falle inn under opplysningsplikten. Departementet viser til at rapportering etter statistikkloven vanligvis ikke vil ha et forhåndsdefinert innhold, og således ikke oppfylle de generelle kriterier som oppstilles for

at rapporteringsforpliktelser skal anses som pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsreglene, jf. ovenfor.

Kredittilsynet har foreslått at rapportering til offentlige myndigheter iht. nærmere angitte lov- og forskriftsbestemmelser fra foretak som er underlagt kredittilsynsloven bør omfattes. Departementet legger til grunn at dette kan vurderes nærmere i tilknytning til forskriftsarbeidet. Utvalgets forslag om å begrense pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven til årsregnskap og rapportering etter skatte- og avgiftslovgivningen, kan ha den svakheten at det nødvendiggjør særskilte bokføringskrav etter lovgivning om annen regnskapsrapporte-

ring (typisk til tilsynsmyndigheter som Kredittilsynet). I forskriftsarbeidet vil en kunne vurdere om dette vil være unødig kompliserende for foretak som er underlagt krav om annen pliktig regnskapsrapportering.

Når det gjelder Telenors høringsuttalelse om at loven bør ha en hjemmel til å fastsette forskrift om elektronisk rapportering, vises det til at bokføringsreglene i seg selv ikke pålegger materielle rapporteringsplikter. Eventuelle krav til elektronisk rapportering bør eventuelt fastsettes i særlovgivningen.

Det vises til lovforslaget § 3.

7 Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering

7.1 Gjeldende rett

7.1.1 Regnskapsloven 1977

Det følger av regnskapsloven 1977 § 6 første ledd at det skal føres de regnskapsbøker som er nødvendige av hensyn til virksomhetens art og omfang. Det skal alltid føres:

1. Kassebok for kontante inn- og utbetalinger
2. Dagbok for alle andre forretningstilfeller
3. Kontobok for mellomværende med fordringshavere og skyldnere
4. Hovedbok for innføring av sammendrag av kontoene i kassebok og dagbok
5. Årsoppgjørsbok for innføring av resultatregnskap, balanse mv.

Etter annet ledd kan det føres ulike kombinasjoner av bøker nevnt i første ledd.

I tredje ledd stilles ordenskrav til føring av bøkene, som etter hovedregelen skal være innbundet eller heftet og forhåndsnummerert. Dersom det kan etableres et «ordnet og betryggende system, kan de innbundne og heftede bøkene erstattes av andre hjelpemidler. Dette gjelder imidlertid ikke sammendragsbok og årsoppgjørsbok. Ifølge femte ledd kan kontobok sløyfes. Det er gitt nærmere regler i løssbladforskriften. Løssbladforskriften § 4–2 inneholder regler om presentasjon av regnskapsopplysninger. Presentasjonene gis på papir eller i oversiktlige bilder på dataskjerm/leseapparat og inneholder informasjon som nevnt i forskriftsbestemmelsens punkt nr. 1–4.

7.1.2 Ligningsloven

Det fremgår av ligningsloven § 6–1 at den som har – eller kan pålegges oppgaveplikt etter ligningsloven kapittel 6, skal innrette sin regnskapsføring slik at oppgavene kan gis og kontrolleres.

7.1.3 Regnskapsloven 1998

Det er gitt regler om gjengivelse og spesifisering i regnskapsloven 1998 § 2–2. I annet ledd kreves at regnskapssystemet skal kunne gjengi registrerte opplysninger på papir i 10 år etter slutten av det

regnskapsåret registreringen av opplysningen ble foretatt. Opplysninger som er registrert elektronisk, skal også kunne gjengis i tilsvarende standard dataformat.

Det følger av tredje ledd at regnskapssystemet skal spesifisere alle registrerte opplysninger som ligger til grunn for beløp som er oppgitt i pliktig rapportering.

I følge fjerde ledd skal følgende gjengivelser og spesifikasjoner foretas for hver periode med pliktig rapportering (rapportperiode):

- alle registrerte opplysninger skal gjengis enkeltvis
- hver dags kontantsalg skal spesifiseres
- registrerte opplysninger om kjøp av varer og tjenester skal spesifiseres på motpart
- registrerte opplysninger om mellomværende med fordringshavere og skyldnere skal spesifiseres på motpart
- registrerte opplysninger om uttak av eiendeler og tjenester til eiere og deltakere og egen virksomhet skal spesifiseres på motpart

Det følger av femte ledd at utgående og inngående merverdiavgift og investeringsavgift skal spesifiseres etter kodende i regnskapssystemet for hvert regnskapsår. Det vises til omtale i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.4.4 (s. 56 flg.).

7.2 Utvalgets forslag

Med lovbestemte spesifikasjoner, forstår utvalget (NOU 2002: 20 punkt 4.3.3):

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

Utvalget omtaler begrepets innhold nærmere i NOU 2002: 20 punkt 6.1. Utvalget mener det er mest hensiktsmessig at det i loven angis hvilke spesifikasjoner som skal kunne utarbeides og at nær-

mere krav til innholdet i spesifikasjonene gis i forskrift (jf. NOU 2002: 20 punkt 6.3). Utvalget foreslår følgende spesifikasjonskrav i lovutkastet § 5:

- bokføringsspesifikasjon
- kontospesifikasjon
- kunde- og leverandørspesifikasjoner
- spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet
- spesifikasjon av salg til eiere og deltakere
- spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte
- spesifikasjon av merverdiavgift
- spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser

Videre foreslås at departementet i forskrift gir nærmere regler om innholdet i spesifikasjonene, jf. lovforslaget § 5 tredje ledd.

Til spesifikasjon av *bokførte opplysninger*, uttaler utvalget bl.a. (NOU 2002: 20 punkt 6.4.1):

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

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

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

melsene i merverdiavgiftsloven, som legger til grunn at det er leveringstidspunktet som avgjør i hvilken termin avgiften skal innberettes og betales. Dette har likevel vært praktisert slik at det er fakturadato som er grunnlaget for periodisering så fremt fakturering skjer senest 30 dager etter levering. For løpende leveranser, som for eksempel elektrisk kraft, telekommunikasjon, abonnement mv., skal transaksjonen tas med i den perioden vederlaget kreves. Bruk av dokumentasjonsdato ved bokføringen kan også medføre brudd på periodiseringsreglene i regnskapsloven 1998. Dette kan imidlertid enkelt løses ved egne korreksjonsposter i tilknytning til periodeavslutninger. Problemstillingen rundt periodisering av merverdiavgift er nærmere drøftet i avsnitt 9.5.

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

Tilordningskoder, som muliggjør spesifikasjon av regnskapsopplysningene. Tilordningskoder som er relevante for bokføringen er kontokoder, kunde- og leverandørkoder, andre koder som er nødvendige av hensyn til pliktig regnskapsrapportering og – i bygge- og anleggsbransjen – prosjektkoder.

Andre behandlingkoder som påvirker behandlingen av regnskapsdataene. Ett eksempel på slike behandlingkoder er merverdiavgiftskoder. Enkelte regnskapsystemer har ikke den nødvendige funksjonalitet for å spesifisere avgiftskoder. Foretak med slike systemer må kunne søke om dispensasjon fra ovennevnte krav om spesifikasjon av behandlingkoder. Dette vil i første rekke være aktuelt for datterselskap i utenlandske konsern som er pålagt å benytte konsernets regnskapsystem. Dispensasjon bør kunne gis under forutsetning av at det eksisterer et betryggende system for kontroll av avgift, som for eksempel at det brukes «rene» kontoer ved bokføring av avgiftspliktige transaksjoner.

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

Tilsvarende foreslås gjeldende bestemmelser om «reskonto» videreført gjennom krav til kunde- og leverandørspesifikasjoner. I utgangspunktet gjelder dette krav til spesifikasjon av mellomværende mellom kunder og/eller leverandører, det vil si at det blir aktuelt først når det selges/kjøpes på kreditt. I avsnitt 6.4.2 nedenfor drøftes det generelle kravet til motparts-

spesifikasjoner, uavhengig av om salget/kjøpet skjer på kreditt eller kontant.

Løsbladforskriften § 4–2 nr. 2 krever spesifisering av kode, navn, alle poster i ordnet rekkefølge med henvisning til dokumentasjon, dato samt inn- og utgående saldo for perioden. I tillegg foreslår utvalget at leverandørspesifikasjonene også skal omfatte leverandørens organisasjonsnummer. Forslaget er begrunnet i erfaringer fra kontroller innen bygge- og anleggsbransjen, der det har vært et gjennomgående problem å identifisere vedkommende leverandør ved innhenting av utskrift fra leverandørregisteret. Det anses som en fordel, både for kontrollmyndighetene og for den enkelte bokføringspliktige, at organisasjonsnummeret fremgår av leverandørspesifikasjonen. Etter utvalgets mening vil ikke dette medføre vesentlig merarbeid for den bokføringspliktige, da organisasjonsnummeret skal fremgå av salgsdokumentet og kun skal legges inn ved opprettelsen av kontoen. Kravet innebærer ikke nødvendigvis at organisasjonsnummeret skal være (en del av) identifikasjonskoden eller at det skal inngå blant søkebegrepene, men kun at organisasjonsnummeret skal fremgå av leverandørspesifikasjonen. Kravet begrenses dessuten til å gjelde norske leverandører. Det kreves ikke at det opprettes organisasjonsnummer på leverandører som står oppført i leverandørspesifikasjonen ved lovens ikrafttredelse. Dersom det etter dette tidspunktet mottas faktura fra disse leverandørene skal imidlertid organisasjonsnummer opprettes.

Utvalget foreslår etter dette følgende spesifikasjoner av bokførte opplysninger:

Bokføringsspesifikasjoner (bokføringsjournal)

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

Kontospesifikasjoner (hovedbok)

En oppstilling over alle kontoer spesifisert pr. periode, der det for hver konto skal vises

- kontokode og kontonavn
- alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning
- andre relevante behandlingskoder
- inn- og utgående saldo

Kundespesifikasjoner (kundereskontro)

En oppstilling som spesifiserer salg og betalinger for alle kunder pr. periode, der det for hver kunde skal vises

- kundekode og -navn
- alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning
- inn- og utgående saldo

Leverandørspesifikasjoner (leverandørreskontro)

En oppstilling som spesifiserer kjøp og betalinger for alle leverandører pr. periode, der det for hver leverandør skal vises

- leverandørkode og -navn
- leverandørens organisasjonsnummer
- alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning
- inn- og utgående saldo»

Vedrørende spesifisering av *merverdiavgift* uttaler utvalget (NOU 2002: 20 punkt 6.4.3):

«Formålet med en spesifikasjonsbestemmelse er å forenkle myndighetenes kontroll ved å legge forholdene til rette for at avgiftsberegningen lettere kan sannsynliggjøres. I dette ligger at det skal være mulig å avstemme regnskapet mot grunnlaget for avgiftsberegningen. De kravene som i dag gjelder på dette området, finnes i forskrift nr. 1 til merverdiavgiftsloven. Forskriften § 2 krever at avgiftsfri og avgiftspliktig omsetning må føres atskilt, og § 3 stiller krav om egne kontoer for alle postene på avgiftsoppgaven. Det forutsettes at det skjer en avstemming mellom regnskap og avgiftsoppgave for hver termin, jf. § 4. Sistnevnte paragraf har også en bestemmelse om at det også skal foretas en årlig avstemming av både utgående og inngående merverdiavgift. Denne bestemmelsen er imidlertid ikke iverksatt.

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

Slik spesifisering kan i prinsippet oppnås ved to alternative modeller:

- Bruk av «rene» kontoer.

Det har hittil vært et forskriftskrav å ha egne kontoer for avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning. Spesifikasjonskravet forutsetter at dette utvides til også å gjelde øvrige transaksjoner.

– Spesifikasjon ved hjelp av andre behandlingskoder enn kontokodene

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

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

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

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

Når det gjelder spesifikasjon av *lønnsoppgavepliktige ytelser*, uttaler utvalget (NOU 2002: 20 punkt 6.4.4):

«Utvalget går inn for en videreføring av dagens regelverk, som finnes i forskrift om regnskapsføring av lønnsutbetalinger mv. (forskrift 30. desember 1983 nr. 1972 til ligningsloven) § 1 og i 99-forskriften § 3–4. Forskrift nr. 1972 § 1 krever at det skal føres særskilte kontoer for lønnsutbetalinger mv. som omfattes av oppgaveplikten, herunder også særskilte kontoer for arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser. Utvalget er av den oppfatning at den bokføringspliktige fritt må kunne velge om det skal benyttes rene kontoer eller om spesifikasjonen skal skje ved hjelp av regnskapssystemets øvrige koder. Utvalget foreslår følgelig at lønnsoppgavepliktige ytelser skal spesifiseres etter kontoene i regnskapssy-

stemet for hver termin. Arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser skal dessuten kunne gjengis samlet, pr. avgiftssats og kommune.»

Når det gjelder spesifikasjon av *uttak og salg til eiere*, deltakere og ansatte, uttaler utvalget (NOU 2002: 20 punkt 6.4.5):

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

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

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

Spesifikasjonene av salg og andre ytelser og

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

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

7.3 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening, Skattedirektoratet, Norsk Tjenestemannslag, Kredittilsynet, NARF og Toll- og avgiftsdirektoratet støtter utvalgets forslag. Revisorforeningen uttaler:

«DnR støtter lovforslaget fullt ut på dette punkt. Etter vår mening oppstod mange av problemene med forståelsen av regnskapslovens kapittel 2, at verken loven eller forskriften klart nok definerer hvordan de registrerte regnskapsopplysningene skal gjengis. Lovens regler er for vage slik at det har skapt usikkerhet i forhold til hvordan dette skal gjøres i praksis.

I § 4 punktene 1, 7 og 8 er det brukt uttrykket «lovbestemte spesifikasjoner» om de spesifikasjonene som er listet opp i § 5. (Punkt 10 i § 4 bruker bare spesifikasjon om det samme.) Etter vår oppfatning bør det være samsvar mellom de begrepene som benyttes i § 4 og overskriften i § 5. Vi vil derfor primært foreslå at overskriften i § 5 endres til «Lovbestemte spesifikasjoner». Det blir da også en bedre sammenheng med overskriften i forskriftsforslaget kapittel 2. Alternativt kan begrepene alle steder endres til «regnskapsmessige spesifikasjoner». I §§ 6, 7, 12 og 13 er det henvist til «spesifikasjoner som nevnt i § 5». Det bør også vurderes om lovteksten i disse paragrafene blir bedre med å bruke det samme uttrykket som overskriften til § 5 (forutsatt at den blir endret slik vi foreslår).»

Skattedirektoratet uttaler bl.a.:

«Skattedirektoratet finner det hensiktsmessig med en klar anvisning på hvilke spesifikasjoner som skal kunne utarbeides. Forslagene innebærer i stor grad en videreføring av regelverket i regnskapsloven 1977 og forskrift 16. desember 1992 nr. 1156 (løsbladforskriften). Dette regelverket har fungert tilfredsstillende over lang tid, og det synes derfor naturlig å videreføre bestemmelsene. Skattedirektoratet ser særlig positivt på det nye spesifikasjonskravet i loven § 5 annet ledd nr. 1, spesifikasjon av merverdiav-

gift, jf. forskriften § 2–1 første ledd nr. 8. Et slikt spesifikasjonskrav, hvor både inngående og utgående avgift, samt grunnlaget for avgiftene mv. skal spesifiseres på kontonivå, vil bidra til å sikre avgiftsbetalingen og forenkle etterkontrollen. Skattedirektoratet vil også fremheve forslaget om at organisasjonsnummeret skal fremgå av leverandørspesifikasjonen, jf. forskriften § 2–1 første ledd nr. 4. Dette vil gjøre det enklere å identifisere den enkelte leverandør ved innhenting av kontrolloppgaver.»

Kredittilsynet uttaler:

«Kredittilsynet støtter utvalgets forståelse av spesifikasjonsbegrepet. Kredittilsynet vil, som også utvalget har påpekt, understreke viktigheten av forutsigbarhet for den bokføringspliktige mht. hvilke spesifikasjoner som myndighetene krever. Opplegget i regnskapsloven av 1998 der myndigheten skulle kunne kreve spesifikasjoner på ad-hoc basis var etter Kredittilsynets oppfatning lite hensiktsmessige.

Utvalget foreslår å videreføre spesifikasjonskravene i Løsbladforskriften, men benytter begrepene bokføringsspesifikasjon, kontospesifikasjon, kundespesifikasjon og leverandørspe-sifikasjon i stedet for dagbok, hovedbok og res-kontrobøker. Begrepet spesifikasjoner omfatter hva Løsbladforskriften benevnte som «presen-tasjoner».

Kredittilsynet støtter utvalgets forslag til krav til spesifikasjon av bokførte opplysninger. Spesifikasjonskravene representerer grunnleggende elementer i bokføringen som ikke påvirkes av om bedriften benytter manuelle systemer eller avansert teknologi. En videreføring av disse spesifikasjonskravene er derfor naturlig. Kredittilsynet anser også de innførte begrepene å være gode.

Det fremkommer i utredningen punkt 6.1.2 at «Systematisk arkivering vil ikke være tilstrekkelig som spesifikasjon i denne sammenheng». I punkt 6.4.2 står det imidlertid at: «En løsning kan derfor være at disse virksomhetene gis mulighet til å utarbeide spesifikasjonene på en enklere måte, for eksempel ved å oppbevare kopier av den relevante salgsdokumentasjonen samlet per kunde.» I lovforslaget er det valgt en mellomløsning som gir departementet anledning til i forskrift å benytte det siste alternativet. Kredittilsynet støtter den valgte løsning.»

Videre uttaler Kredittilsynet til lovutkastet:

«I § 5 første ledd og tilsvarende i annet ledd står det at: «(...) og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal det kunne utarbeides: (...)». Kredittilsynet er usikker på hva som er ment med formuleringen: «(...) skal det kunne utarbeides (...)». Etter Kredittilsynet oppfatning inneholder

§ 5 bestemmelser om hvilke spesifikasjoner som skal utarbeides av den bokføringspliktige. Dette underbygges ved at § 13 første ledd nr. 5 definerer spesifikasjoner som nevnt i § 5 som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale som skal oppbevares ordnet og betryggende sikret i 10 år. Formuleringen beskriver etter Kredittilsynets oppfatning en funksjonalitet og ikke et krav til produksjon av spesifikasjoner. Kredittilsynet foreslår at § 5 første ledd endres til: «(...) skal det utarbeides: (...)», mens andre ledd endres til «(...) skal det i tillegg utarbeides (...)». Slike formuleringer gir konsistens med oppbevaringskravet i § 13.

Kredittilsynet påpeker at utvalget bare benytter begrepene «kunder» og «leverandører» for mellomværender med andre og uttaler:

«Hvis offentlige instanser og alle andre former for mellomværende kan sies dekket av «kunder» og «leverandører», har ikke Kredittilsynet noe imot begrepsbruken, men mener dette bør vurderes nærmere.»

NHO uttaler:

«NHO er fornøyd med at utvalget har valgt å benytte regnskapsloven av 1977 som utgangspunkt for hvilke spesifikasjoner som skal foreligge og hva de skal inneholde. NHO har i utgangspunktet ingen sterke innvendinger mot å videreføre de fleste krav fra gjeldende bestemmelser i regnskaps-, skatte-, og avgiftslovgivningen, dog med enkelte unntak. Dette gjelder særlig spesifikasjoner av kontantransaksjoner og uttak og salg til eiere, deltakere og ledende ansatte/egen virksomhet.»

NARF støtter opplistingen av spesifikasjonskravene, samt at papirutskrifter av dem likestilles med elektronisk gjengivelse. Vider uttaler *NARF*:

«Her foreslår vi at overskriften endres til «Lovbestemte spesifikasjoner», eventuelt at det settes i parentes etter «Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering». Vi mener det vil være klargjørende fordi det samme er referert til som «lovbestemte spesifikasjoner» andre steder i loven, jf bl a § 4 nr 7 og 8.»

Statistisk Sentralbyrå uttaler:

«Til bruk for utenriksregnskapet vil SSB hente inn opplysninger om inntekter/kostnader til/fra utlandet og fordringer og gjeld overfor utlandet. Det vil være behov for en klassifisering av handel med tjenester i forhold til utlandet. En grov klassifisering av tjenester er trolig allerede innarbeidet i store foretaks regnskapssystemer, da dagens system for rapportering via banker inneholder en slik spesifikasjon. Videre vil det være fordelaktig om det ble stilt krav til spesifikasjon av landkode under kundespesifikasjonene

(kundereskontroen) og leverandørspesifikasjonene (leverandørreskontro).

7.4 Departementets vurdering

Departementet legger i likhet med utvalget til grunn at spesifikasjoner skal forstås som detaljgjøngivelse og/eller sammenstillinger av bokførte opplysninger, eksempelvis av fordringer og gjeld pr. motpart, lønn og trekk, samt avgifter og avgiftsgrunnlag.

Utvalget har valgt å benytte konseptet i regnskapsloven 1977, der kravene til hvilke spesifikasjoner som skal foreligge og hva spesifikasjonene skal inneholde fremgår klart. Departementet er enig i at det er hensiktsmessig å angi klart i lovteksten hvilke spesifikasjoner som kreves utarbeidet. Departementet legger til grunn at dette vil medføre økt forutsigbarhet for de bokføringspliktige, samt at dette vil ta høyde for noe av kritikken som er rettet mot kapittel 2 i regnskapsloven 1998. Det vises også til at ingen høringsinstanser har gått i mot forslaget.

Departementet slutter seg på denne bakgrunn til utvalgets vurdering av og forslag til hvilke spesifikasjoner som skal utarbeides etter bokføringsreglene. Det skal utarbeides bokføringsspesifikasjon, kontospesifikasjon, kundespesifikasjon, leverandørspesifikasjon, spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet, spesifikasjon av salg til eiere og deltakere, spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte, spesifikasjon av merverdiavgift og spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser. Departementet legger til grunn at nærmere krav til innholdet i spesifikasjonene kan gis i forskrift.

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.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag når det gjelder tidsfrister for når spesifikasjonene skal utarbeides.

Det vises til lovforslaget § 5.

8 Regnskapssystem mv.

8.1 Gjeldende rett

8.1.1 Regnskapsloven 1977

Regnskapsloven 1977 bygger på manuelle systemer og bøker. Begrepet «regnskapssystem» er ikke nevnt i denne loven. Begrepet «betryggende system» benyttes imidlertid flere steder i lovteksten, bl.a. heter det i regnskapsloven 1977 § 6 fjerde ledd at det i stedet for innbundne og heftede bøker, kan benyttes løse kort, blad, lister eller andre hjelpemidler, når disse hjelpemidlene inngår i et ordnet og «betryggende system».

Det er gitt enkelte regler om regnskapssystem i løsbladforskriften. Utvalget har omtalt disse reglene i NOU 2002: 20 punkt 7.2.1, der det uttales følgende:

«Løsbladforskriften regulerer de delene av regnskapssystemet som med utgangspunkt i kontrollerbar dokumentasjon fører frem til årsregnskapet. I fagartikler om forskriften fremkommer det også at begrepet er knyttet til hjelpemidler som benyttes til å behandle opplysninger som er registrert i regnskapsbøkene for å kunne produsere årsregnskapet og spesifikasjonene omtalt i løsbladforskriften § 4–2.

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

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

8.1.2 Regnskapsloven 1998

Det er ikke gitt en definisjon av begrepet «regnskapssystem» i regnskapsloven 1998. Det følger av regnskapsloven 1998 § 2–2 første ledd at regnskapssystemet skal være innrettet ordentlig og oversiktlig. Ifølge lovens § 2–2 annet ledd skal regnskapssystemet kunne gjengi registrerte opplysninger på papir i 10 år etter slutten av det regnskapsåret registrering av opplysningen ble foretatt. I tillegg skal opplysningene kunne gjengis i standard dataformat dersom de er registrert elektronisk. Det fremgår av loven § 2–2 tredje ledd at regnskapssystemet skal spesifisere alle registrerte opplysninger som ligger til grunn for beløp som er oppgitt i pliktig rapportering. Etter loven § 2–5 skal det foreligge dokumentasjon som beskriver regnskapssystemet og hvordan det kan etterprøves. Dokumentasjonen skal være tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet. Videre skal dokumentasjonen vise hvordan registrerte opplysninger tilordnes i regnskapssystemet, og hvordan sammenhengen er mellom de registrerte opplysningene og beløp som er oppgitt i pliktig rapportering. Beskrivelse og tidspunkt for endring av regnskapssystemet skal fremgå av dokumentasjonen.

I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.4.4 uttales bl.a. følgende om dette:

«Regnskapssystemet skal etter departementets forslag være et medium som inneholder de registreringspliktige opplysningene. Regnskapssystemet kan etter dette være et EDB-system eller et manuelt system bestående av tradisjonelle bøker. Systemet kan dels være manuelt dels EDB-basert, noe som kan gi nødvendig fleksibilitet for mindre regnskapspliktige som bruker ekstern regnskapsfører. Departementets forslag om registrering favner videre enn det som tradisjonelt betegnes som bokføring. Derfor vil også avgrensningen av hva regnskapssystemet består av, være tilsvarende vid. Regnskapssystemet kan omfatte manuelle journaler, forhåndstrykte dokumenter, databaser og dataprogram som leder frem til årsregnskap eller annen pliktig regnskapsrapportering. Registrering av en disposisjon kan således være registrering av opplysninger i et forsystem (manuelt eller elektronisk) som har eller vil få konsekvenser for årsregnskapet. Forsystemet blir da en del av regnskapssystemet.

Regnskapsloven må inneholde generelle krav til regnskapssystemet. Etter som de fysiske hjelpemidlene kan være av flere slag, og fordi valget av fysiske hjelpemidler påvirkes av teknologisk utvikling, er det etter departementets syn hensiktsmessig å formulere kravene som egenskaper som regnskapssystemet skal ha.

For regnskapssystemet må det gjelde et allminnelig ordenskrav. Etter departementets syn kan dette formuleres som en bestemmelse om at regnskapssystemet skal være innrettet ordentlig og oversiktlig. En slik bestemmelse vil innebære at regnskapskyndige skal kunne sette seg inn i systemets virkemåte. Underutvalget fokuserer på skillet mellom «den lovbestemte regnskapsføringen» og andre deler av regnskapssystemet. Det vesentlige må imidlertid etter departementets syn være at lovens minimumskrav blir oppfylt, og at den samlede informasjonsmengde er tilstrekkelig ordnet. Såfremt disse kravene er oppfylt, vil regnskapssystemet også kunne brukes til å oppbevare og bearbeide informasjon ut over minimumskravet.

(...)

Regnskapssystemet skal etter departementets forslag kunne gjengi de registrerte opplysningene, spesifisert som nevnt, på papir. Ved føring av manuelle bøker vil dette kravet være oppfylt ved summering og avslutning av bøkene. I elektroniske systemer er det tilstrekkelig at gjengivelsen kan gjennomføres når det er behov for det. Gjengivelse skal etter departementets syn kunne finne sted i Norge i hele den foreslåtte oppbevaringstiden for regnskapsmateriale, dvs. 10 år. Det vises også til drøftingen i punkt 5.9.

Departementet foreslår at opplysninger som er elektronisk registrert, skal kunne gjengis i standard dataformat. For å kunne lese data som er registrert i regnskapssystemene, må man ha tilgang til et regnskapsprogram som kan anvende samme datatype. Data kan imidlertid lagres i et såkalt standard dataformat. Slike standard dataformat er utviklet for at det skal kunne foregå utveksling av data mellom datamaskiner uavhengig av hvilket datasystem som benyttes. Eksempler på slike standard dataformat er ASCII (American Standard Code For Information Interchange) og EBCDIC (Extended Binary-Coded Decimal Interchange Code). Når dataregistreringer lagres i standard dataformat, vil man kunne hente opp regnskapsdata uavhengig av maskinvare og operativsystem. En plikt for regnskapspliktige til å kunne gjengi alle registrerte opplysninger på standard dataformat vil ha stor betydning for gjennomføring av skattekontroll og avgiftskontroll. Departementet forutsetter at elektronisk registrerte opplysninger oppbevares i slikt format i hele oppbevaringsperioden.

Departementets forslag til krav til regnskapssystemet forutsetter utfyllende regler i forskrift. Det foreslås en generell hjemmel til å gi utfyllende regler som bl.a. vil omfatte nærmere regler om regnskapssystemet. Etter departementets syn kan det være aktuelt bl.a. å gi nærmere bestemmelser i forskrift om sikkerhetskopiering av registrerte opplysninger.»

8.2 Begrepet regnskapssystem og dokumentasjon av regnskapssystemet mv.

8.2.1 Utvalgets forslag

Med begrepet regnskapssystem forstår utvalget (NOU 2002: 20 punkt 4.3.3):

«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).»

Utvalget redegjør i NOU 2002: 20 kapittel 7.1 nærmere for begrepet regnskapssystem (herunder omfang og avgrensing). Utvalget uttaler bl.a.:

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

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

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

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

- Bokføring av transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner. Dette kan skje ved manuell registrering eller ved automatisk oppdatering av elektroniske registre.
- Sammenstilling av bokførte opplysninger eller annen informasjon for å produsere lovbestemte spesifikasjoner.
- Sammenstilling av bokførte opplysninger eller annen informasjon for produksjon av pliktig regnskapsrapportering.»

Utvalget foreslår et krav om at det skal foreligge dokumentasjon av regnskapssystemet som beskriver kontrollsporet og hvordan systemgenererte poster kan etterprøves, herunder aktuelle koder og faste data, dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger, jf. lovutkastet § 6 annet ledd. Utvalget legger vekt på at kravene skal være «spisset» mot formålet med dokumentasjonen, hvilket er etterprøving og kontroll av samtlige bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner.

Utvalget vurderer krav til dokumentasjon av regnskapssystemet i NOU 2002: 20 punkt 7.3. De uttaler:

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

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

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

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

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

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

7.3.1.1 Beskrivelse av kontrollsporet

Grunnlaget for en slik beskrivelse vil være en oversikt over typer transaksjoner og andre

regnskapsmessige disposisjoner. Oversikten må gjøre kontrollsporet forståelig for en ekstern kontrollør. For helt enkle, nærmest selvforklarende systemer, vil det i praksis ikke være behov for en separat beskrivelse. I andre tilfeller vil det kunne være tilstrekkelig å lage en liste over de forskjellige bilagsseriene og tilhørende transaksjoner. Transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner med komplisert kontrollspor, for eksempel systemgenererte poster, bør dokumenteres særskilt, med mer utfyllende beskrivelser.

7.3.1.2 Systemgenererte poster

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

Faste data

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

lerte faste data som rentesatser benyttet ved systembaserte renteberegninger, fordelingsnøkler for forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, samt fordelingsnøkler for systembasert fordeling av inntekter eller kostnader mellom forskjellige juridiske enheter og lignende.

Koder

Enkelte systemgenererte poster initieres ved registrering av koder på bokføringstidspunktet. Oversikt over disse kodene må foreligge. Et typisk eksempel på slike koder er merverdiavgiftskodene. I de fleste enklere systemer vil betydningen av disse kodene fremgå av de lovbestemte spesifikasjonene. Det vil da normalt ikke være behov for en separat dokumentasjon av kodene. For virksomheter som har merverdiavgiftskoder som initierer forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, vil en slik dokumentasjon derimot være nødvendig. Dokumentasjonskravet gjelder videre koder som medfører en transaksjonsbehandling. Koder som registreres for interne rapporteringsformål, for eksempel avdelingskoder, omfattes ikke av dokumentasjonskravet.

Systembeskrivelser

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

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

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

Enkelte har tolket løbldforskriften slik at det kreves brukerdokumentasjon for de enkelte IT-løsningene som inngår i regnskapssystemet. Dette kan ikke leses av forskriftsteksten, og tolkningen har sannsynligvis sin bakgrunn i at brukerdokumentasjon har vært nevnt som eksempel på tilfredsstillende dokumentasjon. Selv om det ikke foreligger et slikt krav, kan system- og brukerdokumentasjon i mange tilfeller helt eller delvis inngå som en del av dokumentasjonen av regnskapssystemet, spesielt i teknolo-

gisk kompliserte miljøer. Det er imidlertid ikke behov for et generelt krav til system- eller brukerdokumentasjon for de forskjellige IT-løsningene som benyttes. Det vil for eksempel ikke være hensiktsmessig å pålegge oppbevaringsplikt for brukerdokumentasjonen for et årsavslutningsprogram i ti år etter at den bokføringspliktige sluttet å bruke det.»

8.2.2 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening støtter utvalget i hva som skal omfattes av regnskapssystemet, og uttaler:

«DnR støtter fullt ut hva som skal omfattes av regnskapssystemet. Omfanget av regnskapssystemet blir definert av hva som må bokføres. I regnskapsloven kapittel 2 er kravet til registreringer av avtaler et av de store problemene med praktiseringen av reglene. Det er derfor viktig at loven klart definerer bokføringsplikten og at bare det som har betydning for pliktig rapportering og lovbestemte spesifikasjoner må bokføres. Vi støtter derfor utvalgets konklusjon i punkt 4.1.3 om at sikring av intern økonomisk oppfølging og kontroll ikke skal være en del av regnskapssystemet.

Også *Kredittilsynet* støtter utvalgets avgrensning av regnskapssystemet, og uttaler:

«Kredittilsynet støtter utvalgets avgrensning av regnskapssystemet slik det bl.a. er illustrert i figur 7.1 på side 56. Regnskapssystemets funksjon er å muliggjøre produksjon av pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner basert på transaksjoner og disposisjoner. Regnskapssystemet må være utformet og dokumentert på en måte som muliggjør at rapportering kan skje innen gitte frister, og at sammenhengen mellom bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering kan etterprøves (kontrollspor). Bokføringsloven stiller videre krav til at regnskapssystemet skal være ordentlig og oversiktlig.

Kredittilsynet finner det hensiktsmessig å supplere utvalgets drøfting av regnskapssystemet med å knytte avgrensningen av regnskapssystemet opp mot begrepet kontrollspor. Det er Kredittilsynets oppfatning at regnskapssystemet omfatter alle systemer, manuelle og elektroniske, som påvirker kontrollsporet fra dokumentasjon av bokførte opplysninger til pliktig regnskapsrapportering. Dersom f.eks. et internt hjelpesystem er en del av kontrollsporet er hjelpesystemet en del av regnskapssystemet.

Sporbarhet/kontrollspor er et sentralt element i etterkontroll av et regnskap. Utvalget drøfter sporbarhet i avsnitt 4.2.2.7 under grunn-

leggende forutsetninger og i forbindelse med dokumentasjon av regnskapssystemet i avsnitt 7.3. I avsnitt 4.2.2.7 fremkommer det at det skal være mulig å følge bokførte opplysninger fra dokumentasjon til pliktig regnskapsrapportering, og omvendt. I avsnitt 7.3.1.1 drøftes hvilke typer dokumentasjon som vil være nødvendig for å beskrive kontrollsporet.

Kredittilsynet vil peke på at også utformingen av regnskapssystemet er viktige i relasjon til kontrollsporet. Regnskapssystemet bør være utformet slik at kontrollarbeidet vil kunne utføres på en hensiktsmessig måte. Et krav om at regnskapssystemets utforming skal muliggjøre en hensiktsmessig etterkontroll kan etter Kredittilsynets oppfatning gå noe lengre enn bare at det skal være mulig å følge bokførte opplysninger fra dokumentasjon til pliktig regnskapsrapportering, og motsatt. Se punkt 35.»

Etter *Kredittilsynets* oppfatning må systemer som benyttes til å fremskaffe nødvendige noter til regnskapet anses som del av regnskapssystemet (jf. punkt 6.3 ovenfor).

Norsk Tjenestemannslag foreslår at begrepet regnskapssystem omdefineres til også å gjelde interne hjelpesystemer og at disse systemene skal dokumenteres på lik linje med selve bokføringssystemet. Norsk Tjenestemannslag uttaler bl.a.:

«Ut fra det NTL Skatt kan lese av innstillingen så medfører den valgte definisjon av regnskapssystem at hjelpesystemer som lønssystem, ordre- og lagersystem etc. ikke er en del av regnskapssystemet og derav ikke behøves å dokumenteres nærmere. Dette er uheldig da slike systemer ofte danner grunnlaget og bakteppet for den bokføringen som skjer. Det som bokføres vil enten bli overført fra hjelpesystemene maskinelt eller det bokføres manuelt fra utkjørte lister. Det er derfor naturlig at det også er mulig å få en dokumentasjon over disse systemene. Kan her særlig nevne at Skatte- og avgiftsmyndighetene er avhengig av at lønssystemer fungerer tilfredsstillende og at det er mulig å kontrollere grunnlagsdataene for de innrapporterte beløp. NTL-Skatt kan heller ikke se at utvalget har ment at dette er en del av dokumentasjonen omhandlet i kap. 9.»

Skattedirektoratet har følgende merknader til den foreslåtte avgrensningen av regnskapssystemet:

«Skattedirektoratet forstår denne avgrensningen slik, at regnskapssystemet er de komponenter som benyttes i prosessen mellom dokumentasjon og rapportering / spesifikasjon. Dersom det benyttes integrerte system, for eksempel på lønnsområdet eller salgsområdet, vil dokumentasjonsplikten kun være begrenset til kontroll-

sporet mellom dokumentasjonen som produseres av disse delsystemene, og beløpene i de lovbestemte spesifikasjonene. Skattedirektoratet stiller i den forbindelse spørsmål ved om det ved bruk av elektroniske forsystem / dokumentasjonssystem også bør være krav om systemdokumentasjon. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør det vurderes et slikt krav til bl.a. lønssystem og kassaapparat. Dette kan gjøres ved å gi en forskriftshjemmel i loven § 6 nytt tredje ledd.»

Skattedirektoratet foreslår følgende nytt tredje ledd i lovutkastet § 6:

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

Når det gjelder dokumentasjonskravene, uttaler *Kredittilsynet* blant annet:

«Utvalget skriver i avsnitt 2.7 at: «(...) kravene til dokumentasjon bør begrenses til de store og kompliserte systemene, og (...) dette mest hensiktsmessig kan ivaretas ved å videreføre bestemmelsene i lønnsforskriften». Kredittilsynet er enige i dette, men ber departementet vurdere om kravet kan løses opp ytterligere. Kredittilsynet anser formuleringen «Når kontrollmyndigheter ber om det, skal det gis informasjon som er nødvendig for å kunne etterkontrollere bokføringen» å være mer hensiktsmessig. Utvalget uttrykker for så vidt det samme i utredningens avsnitt 7.3.1 der det heter at: «Utvalget mener (...) at reglene for dokumentasjon ikke bør gjøres mer omfattende enn formålet med denne dokumentasjonen tilsier». Kredittilsynet går ut fra at det samme bør gjelde ved endringer i regnskapssystemet. Slik det er formulert i utredningens pkt. 7.3.1.3, kan det imidlertid synes som at endringsdokumentasjon likevel alltid skal foreligge. Lønnsforskriften ble tolket i tråd med Kredittilsynets oppfatning på dette punkt uten at det er påvist problemer i tilknytning til dette. Erfaring fra tidlige utgaver av Lønnsforskriften viser at et ubetinget krav om skriftlig dokumentasjon var vanskelig å gjennomføre i praksis.

I tilknytning til forrige avsnitt finner Kredittilsynet det uheldig at utvalget i siste avsnitt i avsnitt 2.7 benytter formuleringen at «(...) dokumentasjonen må (...) beskrive (...)». Dette kan oppfattes som en skriftlig systembeskrivelse, og basert på tidligere erfaring vil vi som nevnt fraråde skriftlighetskravet så lenge dette ikke er nødvendig. Kredittilsynet vil også påpeke at oppbevaringsbestemmelsen i § 13 må ikke gis en utforming som utvider innholdet i dokumentasjonskravet utover slik det er drøftet i avsnitt 7.3.1 i utredningen og i Kredittilsynets merknad over.»

Kredittilsynet foreslår at § 6 annet ledd endres til: «Når kontrollmyndigheter ber om det, skal det gis den informasjon som kontrollmyndighetene finner nødvendig for å kunne etterkontrollere bokføringen». Videre foreslår Kredittilsynet at bestemmelsen bør vurderes flyttet til loven § 14.

NHO uttaler:

«Utvalget foreslår å opprettholde et krav om dokumentasjon av regnskapssystemet, hvis det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger. Dokumentasjonskravet omfatter da beskrivelse av kontrollsporet og systemgenererte poster, faste data, koder, systembeskrivelser og endringer i regnskapssystemet. I store kompliserte regnskapssystemer foretas endringer ofte. Den bokføringspliktige vil regelmessig selv ha oversikt over de foretatte endringene og hvordan regnskapssystemet etter endringen fungerer, slik at bokføringspliktige på ethvert tidspunkt kan beskrive og således dokumentere hvordan regnskapssystemet fungerer. Dette må være tilfredsstillende sett i forhold til kravet til dokumentasjon av regnskapssystemet og være tilfredsstillende for å etterprøve god nok etterkontroll. Et krav om i ettertid å kunne dokumentere enhver endring vil være vanskelig å etterleve i praksis. Vi foreslår derfor at dette kravet utgår, eventuelt at det begrenses til vesentlige endringer.»

8.2.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i utgangspunktet til utvalgets drøftelse av regnskapssystemets omfang og avgrensning. Med begrepet regnskapssystem forstås et system bestående av en eller flere komponenter som benyttes til og muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten ivaretas. Komponentene kan være manuelt vedlikeholdte lister, journaler etc. eller elektroniske systemer (programvare). I utgangspunktet vil dette innebære at såkalte «hjelpesystemer» eller «integreerte system» som for eksempel lønssystem, ordre- og lagersystem etc. vanligvis ikke vil anses for å være en del av selve regnskapssystemet.

Departementet finner i likhet med utvalget at utviklingen fra manuelle systemer til i økende grad automatisering av bokføringen, tilsier at det av kontrollhensyn bør fastsettes krav til dokumentasjon av regnskapssystemet. Formålet med dokumentasjon av regnskapssystemet vil være å muliggjøre kontroll av transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner der behandlingen er komplisert og kontrollsporet vanskelig tilgjengelig. Departementet

slutter seg i utgangspunktet til utvalgets drøftelse og forslag til krav til dokumentasjon av regnskapssystemet. Dokumentasjonskravene begrenses således til de store og kompliserte systemer. Det skal foreligge dokumentasjon av regnskapssystemet som beskriver kontrollsporet og hvordan systemgenererte poster kan etterprøves, herunder aktuelle koder og faste data, dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger, jf. lovforslaget § 6 annet ledd.

Flere høringsinstanser har reist spørsmål om det bør stilles krav til systemdokumentasjon ved bruk av elektroniske forsystem/dokumentasjonssystem, jf. uttalelser fra bl.a. Skattedirektoratet og Norsk Tjenestemannslag. Etter departementets oppfatning tilsier kontrollhensyn at det vil kunne være nødvendig å stille krav om systemdokumentasjon ved bruk av slike systemer. Departementet foreslår i tråd med Skattedirektoratets forslag at det kan fastsettes nærmere regler i forskrift. Det kan for eksempel være aktuelt å stille krav om en systemdokumentasjon for lønnsystem eller kassaapparat. Det vises til lovforslaget § 6 tredje ledd annet punktum.

Et særlig spørsmål er hvilke krav som skal stilles til dokumentasjon av endringer i regnskapssystemet. NHO foreslår at kravet utgår, eventuelt at det begrenses til vesentlige endringer. NHO viser bl.a. til at den bokføringspliktige selv regelmessig vil ha oversikt over de foretatte endringene og hvordan regnskapssystemet etter endringen fungerer, slik at bokføringspliktige på ethvert tidspunkt kan beskrive og således dokumentere hvordan regnskapssystemet fungerer, samt at et krav om i ettertid å kunne dokumentere enhver endring vil være vanskelig å etterleve i praksis. Også Kredittilsynet ber departementet vurdere om utvalgets forslag til dokumentasjonskrav kan løses opp ytterligere.

Når det gjelder endringer i regnskapssystemet, slutter departementet seg til utvalgets drøftelse i NOU 2002: 20 punkt 7.3.1.3. I utgangspunktet skal det foreligge dokumentasjon av regnskapssystemet for ethvert tidspunkt. Når det gjelder eventuelle endringer i regnskapssystemet, er imidlertid det sentrale at det kan fremlegges en fyllestgjørende dokumentasjon for det aktuelle tidspunktet, ikke at endringen som sådan er dokumentert. Det må vurderes av den enkelte bokføringspliktige om det er hensiktsmessig å dokumentere innholdet i endringene eller om dokumentasjonen totalt sett oppdateres når det skjer endringer i regnskapssystemet.

8.3 Presentasjonsmedier

8.3.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår et generelt krav om at bokførte opplysninger skal kunne presenteres på papir i hele oppbevaringsperioden, jf. lovutkastet § 6 første ledd (NOU 2002: 20 punkt 7.4.3). Utvalget ser store effektivitetsgevinster ved et krav om å kunne gjengi bokførte opplysninger som er registrert elektronisk, i standard dataformat. Utvalget finner at det er så stor usikkerhet knyttet til konsekvensene av et slikt krav for de bokføringspliktige, at de ikke vil foreslå krav om oppbevaring eller gjengivelse i standard dataformat nå. Utvalget foreslår imidlertid at departementet i forskrift kan fastsettes krav til annen gjengivelse. Det vises til omtale i NOU 2002: 20 punkt 7.4.

8.3.2 Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet støtter utvalgets forslag, og uttaler:

«Kredittilsynet støtter utvalgets forslag som innebærer at det ikke skal stilles krav til gjengivelse av opplysninger i standard dataformat. Den teknologiske utviklingen går raskt og løsninger som på et tidspunkt kan anses som standardiserte og hensiktsmessige, kan vise seg å være uhensiktsmessige på et senere tidspunkt. Kredittilsynet har tilsvarende erfaringer med kravet til ikke-slettbar media i Løsbladforskriften som bl.a. omfatter optiske media (WORM). I en periode representerte optiske media (WORM) en standard som innebar større trygghet for uendret innhold enn øvrige media, ved at informasjonen ikke kunne overskrives. Senere ble det imidlertid utviklet nye og mer fleksible lagringsmedia som gir god sikring, men som ikke tilfredsstillende WORM. Med en god intern kontroll i foretaket ville flere av de nye mediene som ikke tilfredsstillende WORM kunne gi en forsvarlig lagring av regnskapsopplysninger. Kravet til WORM har derfor vist seg uhensiktsmessig fordi det ikke representerer det eneste forsvarlige løsningen for lagring av regnskapsopplysninger. Det er Kredittilsynets erindring at kravet til standard dataformat i regnskapsloven av 1998 var meget omdiskutert og mener derfor at eventuell innføring av et slikt krav i fremtiden uansett må skje ved en lovendring og ikke gjennom forskrifter.»

NHO uttaler:

«NHO er en sterk tilhenger av at det ikke innføres et krav til gjengivelse av regnskapsopplysninger i standard dataformat. Kravet om presentasjon i standard dataformat vil skape store

praktiske problemer for de bokføringspliktige og var et av de store problemene forbundet med gjennomføringen og implementeringen av regnskapslovens kapittel 2. Spesielt vil dette medføre betydelige problemer for mindre virksomheter, særlig ved skifte av IT-løsning eller ekstern regnskapsfører.

NHO noterer at utvalget mener at usikkerheten knyttet til krav om gjengivelse i standard dataformat vil kunne reduseres i årene som kommer, og at det derfor foreslås en forskriftshjemmel, for eventuelt å kunne stille et slikt krav senere. Hvis et slikt krav skal innføres senere må usikkerheten om komplikasjonene krav til standard dataformat medfører ikke reduseres, men fjernes helt før det kan bli tale om å innføre et slikt krav. Det vil derfor etter vår oppfatning heller ikke være hensiktsmessig å åpne for at dette kan innføres ved forskrift, og vil derfor foreslå at denne forskriftsadgangen fjernes.»

Norsk Tjenestemannslag uttaler:

«Utvalget har i sin innstilling gitt en god drøfting på temaet standard dataformat. NTL-Skatt er av den formening av et krav om at spesifikasjoner skal angis på papir i de fleste tilfeller og så vil medføre at man har mulighet for å lese regnskapet elektronisk.

Konklusjonen for utvalget på temaet er at det er stor usikkerhet knyttet til konsekvensene av et slikt krav at de på nåværende tidspunkt ikke vil foreslå krav om oppbevaring eller gjengi-

velse i standard dataformat. De har imidlertid foreslått en forskriftshjemmel i § 6 første ledd, 2. setning.

Med bakgrunn i utvalgets konklusjon vil NTL-Skatt foreslå at det nedsettes en arbeidsgruppe bestående av fagfolk fra de ulike miljøene, med sikte på å foreta de nødvendige avklaringer på området og produsere et bedre beslutningsgrunnlag på hvorvidt det er behov for å få fastsatt en forskrift som regulerer området eller ikke».

8.3.3 Departementets vurdering

Departementet finner i likhet med utvalget at det er hensiktsmessig å skille mellom kravene til presentasjonsmedier og kravene til oppbevaringsmedier. Departementet slutter seg til utvalgets drøftelse og forslag om at det på nåværende tidspunkt ikke bør stilles krav om at bokførte opplysninger som er registrert elektronisk skal kunne gjengis i standard dataformat. Det er stor usikkerhet knyttet til konsekvensene av et slikt krav, og eventuell innføring av krav til gjengivelsesformat bør derfor vurderes nærmere. På den annen side vil imidlertid et krav til standard dataformat være et nyttig verktøy i forbindelse med kontroll og således gi store effektivitetsgevinster. Departementet slutter seg etter en helhetsvurdering til utvalgets forslag om at departementet i forskrift kan fastsette krav til annen gjengivelse enn papir. Det vises til lovforslaget § 6 annet ledd.

9 Bokføring, ajourhold mv.

9.1 Hvilke opplysninger skal bokføres

9.1.1 Gjeldende rett

9.1.1.1 Regnskapsloven 1977

Det følger av regnskapsloven 1977 § 5 at regnskapsbøkene skal gi så fullstendige og spesifiserte opplysninger om forretningens gang som tilsies av hensyn til virksomhetens fordringshavere, eier og deltaker, virksomhetens ledelse og de ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov. Det er gitt nærmere regler i forskrifter.

9.1.1.2 Regnskapsloven 1998

Etter regnskapsloven § 2–1 annet ledd skal registrering omfatte alle opplysninger som har betydning for utarbeiding av årsregnskap og annen regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig rapportering). Opplysningene skal minst omfatte:

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

Det er gitt utfyllende regler i regnskapsforskriften.

9.1.2 Utvalgets forslag

Utvalget har omtalt begrepet bokføring i NOU 2002: 20 kapittel 4. Med bokføring forstår utvalget «registrering av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader i regnskapssystemet». I NOU 2002: 20 punkt 8.1 uttales om begrepet bl.a.:

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

Utvalget foreslår å legge til grunn tilsvarende modell som i regnskapsloven 1977, ved at kravene til innholdet i bokførte opplysninger fremgår indirekte av kravene til spesifikasjoner og rapporter. Utvalget foreslår en generell lovbestemmelse, der det slås fast at alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner som nevnt i § 5 og pliktig regnskapsrapportering skal bokføres, jf. lovutkastet § 7 første ledd. I NOU 2002: 20 punkt 8.2.2 uttales:

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

9.1.3 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening støtter at loven klart definerer bokføringsplikten og at bare det som har betydning for pliktig rapportering og lovbestemte spesifikasjoner må bokføres.

Kredittilsynet mener utredningen er uklar når det gjelder spørsmålet om når bokføring har skjedd. Til dette uttaler Kredittilsynet:

«Dette er vesentlig å avklare fordi loven i § 7 annet ledd sier at bokføring skal skje: «så ofte som virksomhetens og transaksjonens art og omfang tilsier». Videre er det vesentlig ved retts tvister at det ikke kan reises tvil om hva som er bokført på et gitt tidspunkt. I avsnitt 4.3.9 punkt 4 og figur 4.1 fremgår det at bokføringen skjer

et sted mellom tidspunktet for innsamling av dokumentasjon og utarbeidelse av lovbestemte spesifikasjoner. Dette kan leses som at bokføring har skjedd for eksempel ved innlegging av posterings i en egnet database eller annen form for registrering i regnskapssystemet, eller at informasjonen fremgår av sekundære systemer eller bøker. Andre uttalelser i utredningen kan derimot synes å antyde at utvalget mener at bokføringen først har skjedd etter at alle lovbestemte spesifikasjoner er utarbeidet (hovedbok og reskontro). Det vil i så fall kunne være på et mye senere tidspunkt.

I regnskapsloven av 1977 og Løskriftloven er det lagt til grunn at bokføring har skjedd når posteringen er tatt inn i dagboken (bokføringsspesifikasjonen). Dagbokføring som skjæringstidspunkt gjelder også på andre registreringsområder, f.eks. ved tinglysning av rettigheter på fast eiendom. Foretakene må derfor i dag definere hva som er å anse som dagbøker, da dette i mer omfattende systemer kan være flere forskjellige papir- og/eller elektroniske presentasjoner avhengig av informasjonens art og bokføringssted. Det grunnleggende prinsippet om at bokføring har funnet sted når posteringen er tatt inn i dagboken, gjelder selv om reskontroer og/eller kontospesifikasjoner utarbeides i ettertid. Prinsippet om at bokføring skjer gjennom dagboken er meget klargjørende også i forbindelse med retting, sletting og omkjøring. Dette kommenteres nærmere i den forbindelse punkt 22.

Kredittilsynet vil poengtere at gjeldende prinsipper for bokføring, ajourhold, osv. har vist seg å fungere tilfredsstillende i praksis frem til i dag. Kredittilsynet anser det derfor fornuftig at gjeldende prinsipper videreføres, og at dette fremgår klart av lovens forarbeider. Prinsippet bør også vurderes presisert i loven eller forskriften. I tilfelle prinsippet endres, må det klart presiseres når bokføring skjer etter den nye loven.»

9.1.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag om at alle opplysninger som er nødvendige for å utarbeide spesifikasjoner som nevnt i lovforslaget § 5 og pliktig regnskapsrapportering skal bokføres. Departementet er enig i utvalgets vurdering av at det ikke er nødvendig å angi konkret hvilke opplysninger som skal bokføres, når dette fremgår tilstrekkelig klart av kravene til og beskrivelsene av spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering. Det vises til lovforslaget § 7 første ledd.

Kredittilsynet reiser i sin høringsuttalelse spørsmål om når bokføring anses for å ha skjedd. Departementet viser til at bokføring er en debet/

kreditpostering, som forutsetter at opplysningen er ført både debet og kredit i regnskapssystemet. Innleggelse av data i regnskapssystemet forut for bokføringstidspunktet, anses som registrering. For øvrig vises det til utvalgets uttalelser i NOU 2002: 20 punkt 8.1.

9.2 Ajourhold

9.2.1 Gjeldende rett

9.2.1.1 Regnskapsloven 1977

Det følger av regnskapsloven 1977 § 9 første ledd at bøkene skal være tilfredsstillende å jour til enhver tid i samsvar med hva som anses å stemme med god regnskapsskikk. Av annet ledd fremgår at kontante inn- og utbetalinger skal så vidt mulig føres i kasseboken samme dag de finner sted. Etter loven § 10 første ledd skal kontiene i kasseboken og dagboken summeres for perioder på en eller to måneder. Dette innebærer et minste ajourføringskrav for perioder på to måneder.

9.2.1.2 Regnskapsloven 1998

Etter regnskapsloven 1998 § 2–1 fjerde ledd skal registrering foretas uten ugrunnet opphold. Opplysninger som har betydning for utarbeidning av pliktig rapportering, skal uansett være registrert innen de tidsfrister som gjelder for rapporteringen.

Det fremgår av regnskapsloven § 4–1 første ledd at kontante inn- og utbetalinger så vidt mulig skal registreres samme dag de finner sted. Etter bestemmelsens annet ledd gjelder dette ikke for regnskapspliktige som kun er regnskapspliktig etter regnskapsloven § 1–2 annet ledd (dvs. regnskapspliktig etter loven kapittel 2) og som benytter ekstern regnskapsfører. Det er fastsatt ytterligere særregler for regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1–2 annet ledd i regnskapsloven § 4–2.

9.2.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår i lovutkastet § 7 annet ledd som en generell regel at bokføring skal skje så ofte som virksomhetens og transaksjonens art og omfang tillier. Bestemmelsen tar utgangspunkt i den grunnleggende forutsetning om ajourhold, jf. lovutkastet § 4 nr. 5. Bokføringen skal være å jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. I NOU 2002: 20 punkt 8.3.2 uttaler utvalget:

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

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

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

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

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

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

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

Denne konklusjonen innebærer en videreføring av prinsippet i regnskapsloven 1977 og intensjonen bak regelen i regnskapsloven 1998,

og representerer samtidig en lovfesting av dagens «gode praksis».

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

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

Utvalget foreslår i lovutkastet § 7 fjerde ledd første punktum et unntak fra kravet om ajourføring hver fjerde måned for «bokføringspliktige med få transaksjoner». Utvalget mener det er nødvendig å gi forskriftsregler om ajourføringen for «bokføringspliktige med få transaksjoner», jf. lovutkastet § 7 fjerde ledd annet punktum. I NOU 2002: 20 punkt 8.3.2 uttaler utvalget følgende om dette:

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

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

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

9.2.3 Høringsinstansenes merknader

NHO, Skattedirektoratet, Norsk Tjenestemannslag og Landslaget for Regnskapskonsulenter gir uttrykk for at de støtter den foreslåtte hovedregelen for ajourhold. *NHO* uttaler:

«I tillegg til at bokføringen må være à jour i forhold til pliktig regnskapsrapportering, støtter *NHO* forslaget om at virksomhetens art og omfang skal være førende for kravet til ajourhold. Dette gir en regel som er fleksibel i forhold til de bokføringspliktige, uten at man risikerer at enkelte bedrifter ikke har nødvendig kontroll på egen økonomisk situasjon.

I forhold til foretak som har en merverdiavgiftsperiode på et år (omsetning under 1 million kroner) og ikke ansatte, vil dette imidlertid kunne bety at bokføringen kun skal være à jour ved utgangen av året, med mindre det foreslås minimumskrav til ajourhold utover terminene for pliktig regnskapsrapportering. Utvalget foreslår en minimumsperiode for ajourhold på fire måneder, noe som synes som en hensiktsmessig periode. *NHO* støtter også at det gjøres et unntak fra denne fire måneders kravet til ajourhold for foretak som har et begrenset transaksjonsvolum, og som omfattes av retten til årsoppgave for merverdiavgift.»

Landslaget for Regnskapskonsulenter uttaler:

«At regnskapet skal være oppdatert for hver pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver 4. måned ser vi på som en meget positiv regel. Det betyr framdrift i regnskapsførens arbeid.»

Norsk Tjenestemannslag uttaler:

«Et løpende ajourhold er av betydning for å kunne foreta løpende kontrollhandlinger gjennom året. Dette gjelder både ved kontroll av 2 månedlige terminoppgaver (arbeidsgiveravgift, skattetrekk og merverdiavgift) og for å kunne overholde opplysningsplikten, jf. ligningsloven § 6–3 og merverdiavgiftsloven § 47.»

Skattedirektoratet, Norsk Tjenestemannslag og ØKOKRIM foreslår at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk skal regnes som pliktig regnskapsrapportering etter lovutkastet § 7 annet ledd, slik at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk medfører plikt til å ajourføre regnskapet hver annen måned. *Skattedirektoratet* uttaler bl.a.:

«En kontroll med utgangspunkt i et ajourført lønssystem vil kun fange opp de transaksjoner som er ført i lønssystemet. Eventuelle andre lønnsrelaterte kostnader som av ulike årsaker ikke er ført i lønssystemet, vil ikke kunne bli gjenstand for den samme kontroll. Skattedirek-

toratet finner grunn til å påpeke at avgiftspliktige virksomheter kun har anledning til å levere årsterminoppgave dersom omsetningen innenfor avgiftsområdet ikke overstiger kr 1 000 000. Ved omsetning over kr 1 000 000 skal de levere 2 månedlige terminoppgaver, og får dermed krav til ajourhold hver annen måned, jf. bokføringsloven § 7 annet ledd.

Skattedirektoratet foreslår at den samme grensen skal gjelde i forhold til lønn. Vi finner det uheldig at store virksomheter som ikke driver merverdiavgiftspliktig virksomhet, kan benytte regelen om ajourhold hver fjerde måned. Skattedirektoratet mener imidlertid at foretakets bokføring kan utsettes til det ajourføringsstidspunkt som gjelder for merverdiavgiftspliktige virksomheter som leverer 2 månedlige terminoppgaver, forutsatt at rapporteringen av arbeidsgiveravgift og skattetrekk skjer fra et ajourført lønssystem. Årsaken til dette er at oppgavene over skattetrekk og arbeidsgiveravgift skal leveres allerede den 8. (for siste periode den 15.) i måneden etter 2-måneders periode. Vi antar at et slikt ajourføringstidspunkt er i samsvar med gjeldende rett / praksis, hvor lønnsforskriften krever ajourhold pr. 2 måneder, men hvor det neppe er forutsatt at ajourføring skal skje innen 8 dager etter periodens utløp.»

Skattedirektoratet foreslår at det innføres en grense på 1 000 000 kroner slik at plikten til å ajourføre regnskapet hver annen måned blir lik for merverdiavgiftspliktige virksomheter og virksomheter som ikke er merverdiavgiftspliktige. Forutsatt at denne løsningen velges, forslår Skattedirektoratet at lovutkastet § 7 siste ledd siste punktum endres til: «Departementet kan i forskrift gi unntak fra kravet til ajourhold for bokføringspliktige med få transaksjoner eller lav omsetning.»

Skattedirektoratet påpeker for øvrig at opplysningsplikten etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven kan inntre tidligere enn kravene til ajourhold. Skattedirektoratet viser i den forbindelse til lovutkastet § 4 første ledd nr. 1, som krever at regnskapssystemet skal innrettes slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

ØKOKRIM uttaler til dette bl.a.:

«Særlig ut fra et kontrollsynspunkt er det etter ØKOKRIMs mening ikke tilfredsstillende bare å kreve ajourføring av deler av regnskapsopplysningene hver annen måned. For eksempel ser man ofte ved kontroll at transaksjoner som i realiteten dreier seg om trekk- og arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser, ikke registreres som slike, og dermed ikke vil finnes igjen i et lønssystem.»

Norsk Tjenestemannslag uttaler:

«I sin drøfting har imidlertid utvalget i pkt. 8.3.2 kommet til at pliktig regnskapsrapportering av skattetrekk og arbeidsgiveravgift ikke behøver å medføre en ajourført bokføring hver annen måned. Begrunnelsen er at denne rapporteringen kan skje fra et ajourført lønssystem uten at det er behov for å bokføre opplysningene. Dette medfører at ikke avgiftspliktige virksomheter kan forholde seg til regelen om ajourhold hver fjerde måned.

NTL-Skatt er ikke enig i dette. En kontroll med utgangspunkt i et ajourført lønssystem vil kun fange opp de transaksjoner som faktisk er ført i lønssystemet. Andre lønnsrelaterte kostnader som av ulike årsaker ikke er ført i lønssystemet vil ikke kunne bli gjenstand for den samme kontroll.

Det er forarbeidene til lovforslaget som gir uttrykk for at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk i seg selv ikke skal medføre plikt til å ajourføre bokføringen. NTL-Skatt foreslår at slik rapportering skal regnes som pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 7 annet ledd, slik at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk medfører plikt til å ajourføre regnskapet hver annen måned.

Alternativt foreslår NTL-Skatt at omsetningsgrensen i avgiftslovgivningen også gjelder for ikke avgiftspliktige virksomheter i forhold til lønn. I avgiftslovgivningen er det nå en grense på 1 mill. i omsetning for hvorvidt man har anledning til å benytte én avgiftsperiode i året eller må forholde seg til 2 månedlige terminer. Dette medfører at alle som har under 1 mill. i omsetning kan følge regelen om ajourhold hver fjerde måned.»

Skatterevisorenes Forening mener forslaget om at regnskapene skal være a jour minimum hver fjerde måned er for sjeldent, og ønsker ordlyden endret til «... og ikke sjeldnere enn hver annen måned...». Videre uttaler Skatterevisorenes Forening:

«Dette med bakgrunn i at en del næringsdrivende har årsterminoppgave, og at mange små transaksjonsbeløp forekommer. Bilagsomfanget kan da bli betydelig.

Som det fremgår av Skattedirektoratets fellesskriv til fylkesskattekontorene datert 29. juni 2001, anses tjenester som hovedregel levert etter hver som de utføres. Det vises i den sammenheng til Regnskapsrådets uttalelse nr. 1/89 av 10. februar 1989 der det uttales at inntekter i henhold til regnskapslovgivningen skal regnskapsføres når det oppstår krav for utførte tjenester og at når det gjelder tjenesteytende næringer vil dette være etter hvert som tjenestene utføres.

Tjenesteyter skal utstede faktura (salgsdokument) og foreta avgiftsberegning i det minste per to måneder for løpende tjenester som anses levert i perioden/terminen (med forbehold om «30-daters regelen», jf. forannevnte fellesskriv). Tidspunktet for periodisering/utfakturering påvirkes ikke av eventuelle betalingsbetingelser.

I forarbeidene til lov om årsregnskap mv. av 17. juli 1998 nr 56, Ot.prp. nr 42 (1997–98) kapittel 5.7.1, redegjøres det for hva som er/var rett på dette området etter lov om regnskapsplikt av 13. mai 1977 nr 35:

«God regnskapsskikk på dette området anses vanligvis å innebære krav om daglig ajourhold av kassabok og dagbok. I følge underutvalget har det vært alminnelig akseptert at forsvarlig regnskapsføring tilsier at reskontrobok og spesielt hovedbok i større grad kan ajourføres periodisk. Kravene til periodisk avslutning av regnskapsbøkene framgår av regnskapsloven § 10. Kontiene i kassaboken og dagboken skal summeres for perioder på en eller to måneder og overføres til hovedboken. Bestemmelsen innebærer et krav til journalføring av hovedbok minst hver annen måned.»

Løsbladforskriften og andre særlover har bestemmelser om periodiske avslutninger. Her stilles det også krav om at regnskapsperioden skal utgjøre maksimum to måneder.

Dermed mener Skatterevisorenes Landsforening at «tomåneders-regelen» bør hjemles konkret.»

Norges Bondelag går i mot forslaget om tertialvis ajourhold, og uttaler:

«Bokføringsutvalget (heretter benevnt utvalget) foreslår i lovens § 7 at alle regnskap skal oppdateres ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. Slik tertialvis oppdatering foreslås også for de regnskap som har pliktige rapporteringer bare én gang i året. Regnskap med færre enn 100 bilag foreslås unntatt.

Det er bemerkelsesverdig at utvalget fremmer et slikt forslag uten noen påvisning av behovet. Utvalget legger heller ikke fram noen dokumentasjon på at regnskap som gjøres opp sjeldnere, men dog innen de lovpålagte frister, ikke holder de krav som stilles. Vi vil hevde at gode rutiner ved bilagshåndteringen fullt ut sikrer grunnlaget for et riktig regnskap. En stor andel av de regnskapspliktige har tilfredsstillende rutiner og vil oppleve dette forslaget som helt unødvendig.

Det har videre kommet oss for øre at utvalgets forslag om tertialvis oppdatering, ikke er framsatt av myndighetene, men av regnskapsbransjen. Vi stiller oss uforstående til at bransjen virkelig ønsker et slik system. Vi kjenner

primært forholdene innen landbruk og andre næringer som er vanlige på bygdene. Det store flertallet av disse regnskapene har årlig rapportering av mva, de har et omfang på fra 50 til 500 bilag årlig og de blir ført på regnskapskontor. Dagens regelverk er fleksibelt, og regnskapskontor og kunde avtaler seg i mellom om hvor ofte regnskapene skal oppdateres. At regnskapskontor og kunde nå skal tvinges til å ta første oppdatering mens årsoppgjørperioden på regnskapskontorene ennå er i gang, ser vi som helt meningsløst. Effekten er fordyrende for kundene, skaper ytterligere stress på regnskapskontorene og gir liten nytte.

I forhold til næringsdrivende som fører sitt eget regnskap virker forslaget urimelig. Bønder som tidligere kunne ta regnskapet i roligere perioder, må nå benytte dyrebar tid i sommerhalvåret til å føre bilag.

I landbruket påløper inntekter og kostnader sesongavhengig. For en betydelig andel av de regnskapspliktige i næringen oppstår inntektene kun i siste tertial. Vi kan ikke se at det skal være noen grunn til at disse næringsdrivende i lovs form skal pålegges utarbeide to tertialregnskap med bare kostnader.

Vi har mao. sterke innvendinger mot dette forslaget, og vi krever at de foreslåtte reglene fra 1998-loven må beholdes. Disse formulerer et berettiget krav om registrering uten ugrunnet opphold og senest innen frister for pliktig rapportering.

Forslaget om tertialvis ajourhold må avvises.»

Den norske Revisorforening og *ØKOKRIM* foreslår at unntaket for bokføringspliktige med få transaksjoner i lovutkastet § 7 fjerde ledd utgår. *Revisorforeningen* uttaler til dette:

«Når det gjelder kravet til ajourhold mener vi dette bør være likt uavhengig av størrelsen på foretaket eller bilagsmengden og at det derfor ikke bør være noe unntak for bokføringspliktige med få transaksjoner. Hensynet til kreditorvernet tilsier at alle foretak bør være à jour med regnskapsføringen oftere enn en gang i året. Vi foreslår derfor at § 7 fjerde ledd fjernes.

Dersom vår kommentar ikke tas hensyn til, mener vi at § 7 fjerde ledd bør omformuleres. Første setning har ingen selvstendig betydning da de bokføringspliktige uansett må gå til forskriften for å se hvilke regler som gjelder. Vi foreslår derfor sekundært at fjerde ledd endres til:

«Departementet kan i forskrift gi unntak fra kravet om ajourføring hver fjerde måned for bokføringspliktige med få transaksjoner.»

Vi viser for øvrig til kommentarer til forskriftsutkastet.»

ØKOKRIM uttaler:

«Selv bokføringspliktige som ikke har to-månedlige rapportering og som har få transaksjoner, vil kunne drive en betydelig virksomhet med reelle og viktige behov for både intern og ekstern kontroll. Disse behovene vil ikke kunne ivaretas ved ajourføring én gang i året, opp til mer enn ett år etter at transaksjonen fant sted. Som eksempel nevnes virksomhet med kjøp og salg av fast eiendom.

For bokføringspliktige med få transaksjoner antas det uansett å innebære en begrenset belastning å ajourføre regnskapet hver fjerde måned. Når behovet for ajourføring med tanke på intern og ekstern kontroll holdes opp mot dette, foreslås at det ikke gis særlige unntak fra kravet om ajourføring hver fjerde måned. For ordens skyld nevnes at det ikke anses tilstrekkelig å forutsette at de aktuelle tilfeller fanges opp av bestemmelsen om at bokføring skal skje så ofte som virksomhetens art og omfang tilsier (lovens § 7 annet ledd).

På denne bakgrunn foreslås lovforslagets § 7 fjerde ledd fjernet.»

Skattebetalerforeningen reiser spørsmål om det bør innføres en valgfri adgang til å benytte kontantprinsippet, og uttaler:

«Mange små næringsdrivende som vil bli omfattet av bestemmelsen om årlig ajourhold fører i dag sitt regnskap etter kontantprinsippet. Dette er i strid med dagens lovverk. Man bør derfor vurdere å innta en valgmulighet for denne gruppen til å føre regnskapet etter kontantprinsippet. Dette må også legges til grunn skattemessig.»

Den norske Revisorforening foreslår at fristene i aksjeloven § 6–15 endres til hver fjerde måned. Revisorforeningen uttaler følgende om dette:

«I annet ledd er det foreslått at de som ikke har pliktig rapportering hver annen måned må være à jour med regnskapsføringen hver fjerde måned. Etter aksjeloven § 6–15 plikter daglig leder minst hver tredje måned, å gi styret underretning om selskapets virksomhet, stilling og resultatutvikling. Selv om denne rapporteringen ikke er foreslått som en pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven, vil daglig leder i de fleste tilfeller gi sin underretning på bakgrunn av ajourførte regnskap. Etter vår oppfatning er det uheldig at fristene for daglig lederes rapporteringsplikt ikke er sammenfallende med ajourføringsfristene i lovtkastet. Det antas at denne problemstillingen er størst for små aksjeselskap og at disse ikke har behov for ajourføring av regnskapene oftere enn hver fjerde må-

ned. Vi foreslår derfor at fristen i aksjeloven § 6–15 endres til hver fjerde måned.»

9.2.4 Departementets vurdering

Utvalget foreslår å avgrense kravet til ajourhold til å omfatte transaksjoner og de periodiseringer som følger av pliktig regnskapsrapportering og av oppgave- og opplysningsplikten. Departementet slutter seg til dette utgangspunktet.

Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om å utforme en generell hovedregel om ajourhold, som suppleres med enkelte minimumskrav.

Som hovedregel skal bokføring skje så ofte som virksomhetens og transaksjonens art og omfang tilsier, jf. lovforslaget § 7 annet ledd. Det må bl.a. tas hensyn til bransje og foretakets størrelse. Dette vil innebære at store foretak vanligvis må bokføre daglig, at finansinstitusjoner og andre foretak med omfattende finansforvaltning normalt sett bør være à jour til enhver tid, samt at foretak med små transaksjoner kan ajourføre sjeldnere.

Departementet er enig i det foreslåtte kravet om at bokføringen skal være à jour i forhold til fristene for pliktig regnskapsrapportering. Det vises til lovforslaget § 7 annet ledd annet punktum. For mange bokføringspliktige vil dette i praksis innebære at den to-månedlige terminrapporteringen etter merverdiavgiftsloven setter den strengeste begrensningen i forhold til ajourføringskravet her.

Flere høringsinstanser (Skattedirektoratet, Norsk Tjenestemannslag og ØKOKRIM) har innvendinger til utvalgets forslag om at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk ikke skal regnes som pliktig regnskapsrapportering etter lovtkastet § 7 annet ledd. Disse høringsinstansene mener at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk bør medføre plikt til å ajourføre regnskapet hver annen måned.

Departementet legger i likhet med utvalget til grunn at pliktig regnskapsrapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk hver annen måned ikke vil medføre en plikt til å ajourføre bokføringen hver annen måned. Dersom den bokføringspliktige har to-månedlige terminoppgaver for merverdiavgift, skal imidlertid også transaksjoner knyttet til arbeidsgiveravgift og skattetrekk ajourføres hver annen måned. Det vil kunne gis nærmere regler om dette med hjemmel i lovforslaget § 3.

Departementet slutter seg videre til utvalgets drøftelse av og forslag om at det bør fastsettes et minstekrav for næringsdrivende som leverer årsoppgave for merverdiavgift. Næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning under 1 million kroner har etter merverdiavgiftsreformen adgang

til å benytte én avgiftsperiode, som vil innebære pliktig regnskapsrapportering en gang per år (per 31.12.). I likhet med utvalget, vises det til at hensynet til kreditorvernet, til økonomisk styring av den bokføringspliktige virksomhet og til skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for innsyn og kontroll, taler for at det bør fastsettes minstekrav til bokføringspliktige virksomheter som har mer enn et rent minimum av transaksjoner. Som et absolutt minimumskrav, foreslås at virksomheter som har mer enn et rent minimum av transaksjoner skal være å jour pr fire-månedersperioder, jf. lovforslaget § 7 annet ledd annet punktum i.f. Departementet mener i likhet med utvalget at regnskapet skal være brakt å jour senest innen to måneder etter utløpet av fire-månedersperioden.

Departementet slutter seg videre til utvalgets vurdering av og forslag til unntak fra fire-månederskravet for bokføringspliktige som har et fåtall transaksjoner gjennom regnskapsåret. Departementet legger til grunn at det i forskrift kan fastsette hva som anses som få transaksjoner. Det vises til lovforslaget § 7 annet ledd tredje punktum.

Revisorforeningen har foreslått at fristene i aksjeloven § 6–15 endres slik at de harmonerer med forslaget til ajourhold minimum hver fjerde måned. Departementet viser til at et slikt forslag eventuelt krever nærmere utredning og høring.

Skattebetalerforeningen har reist spørsmål om det bør innføres valgfri adgang til å føre regnskap etter kontantprinsippet for små næringsdrivende. Departementet viser bl.a. til at regelverket allerede inneholder særregler og dispensasjonshjemler som ivaretar hensynet til små næringsdrivende, og vil ut fra dette ikke følge opp forslaget.

9.3 Særlig om kontanttransaksjoner

9.3.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at kontanttransaksjoner skal registreres daglig, med mindre det benyttes fast kasse, jf. lovutkastet § 7 tredje ledd. Det uttales (NOU 2002: 20 punkt 8.2.3):

«Utvalget har under punkt 8.3.2 om ajourhold/bokføringshyppighet kun vurdert de generelle kravene til ajourhold av bokføringen. Både regnskapsloven 1977 og regnskapsloven 1998 har strengere krav til bokførings-/registreringshyppighet (ajourhold) for kontante inn- og utbetalinger enn for andre transaksjoner. Regnskapsloven 1977 krever at kontanttransaksjoner så vidt mulig skal bokføres i kasseboken samme dag de finner sted. Regnskapsloven 1998 har tilsvarende krav i 99-forskriften § 4–1. Det

er således et krav til daglig ajourhold for kontanttransaksjoner. Bakgrunnen for dette er problemet med sporbarheten for kontanter. Daglig bokføring gjør det enklere å sikre at alle kontanttransaksjoner blir registrert. Etter svenske regler skal kontante inn- og utbetalinger bokføres senest den påfølgende arbeidsdag. I Danmark skal det foretas daglige kasseoppgjør av kontanttransaksjoner.

Utvalget har vurdert om bestemmelsene i regnskapslovene 1977 og 1998 om daglig bokføring/registrering av kontanttransaksjoner skal videreføres. Utvalget har kommet til at bokføring i form av daglig spesifikasjon på konto for kontanter i kassebok eller lignende ikke er nødvendig dersom kontantstrømmen kan dokumenteres på en betryggende måte. Virksomhetens kontantbeholdning må imidlertid kunne etterprøves hver dag.

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

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

Også bokføringspliktige som ikke har kontantsalg, men benytter en kontorkasse for inn- og utbetalinger av kontanter, bør ha plikt til daglig ajourføring av kontanttransaksjoner. En kontorkasse kan organiseres på to måter; flytende kasse» eller «fast kasse». Ved bruk av flytende kasse vil kassebeholdningen variere i takt med innskudd og uttak av kontanter i kassen. Når flytende kasse benyttes, bør det være krav om daglig ajourhold, for eksempel ved daglig registrering av alle kontanttransaksjoner i en kassebok eller tilsvarende kassespesifikasjon. På denne måten vil det være mulig til enhver tid

å avstemme den faktiske kontantbeholdningen mot beregnet beholdning ifølge kassespesifikasjonen. Bokføringen av inn- og utbetalingene ifølge kassespesifikasjonen vil følge de ordinære kravene til ajourføring, jf. punkt 8.3.2.

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

Utvalget foreslår på bakgrunn av dette at kontanttransaksjoner skal registreres daglig, med mindre den bokføringspliktige benytter fast kasse, jf. lovutkastet § 7 tredje ledd.

9.3.2 Høringsinstansenes merknader

Ingen høringsinstanser har vesentlige merknader til forslaget.

9.3.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av og forslag om at kontanttransaksjoner skal registreres daglig, med mindre det benyttes fast kasse. Etter departementets syn tilsier problemer knyttet til sporbarheten av kontanttransaksjoner at det bør fastsettes strengere regler for bokføring av kontanter. Det vises også til at ingen høringsinstanser har gått imot forslaget. Det vises til lovforslaget § 7 tredje ledd.

9.4 Periodisering av merverdiavgift

9.4.1 Gjeldende rett

Det følger av lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 32 første ledd at beløp som nevnt i merver-

diavgiftsloven § 29 medtas i oppgaven for den termin de er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven) med mindre annet bestemmes av departementet.

Etter annet ledd kan departementet, når særlige forhold foreligger, samtykke i at betalingstidspunktet legges til grunn for fordeling av omsetning og avgift på terminene.

Som følge av ny regnskapslov, ble merverdiavgiftsloven § 32 endret. Endringen medførte at leveringstidspunktet skal legges til grunn ved periodisering av merverdiavgift. Endringene er omtalt i Ot.prp. nr. 1 (1998–1999) punkt 16.7. På bakgrunn av valgfriheten mellom å regnskapsføre etter kapittel 2 i hhv. regnskapsloven 1977 og 1998, ble det lagt til grunn at fakturatidspunktet kunne benyttes som periodiseringstidspunkt for næringsdrivende som da deklarerer og innberetter avgiften i henhold til fakturadato. Det vises til Ot.prp. nr. 1 (1998–99) punkt 16.7.3 hvor departementet uttalte:

«Som følge av adgangen til å velge regnskapsføring etter henholdsvis gammel og ny regnskapslov fram til 2001, vil registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven som i dag deklarerer og innberetter avgiften i henhold til fakturadato fortsatt kunne benytte fakturatidspunktet som periodiseringstidspunkt i to kalenderår etter iverksettelsen av ny regnskapslov. Dette forutsetter imidlertid at slik periodisering samlet sett kan anses forsvarlig etter det gamle regelverket.»

Skattedirektoratet tillater at avgiften innberettes iht. fakturadato, under forutsetning av at faktura utstedes senest 30 dager etter leveringstidspunktet.

9.4.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at merverdiavgiftsloven § 32 endres slik at fakturadato avgjør når avgift skal innberettes, samt at det fastsettes en siste frist for faktureringen i bokføringsloven, jf. lovutkastet § 18 nr.2. Utvalget uttaler bl.a. (NOU 2002: 20 punkt 8.4.2 og 8.4.3):

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

Selger bokfører vanligvis et salg når faktura utstedes. Kjøper får ikke fradrag for inngående

merverdiavgift før faktura er mottatt (merverdiavgiftsloven § 25). Sett i lys av formålet med bestemmelsene, er det derfor mye som taler for at fakturadato er et fornuftig grunnlag for periodisering av avgiften. Slik utvalget ser det, bør merverdiavgiftsloven § 32 endres tilsvarende, slik at både utgående og inngående merverdiavgift skal beregnes ut fra fakturatidspunktet. Dette kan gjøres ved at det i merverdiavgiftsloven vises til bokføringsloven mht. tidspunktet for når merverdiavgiften skal tas med i avgiftsoppgaven.

For bokføringen blir konsekvensene at:

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

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

(...)

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

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

Det vises også til utvalgets uttalelser knyttet til spesifisering av bokførte opplysninger, jf. NOU 2002: 20 punkt 6.4, samt om utstedelse av salgsdokumentasjon i NOU 2002: 20 punkt 9.5.

9.4.3 Høringsinstansenes merknader

Norges Bondelag uttaler:

«Vi har ingen betenkeligheter med at bokføring og innberetning av mva og mva-grunnlag gjennom regnskapsåret foregår på fakturadato. Når levering og fakturering skjer i to forskjellige mva-terminer innen regnskapsåret, forutsetter

vi likevel at begrenset regnskapspliktige ikke avkreves en ytterligere periodisering av mva-grunnlaget. (Det burde ha framgått tydeligere at denne periodiseringen ikke kreves for begrenset regnskapspliktige.)

Annerledes når levering og fakturering foregår på hver side av årsskiftet. Her er skatteloven klar på at leveringstidspunktet bestemmer inntekts- og kostnadsføringen. Vi kan ikke akseptere at det nå legges opp til å føre kostnad/inntekt netto i leveringsåret – for deretter å regnskapsføre mva det neste året. Det fører på sett og vis til at mva-grunnlaget skal befinne seg i begge terminer.

Landbruk praktiserer resultatføring og mva-håndtering i henhold til merverdiavgiftslovens forskrift nr. 11 § 6. Denne lyder:

Inngående avgift skal medtas i omsetningsoppgaven for den termin varen eller tjenesten er mottatt. Utgående avgift skal medtas i omsetningsoppgaven for den termin varen eller tjenesten er levert.

Med termin menes i denne forskrift regnskapsåret da landbruk er årsoppgavepliktig hva gjelder mva. Nevnte forskrift er også i overensstemmelse med skatteloven. Det er ikke foreslått endring i forskrift 11, og det oppstår da en motsetning i regelverket. Utfordringen kan løses slik:

- Enten å pålegge fakturering/avregning med dokumentasjonsdato 31.12 i slike tilfelle.
- Eller å akseptere at mva og mva-grunnlag bokføres i leveringsåret selv om dokumentasjonsdato tilhører neste år (i henhold til forskrift 11).»

Skattedirektoratet uttaler bl.a.:

«Utvalget foreslår også at merverdiavgiftsloven § 32 endres, slik at beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 29 skal tas med i oppgaven for den termin de er bokført i regnskapssystemet etter bestemmelsene i bokføringsloven. En konsekvens av dette blir at avgiften tas med i oppgaven med utgangspunkt i dokumentasjonsdato, og at det indirekte vil være kravene til utstedelse av salgsdokument som regulerer periodisering av merverdiavgift. Hovedregelen for utstedelse av salgsdokument er at salgsdokumentet skal utstedes senest en måned etter levering, jf. forskriftsutkastet § 4–2 annet ledd. Dette kan få som konsekvens at avgiften forskyves én termin (2 mnd). Dette vil i utgangspunktet være en videreføring av gjeldende rett / praksis, jf. Skattedirektoratets melding AV 8/87 av 13. april 1987. Når det gjelder virksomheter som leverer årsoppgave eller årsterminoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 31 og 31a, kan imidlertid forskyvningen bli ett år. Skattedirektoratet finner dette uheldig, og foreslår derfor et

nytt ledd i forskriften § 4–2, se nedenfor under pkt. 6.1.3 og 6.3.4.»

NHO uttaler bl.a.:

«Utvalget foreslår at bokføring skal skje med utgangspunkt i faktura og fakturadato hos både kjøper og selger. Som nevnt tidligere under «spesifikasjoner», vil dette for større foretak kunne være problematisk. Fakturadato kan være i en foregående merverdiavgiftsperiode, noe som vil medføre behov for korreksjonsposter. Vi viser til ovenstående, og foreslår som sagt en dispensasjonsadgang i tilknytning til denne bestemmelsen.»

9.4.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag, og foreslår at merverdiavgiftsloven § 32 endres. Endringen medfører at fakturadato som hovedregel vil være avgjørende for når avgiften skal innberettes. Det vises til at forslaget vil ivareta prinsippet om symmetri mellom tidfesting av inngående og utgående avgift. Videre vises det til at bruk av dokumentasjonsdato i størst grad ivaretar hensynet til kontroll og innsyn i regnskapsbehandlingen, jf. utvalgets uttalelser i NOU 2002: 20 punkt 6.4.

Det legges til grunn at det kan fastsettes nærmere regler for fakturering for virksomheter som har årsoppgave eller terminoppgave.

Departementet kan ikke se at det er påpekt et særskilt behov som begrunner en eventuell dispensasjonsadgang fra kravet om å innberette med grunnlag i fakturadatoen, og slutter seg derfor ikke til forslaget fra *NHO*.

Det vises til lovforslaget § 18 nr. 1.

9.5 Retting av bokførte opplysninger

9.5.1 Gjeldende rett

9.5.1.1 Regnskapsloven 1977

Det følger av regnskapsloven 1977 § 6 tredje ledd siste punktum at det som er ført i bøkene ikke må gjøres uleselig ved overstrykninger eller på annen måte. Dette innebærer at det ikke er adgang til å endre etter bokføring.

9.5.1.2 Regnskapsloven 1998

Det fremgår av regnskapsloven § 2–1 tredje ledd at registrerte opplysninger ikke skal endres. Nødvendig korreksjon i registrert opplysning skal skje ved

ny registrering med gjensidig henvisning mellom den nye og den opprinnelige registrerte opplysning. Rettelser kan likevel foretas i registrerte opplysninger som ikke er benyttet som grunnlag for pliktig rapportering. Det skal i så fall fremgå av den registrerte opplysningen eller tilhørende dokumentasjon at rettelse er foretatt.

9.5.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår i lovutkastet § 9 at retting av bokførte opplysninger kan skje ved endring av opplysningene, under forutsetning av at fristen for ajourhold ikke er ute eller at opplysningene ikke har dannet grunnlag for pliktig regnskapsrapportering. Etter disse tidspunktene må retting skje ved egen korreksjonspostering, som skal dokumenteres separat og som skal gjennomføres ved at den opprinnelige posteringen reverseres i sin helhet. Når opplysninger slettes, skal dette alltid fremgå av dokumentasjonen eller spesifikasjonen. Utvalget uttaler til dette i NOU 2002: 20 punkt 8.5.2:

«De grunnleggende forutsetningene inneholder et eget krav om sporbarhet (kontrollspor). I dette ligger det implisitt at det må finnes en grense for når det ikke lenger er adgang til å endre bokførte opplysninger. Samtidig er det utvilsomt slik at hvis det har skjedd en feil ved bokføringen av regnskapsopplysningene, må denne rettes slik at bokføringen gir et korrekt bilde av realiteten i transaksjonen. Formålet må derfor være å utforme reglene slik at hensynet til kontrollsporet lar seg kombinere med en praktisk smidig løsning.

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

1. Endring av bokført opplysning

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

2. Korreksjon av bokført opplysning

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

3. Sletting av bokført opplysning

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

Den underliggende forutsetningen er hele

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

Endring eller korreksjon?

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

Svaret på dette spørsmålet er etter utvalgets oppfatning avhengig av om

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

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

Forslaget innebærer en liberalisering av reglene i forhold til regnskapsloven 1977, som inneholdt et klart forbud mot overstrykninger eller at føringene på annen måte ble gjort uleselige (§ 6). Det gamle regelverket må imidlertid vurderes i lys av at en på den tiden i større grad forholdt seg til kontanter, som i seg selv etterlater seg få spor i regnskapssystemet, og at bokføringen skjedde i et manuelt system. Dokumentasjon av kontantsalg ivaretas i dette lovforlaget gjennom kravene til kassaapparat og øvrig bruk av kontanter er i dag vesentlig redusert. Behovet for slike regler antas derfor ikke å være til stede i samme grad som før. Samtidig

vil hensynet til den interne kontrollen i mange tilfeller tilsi at det etableres rutiner for dokumentasjon av endringer. I noen bransjer vil dette være en nødvendighet. IT-systemene vil dessuten ofte være innrettet slik at systemet sperrer for endringer når oppdatering har skjedd. Uten å undervurdere foretakenes interne behov for å kontrollere endringsadgangen, er det etter utvalgets oppfatning ikke formålstjenlig å begrense dette sterkt i loven.

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

Sletting

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

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

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

9.5.3 Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet har følgende merknader:

«Etter gjeldende lovforståelse kan manuelt førte dagbøker rettes eller slettes ved overstrykninger av feilaktig informasjon, og eventuell korrekt informasjon kan innføres over. Likeledes må alle summeringer rettes opp. Hvis dette ikke kan gjennomføres på en oversiktlig måte, eller at offentlige oppgaver er påvirket, eller hvis endringene vedrører tidligere avsluttede bokføringsperioder, vil rettingen i stedet normalt måtte skje i ettertid ved tilbakeføring av feilposteringen og innføring av korrekt informasjon ved ny postering. Det er Kredittilsynets oppfatning at rettingen uansett må fremgå både av opprinnelig dokumentasjon og dokumentasjonen for feilrettingen. I spesielle tilfeller med betydelige feil kan likevel feilrettingen skje ved fullstendig ny bokføring (f.eks. ved feil på en stor mengde transaksjoner). I slike tilfeller må mottakere av lovbestemt informasjon, som eksempelvis avgiftsmyndighetene, bli informert gjennom nødvendige tilleggsoppgaver. Så lenge ikke dagbøkene endres (les bokføringen) kan oppretting av feil oppstått utelukkende i reskontroer og hovedbokskontoer skje fritt ved retting eller omskriving. Forutsetningene for dette er at det skjer på en oversiktlig måte, at kontrollsporet opprettholdes og at dagbok, hovedbok og reskontroer er avstemt.

Manuelle systemer er i dag en sjeldenhet, men prinsippet om retting er videreført til de IT-baserte bokføringssystemer. Muligheten for overstrykninger er erstattet av anledning til på en systematisk måte å rette eller slette feilførte posteringer frem til dagboken foreligger, forutsatt at ikke kontrollsporet svekkes. I de fleste tilfeller innebærer dette at rettingen eller slettingen må skje ved tilbakeføring og eventuell ny, korrigeret postering. Så langt det er teknisk mulig må det da av hensyn til forsvarlig kontrollspor også her gjelde at endringen eller slettingen og bakgrunnen for denne fremgår av både opprinnelig og eventuell ny dokumentasjon. I IT-baserte bokføringssystemer vil det imidlertid ofte måtte foretas delvis eller full omkjøring av bokføringen når feil oppstår. Ofte skjer dette samme dag som feilføringen har skjedd. Det har til nå vært anledning til slik omkjøring så lenge feilen ikke har fått konsekvenser i form av uriktige oppgaver til myndighetene, avstemmingsproblemer eller ved at kontrollsporet svekkes på annen måte.

Det må etter Kredittilsynets syn fremgå klart av lovforarbeidene om gjeldende prinsipper er endret i forslaget til bokføringslov. På bakgrunn av utformingen av § 9 (Retting av bokførte opplysninger), § 13 (Oppbevaring) første ledd nr. 3 og samme paragrafs annet

ledd, synes det som at slike endringer er introdusert i forhold til regnskapsloven av 1977 og Løsbladforskriften. Kredittilsynet vil også gi uttrykk for at kravene slik de er utformet vil være tilnærmet ugjennomførlige for situasjoner der hel eller delvis omkjøring er nødvendig. Dette vil etter Kredittilsynets oppfatning kunne redusere større foretaks mulighet til å oppfylle lovens krav på en hensiktsmessige og kostnadseffektiv måte. Kredittilsynet oppfordrer til at gjeldende prinsipper for retting eller sletting videreføres. Det poengteres i denne sammenheng at disse prinsippene etter Kredittilsynets oppfatning har vist seg å fungere tilfredsstillende i praksis frem til i dag.»

Kredittilsynet påpeker at lovutkastet § 9 siste ledd krever at når opplysninger slettes, skal dette fremgå av dokumentasjonen eller spesifikasjonen. Kredittilsynet uttaler at dersom gjeldende praksis skal videreføres, må formuleringene i siste ledd vurderes endret for å klargjøre at loven ikke er til hinder for dette.

Norges Bondelag synes forslaget er for strengt, og uttaler:

«Vi mener reglene om korrigerende av bokførte opplysninger i § 9 har blitt for strenge. Og vi mener at reglene i 1998-loven § 2–1 i stedet må iverksettes. Disse bestemmelsene er bedre tilpasset behovet ved at det tillates korreksjon av registreringer som ikke er pliktig rapportert. Det foreslåtte kravet om tertialvis avslutning fører videre til at en må utstede korrigeringsbilag når en skal korrigere uvesentlige forhold som ennå ikke er pliktig rapportert. Norges Bondelag kan ikke akseptere at regnskapsføringen på denne måten blir mer tungvint og rigid.»

9.5.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets drøftelse av og forslag vedrørende retting av bokførte opplysninger. Etter departementets syn utgjør de foreslåtte reglene en hensiktsmessig avveining mellom kravet til sporbarhet (kontrollspor) og praktisk anvendelse av reglene. Det foreslås at bokførte opplysninger kan rettes og slettes på nærmere vilkår. Bokførte opplysninger kan rettes ved endring av opplysningene, forutsatt at fristen for ajourhold ikke er ute eller at opplysningene ikke har dannet grunnlag for pliktig regnskapsrapportering. Dersom retting skjer etter de nevnte tidspunktene, må retting skje ved egen korreksjonspostering, som skal dokumenteres separat og som skal gjennomføres ved at den opprinnelige posteringen reverseres i sin helhet. Når opplysninger slettes, skal dette all-

tid fremgå av dokumentasjonen eller spesifikasjonen. Det vises til lovforslaget § 9.

9.6 Bokføringssspørsmål

9.6.1 Gjeldende rett

9.6.1.1 Regnskapsloven 1977

Det følger av regnskapsloven 1977 § 4 annet ledd at bokføringen skal skje på norsk, med mindre Kongen ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet.

9.6.1.2 Regnskapsloven 1998

Etter regnskapsloven 1998 § 2–6 kan opplysninger og dokumentasjon som nevnt i loven §§ 2–1, 2–2 og 2–5 være på norsk, svensk, dansk eller engelsk.

9.6.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår å videreføre regnskapsloven 1998 § 2–6 slik at lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon av regnskapssystemet skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Utvalget foreslår en hjemmel til å gi dispensasjon fra språkkravet. Til dette uttaler utvalget (NOU 2002: 20 punkt 8.6.2):

«Det kan for eksempel være aktuelt å gi dispensasjon for foretak som er eiet av utenlandske foretak og som benytter utenlandske systemer. Forutsetningen for at dispensasjon kan gis er at den bokføringspliktige på oppfordring fra norske myndigheter vederlagsfritt kan fremlegge norsk oversettelse i den grad dette er nødvendig for å gjennomføre ettersyn og kontroll.»

9.6.3 Høringsinstansenes merknader

NHO støtter forslaget. For øvrig har ingen høringsinstanser særlige merknader til dette.

9.6.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Det kreves at spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering (jf. lovforslaget § 5) og dokumentasjon av regnskapssystemet skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk, med mindre departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemmer noe annet. Det vises til lovforslaget § 12.

9.7 Bokføringsvaluta

9.7.1 Gjeldende rett

9.7.1.1 Regnskapsloven 1977

Det følger av regnskapsloven 1977 § 4 annet ledd at regnskapet skal føres i norsk mynt, med mindre Kongen ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet. Det vises til omtale av forskrift 29. januar 1988 nr. 117 i NOU 2002: 20 punkt 8.7.1.2.

9.7.1.1 Regnskapsloven 1998

Det fremgår av regnskapsloven 1998 § 3–4 første ledd at årsregnskapet skal føres i norske kroner og på norsk med mindre departementet ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet. Ifølge bestemmelsens annet ledd kan konsernregnskapet føres i annen valuta dersom konsernets virksomhet i hovedsak er knyttet til denne valutaen og dersom slik regnskapsføring er i samsvar med god regnskapsskikk. Det vises til omtale av forskrift 10. mars 2000 nr. 218 og forskrift 16. desember 1998 nr. 1237 i NOU 2002: 20 punkt 8.7.1.3 og 8.7.1.4.

9.7.2 Utvalgets forslag

Utvalget har rettet en forespørsel til de største revisjonsfirma i Norge om hvilken praksis norske og utenlandske foretak som avlegger årsregnskap og/eller er selvangivelsespliktige etter norsk lovgivning følger når det gjelder bokføringsvaluta og omregning til norske kroner. Det vises til utvalgets fremstilling av resultatene av forespørselen i NOU 2002: 20 punkt 8.7.2.1. Utvalget ønsker å tilpasse lovgivningen slik at den blir mer praktiserbar og mer i samsvar med den praksis som har befestet seg. Utvalget har videre vurdert skatte- og avgiftsmessige hensyn. Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2002: 20 punkt 8.7.2.3. Utvalget mener det bør tilstrebes like regler for regnskap, skatt og avgift. Utvalget foreslår som hovedregel at bokføring skal skje i norske kroner, jf. lovutkastet § 8. Forslaget medfører at lovbestemte spesifikasjoner også skal kunne presenteres i norske kroner. Videre foreslår utvalget en hjemmel til at departementet i forskrift kan bestemme noe annet, dvs. tillate at bokføring kan skje i annen valuta enn norske kroner. Det vises til utvalgets omtale av dette i NOU 2002: 20 punkt 8.7.3.

9.7.3 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening og NHO støtter utvalgets forslag. Revisorforeningen uttaler:

«Utredningen viser at dagens krav til omregning fra utenlandsk valuta til norske kroner ikke alltid blir fulgt i praksis. Det er derfor viktig å finne et praktikabelt regelverk uten at dette påvirker skatte- og avgiftsprovenyet. Selv om forskriftsutkastet åpner for at bokføringen kan skje i den bokføringspliktiges funksjonelle valuta, støtter vi lovutkastet som fastsetter som utgangspunkt at bokføringen skal skje i norske kroner. De aller fleste bokføringspliktige vil ha norske kroner som funksjonell valuta og må omregne transaksjoner i utenlandsk valuta fortløpende til transaksjonsdagens kurs. Vi viser for øvrig til kommentarer til forskriftsutkastet.»

Skattedirektoratet uttaler:

«Det vises til utredningen pkt. 8.7.2.3. siste avsnitt:

«Avgiftspliktige må alltid angi merverdiavgiften i norske kroner, jf. Skattedirektoratets melding, AV nr. 10/1990 av 26. mars 1990. Dette betyr at man i den løpende bokføringen må låse disse beløpene ved omregning til annen valuta, slik at det ved omregning tilbake til norske kroner ikke oppstår noen kursdifferanser. Det er også naturlig at det blir krav om en tilsvarende låsing av beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn, skattetrekk og arbeidsgiveravgift.»

I utvalgets forslag, punkt 8.7.3, jf. forskriftsforslaget § 3–2 annet ledd, er dette formulert som et krav om at beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn og merverdiavgift skal låses i norske kroner til transaksjonsdagens kurs. Så vidt vi kan se er uttrykket «transaksjonsdagens kurs» ikke drøftet noe nærmere i denne sammenheng. Skattedirektoratet antar at det har vært meningen å videreføre gjeldende rett på avgiftsområde. Det er vist til Skattedirektoratets melding AV nr. 10/1990. Denne meldingen forutsetter at merverdiavgiften skal angis i norske kroner til kurs på faktureringsstidspunktet. Utvalget har for øvrig satt visse krav til tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentet, jf. forskriftsutkastet § 4–2, og det synes derfor naturlig at det er fakturadatoen som legges til grunn for omregning av avgiften. Transaksjonsdagens kurs vil for øvrig reise en rekke spørsmål, bl.a. i forhold til fakturering av tjenester. På samme måte kan det være uklart hva som menes med transaksjonsdagens kurs i relasjon til lønnstransaksjoner. Etter vår oppfatning er det naturlig at lønnen skal omregnes til norske kroner på transaksjonstidspunktet for utbetalingen (tidspunktet det er anledning til få beløpet utbetalt, jf. pkt. 6.3.6 nedenfor). Vi foreslår en endring i forskriften mht. merverdiavgift. Når det gjelder lønn, mener vi forståelsen

av begrepet «transaksjonsdagens kurs» kan omtales i forarbeidene.»

Kredittilsynet uttaler:

«Kredittilsynet har i prinsippet ingen innvendinger mot utvalgets konklusjon, men ønsker å påpeke viktigheten av at departementet forsikrer seg om at bestemmelsen ikke er til hinder for anvendelsen av IAS 21, «The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates», samt at kravet ikke fører til tekniske endringer i store regnskapssystemer uten betydning for regnskapene eller kontrollmulighetene.»

9.7.4 Departementets vurdering

Utvalget foreslår at bokføring som hovedregel skal skje i norske kroner. Bestemmelsen uttaler klart det som i praksis har vært hovedregelen fra de tidligere regnskapslovene. Det vises også til at høringsinstansene er positive til forslaget, og at ingen instanser går i mot utvalgets forslag til hovedregel. Departementet slutter seg på denne bakgrunn til utvalgets forslag og vurdering, jf. lovforslaget § 8.

Utvalget har foreslått at departementet i forskrift kan tillate at bokføring skjer i annen valuta enn norske kroner på nærmere angitte vilkår.

Departementet slutter seg til forslaget til forskriftshjemmel. Departementet vil i forbindelse med arbeidet med lovproposisjonen ikke ta stilling til innholdet i de enkelte forskriftsregler. Det vises til lovforslaget § 8.

Regnskapslovutvalget har i NOU 2003: 23 foreslått en generell adgang til å føre årsregnskapet i den regnskapspliktiges funksjonelle valuta (den valuta konsernets virksomhet i hovedsak er knyttet til). Forslaget innebærer at den regnskapspliktige kan velge mellom norske kroner og funksjonell valuta (dersom det er en annen enn norske kroner) som regnskapsvaluta. Etter regnskapsloven er det i dag adgang til å føre konsernregnskapet i funksjonell valuta dersom slik regnskapsføring er i samsvar med god regnskapsskikk. Forslaget er en tilpasning til at den internasjonale regnskapsstandarden IAS 21 krever at regnskapet føres i den funksjonelle valutaen. Utvalgets forslag legger til rette for det ved å tillate bokføring i funksjonell valuta på visse vilkår.

9.8 Bokføringssted

9.8.1 Gjeldende rett

Det fremgår av regnskapsloven 1977 § 7 at regnskapsføringen skal foretas i Norge. Kongen kan

ved forskrift eller enkeltvedtak gi adgang til at regnskapsføringen likevel kan foretas i utlandet.

Bokføringssted er ikke lovregulert i regnskapsloven 1998.

9.8.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår å videreføre løsningen i regnskapsloven 1998, som gir adgang til å bokføre der den bokføringspliktige selv ønsker. Utvalget foreslår således ikke å lovregulere bokføringssted. Det vises til omtale i NOU 2002: 20 punkt 8.8. Utvalget foreslår imidlertid en hjemmel i forskriftsforslaget

§ 6–3 til at myndighetene kan pålegge bokføring i Norge.

9.8.3 Høringsinstansenes merknader

NHO støtter utvalgets forslag om å videreføre regelen om at den bokføringspliktige selv kan velge bokføringssted.

9.8.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering. Bokføringssted foreslås ikke lovfestet.

10 Dokumentasjon av bokførte opplysninger

10.1 Gjeldende rett

10.1.1 Regnskapsloven 1977

Det følger av regnskapsloven 1977 § 8 første ledd at kostnader skal være legitimert ved bilag. Det samme gjelder for inntekter i den utstrekning det er mulig, bl.a. ved fakturakopier, kassasedler og kassastrimler. Etter bestemmelsens annet ledd skal hver postering foretas på en slik måte at det blir en klar forbindelse mellom bilag og bøker.

Det fremgår av løssbladforskriften § 3–2 at alle poster skal være legitimert ved originale bilag eller i annen form som muliggjør at opprinnelse og innhold kan etterprøves på like dekkende måte. Ifølge forskriften § 4–1 skal regnskapet presenteres slik at alle poster lett kan følges fra legitimasjon gjennom alle bøker regnskapsloven krever frem til årsoppgjøret. Videre skal det på en lett kontrollerbar måte være mulig med utgangspunkt i årsoppgjøret å kunne finne tilbake til legitimasjonen for de enkelte regnskapsposter og noteinformasjon.

Det er gitt enkelte regler i forskrift 20. august 1969 nr. 1 (Nr. 1) om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, forskrift 14. oktober 1969 nr. 1 (Nr. 2) om innhold av salgsdokumenter m.v. og forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skatte-trekk mv. Det vises til omtale i NOU 2002: 20 punkt 9.2.2 – 9.2.4.

10.1.2 Regnskapsloven 1998

Det er gitt regler om dokumentasjon av registrerte opplysninger i regnskapsloven 1998 § 2–3. Det følger av første ledd at registrerte opplysninger skal være dokumentert. Dokumentasjonen skal inneholde henvisning til tilhørende registrert opplysning. Dokumentasjonen skal være originalt papirbilag dersom det er utstedt slikt dokument.

Det fremgår av bestemmelsens annet ledd at dokumentasjon av transaksjoner minst skal inneholde:

1. dato for utstedelse av dokumentasjonen
2. angivelse av partene
3. ytelsens art og mengde

4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen
5. vederlag og betalingsforfall, og
6. eventuelle avgifter knyttet til transaksjon.

Ifølge tredje ledd kan bestemmelsen i annet ledd nr. 2 (om partsangivelse) for selger fravikes ved kontantsalg til forbruker.

I fjerde ledd er det gitt enkelte særlige regler for kontantsalg. Det fremgår at regnskapspliktig som er registreringspliktig etter merverdiavgiftsloven § 28 første ledd, skal registrere hver enkelt kontantbetaling fortløpende på kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system og dokumentere kontantsalget ved daterte nummererte summeringsstrimler eller tilsvarende rapport. Regnskapspliktige som ikke registrerer kontantsalg på slikt system, skal dokumentere kontantsalg ved gjennpart av daterte forhåndsnummererte salgsbilag. Kontantsalg sammenholdt med daglig optelling av kassabeholdningen skal dokumenteres.

Innholdet i dokumentasjon av lønn er nærmere regulert i regnskapsforskriften¹ § 3–2. Det er gitt nærmere regler om dokumentasjon i regnskapsforskriften kapittel 5. Det er bl.a. gitt regler om utstedelse av salgsdokumentasjon (§ 5–1), krav til salgsdokumentasjon (§ 5–2), særlig om dokumentasjon ved kontantsalg (§ 5–3), særlige regler om registrering, dokumentasjon av kontantsalg for regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1–2 annet ledd som driver ambulerende, sesongbetont virksomhet mv. (§ 5–4), dokumentasjon ved kontantkjøp (§ 5–5), uttak av eiendeler og tjenester til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner (§ 5–6), uttak av eiendeler og tjenester til eiere, deltakere eller egen virksomhet (§ 5–7), anvendelse av varer og tjenester i egen næringsvirksomhet (§ 5–8), reise og oppholdsutgifter (§ 5–9), bevertningsutgifter mv. (§ 5–10) og dokumentasjon av varelager (§ 5–11). Videre inneholder forskriften kapittel 7 særlige krav til dokumentasjon av bokførte opplysninger mv. for en rekke næringer og bransjer.

¹ Forskrift 6. mai 1999 nr. 544

10.2 Generell bestemmelse om dokumentasjon

10.2.1 Utvalgets forslag

Utvalget omtaler begrepet dokumentasjon i NOU 2002: 290 punkt 9.1. Utvalget uttaler bl.a.:

«Dokumentasjonsbegrepet benyttes i ulike sammenhenger, og betydningen av begrepet kan variere. Utvalget har i lov- og forskriftsfor-slaget brukt dokumentasjonsbegrepet på tre områder:

- dokumentasjon av bokførte opplysninger
- dokumentasjon av regnskapssystemet
- dokumentasjon av balansen

Begrepene er definert i kapittel 4. Dokumenta-sjonen av bokførte opplysninger skal vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Doku-mentasjonen skal ikke nødvendigvis være bevis for at transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner har funnet sted. Den skal være bokføringsgrunnlag og må derfor være så om-fattende og detaljert at den forhindrer at en kompetent person gjør utilsiktede feil ved bok-føringen. Videre skal dokumentasjonen av de bokførte opplysningene kunne benyttes ved et-terfølgende kontroll av bokføringen. Kontrollø-ren skal på grunnlag av dokumentasjonen være i stand til å bedømme berettigelsen (legitima-sjonen) av de bokførte opplysningene.

Dokumentasjon utarbeides på mange nivåer og i flere faser i en transaksjonskjede. Doku-mentasjon vil ofte utarbeides før det gjennomfø-res transaksjoner som medfører plikt til bokfø-ring. En del av dokumentasjonen vil således ik-ke være grunnlag for bokføring direkte, men kan være et supplement til bokføringsdoku-mentasjonen. Eksempelvis vil en utgående faktura dokumentere en salgstransaksjon, mens tilhø-rende ordre- og pakkseddel vil være suppleren-de dokumentasjon for transaksjonen. Utvalget benytter betegnelsen primærdokumentasjon på den dokumentasjonen som dokumenterer transaksjoner og øvrige regnskapsmessige dis-posisjoner direkte. Sekundærdokumentasjon benyttes som betegnelse på den supplerende dokumentasjonen.»

I lovutkastet § 10 har utvalget foreslått en gene-rell lovbestemmelse om dokumentasjon, som inne-holder et generelt krav til primærdokumentasjon i samsvar med de grunnleggende forutsetningene, kravet til kontrollspor og kravene til originalitet og formater. I NOU 2002: 20 punkt 9.3 uttaler utvalget følgende om dette:

«Utvalget har vurdert om det vil være mest hen-siktsmessig å ha en generell lovbestemmelse slik det er i regnskapsloven 1977, eller om mer

spesifikke regler bør tas inn i lovteksten, slik det er i regnskapsloven 1998. Utvalgets vurde-ring er at kravet til dokumentasjon av transak-sjoner slik det er formulert i regnskapsloven 1998, først og fremst passer for salgs- og kjøp-stransaksjoner og i mindre grad er tilpasset andre transaksjonstyper som for eksempel lønnstransaksjoner. Det vil være vanskelig å ut-arbeide én bestemmelse som stiller spesifikke krav til dokumentasjon for alle transaksjonsty-per. Utvalget har derfor konkludert med at lov-bestemmelsen bør være generell, og at spesifik-ke krav til dokumentasjon av de forskjellige transaksjonstypene bør tas inn i forskrift.

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

Dokumentasjon som vanligvis oppfattes som sekundær, kan imidlertid i enkelte tilfeller være en nødvendig del av grunnlaget for bokfø-ringen. Hvis en faktura ikke er dekkende i for-hold til kravene til innhold i salgsdokumenta-sjon, er det nødvendig å benytte pakkseddel som en del av bokføringsgrunnlaget. Pakksed-delen blir i slike tilfeller en del av primærdoku-mentasjonen. Ved fakturering og bokføring av abonnemeter, leier og lignende, vil avtaler ofte være en nødvendig del av primærdokumenta-sjonen.

Også i andre tilfeller kan primærdokumen-tasjonen bestå av flere dokumenter. For enkelte liberale yrker, for eksempel konsulenter, advo-kater og revisorer, kan ofte dokumentasjonen bestå av en faktura hvor beløp og betalingsbe-tingelser fremgår, men hvor tjenestens art ikke er tilfredsstillende angitt i forhold til kravene til innhold i salgsdokumentasjon. Dette er i stedet beskrevet i brev eller vedlegg. Også ved salg av biler er det vanlig at kravene til salgsdokumen-tasjon oppfylles ved flere forskjellige dokumen-ter.

Utvalget har konkludert med at lovbestem-melsen om dokumentasjon av bokførte opplys-ninger bør inneholde et generelt krav til pri-mærdokumentasjon i samsvar med de grunn-leggende forutsetningene, kravet til kontroll-spor og kravene til originalitet og formater (se punkt 9.13). I de tilfellene primærdokumenta-sjonen består av flere dokumenter, må hoved-dokumentet ha henvisning til de andre doku-mentene og det kan ikke anses som fullstendig uten i kombinasjon med disse dokumentene.»

Det vises også til utvalgets omtale av oppbeva-ringsbehovet i NOU 2002: 20 punkt 11.2.

10.2.2 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet påpeker at dokumentasjonsbestemmelsene er av meget stor betydning for skatteetatens kontrollvirksomhet, og uttaler videre:

«For den bokføringspliktige kan mangelfulle bilag få som konsekvens at kostnaden ikke kommer til fradrag ved beskatningen, og at inngående avgift ikke kommer til fradrag i avgiftsoppgjøret, jf. merverdiavgiftsloven § 25.

I utredningen pkt. 9.1 uttales at «Dokumentasjonen skal ikke nødvendigvis være bevis for at transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner har funnet sted». Skattedirektoratet antar at utvalget her har ment å påpeke at dokumentasjonen kan ha begrenset beviskraft i andre sammenhenger. Det er imidlertid helt grunnleggende at dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold. Etter vår oppfatning bør dette slås uttrykkelig fast i loven § 10 eller forskriften kapittel 4.»

Den norske Revisorforening støtter forslaget om at krav til dokumentasjon av transaksjoner flyttes fra loven og legges i forskriften (jf. regnskapsloven 1998 § 2–3), da de legger til grunn at dette gjør lovgivningen mer fleksibel og at det blir lettere å justere kravene ved behov.

Telenor uttaler:

«Telenor anser at bestemmelsen i første ledd tredje punktum, at dokumentasjonen ikke skal endres etter utstedelse, retter seg mot mottaker av salgsdokumentasjon.

For selger innebærer utstedelse av salgsdokumentasjon at transaksjonen som er grunnlaget for fakturaen er bokført. Da må evt. retting av bokføring skje ved ny dokumentert postering etter lovforslagets § 9 skal. Ny salgsdokumentasjon som retter en transaksjon må utstedes.

Kjøper vil aldri være berettiget til å bokføre annet enn selgers salgsdokumentasjon i sitt regnskap.

I så måte er lovforslaget en ordensforskrift til utsteder av dokumentasjon for bokføring av interne transaksjoner, salgstransaksjoner og for mottaker av faktura. Behovet for bestemmelsen bør vurderes.»

Kredittilsynet mener at formålet og betydningen av utkast til § 10 annet ledd siste punktum er uklart. Sikring av fullstendighet utelukkende gjennom bokføringsreglene synes for Kredittilsynet ikke å kunne være praktisk gjennomførbart.

10.2.3 Departementets vurdering

Formålet med dokumentasjonen vil bl.a. være å vise de bokførte opplysningenes berettigelse og dan-

ne grunnlag for etterkontroll av bokføringen. Dokumentasjonen av bokførte opplysninger er bl.a. av vesentlig betydning i forbindelse med skatte- og avgiftskontroll. Det er viktig at dokumentasjonen er så detaljert og omfattende at bokføringen kan skje på en hensiktsmessig og riktig måte. Samtidig er det viktig at dokumentasjonen ikke endres etter utstedelse.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at det i loven fastsettes et generelt krav til dokumentasjon. Kravet må sees i samsvar med grunnleggende bokføringsprinsipper, kravet til kontrollspor og kravene til originalitet og formater. Det vises til omtale i punkt 5.2.4 ovenfor, hvor departementet i hovedsak sluttet seg til utvalgets forslag til grunnleggende prinsipper, herunder prinsippet om dokumentasjon av bokførte opplysninger. Det legges til grunn at spesielle krav til dokumentasjon av ulike transaksjonstypene kan fastsettes i forskrift.

Dokumentasjonen er som nevnt grunnlaget for bokføringen. En forutsetning for at bokføringen kan skje på en hensiktsmessig og riktig måte, er at dokumentasjonen er utstedt med et korrekt og fullstendig innhold. Departementet slutter seg på denne bakgrunn til Skattedirektoratets merknad om at det er hensiktsmessig å fastslå uttrykkelig at dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold. Det foreslås at dette tas inn i lovforslaget, jf. lovforslaget § 10 første ledd annet punktum.

Departementet finner i likhet med utvalget at de generelle kravene som følger av lovforslaget i utgangspunktet bør begrenses til primærdokumentasjon.

Med primærdokumentasjon forstås dokumentasjon som dokumenterer transaksjoner og øvrige regnskapsmessige disposisjoner direkte. En del av dokumentasjonen vil imidlertid ikke være grunnlag for bokføring direkte, men kan være et supplement til bokføringsdokumentasjon. Slik supplerende dokumentasjon anses som sekundærdokumentasjon.

Dokumentasjon som vanligvis oppfattes som supplerende (sekundær), kan i enkelte tilfeller være en nødvendig del av grunnlaget for bokføringen og således anses for å dokumentere regnskapsmessige disposisjoner direkte (primær).

Dersom primærdokumentasjonen består av flere dokumenter, skal hoveddokumentet henvise til de øvrige dokumentene. Hoveddokumentet vil ikke anses som fullstendig uten i kombinasjon med disse dokumentene.

Departementet slutter seg for øvrig til utvalgets drøftelse og forslag. Det vises til lovforslaget § 10. Krav mht. originalitet og format omtales i punkt 10.3.

10.3 Krav til originalitet og format for dokumentasjon av bokførte opplysninger

10.3.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at det stilles krav om at dokumentasjon av bokførte opplysninger ikke skal endres etter utstedelse og at de skal være i et ikke direkte redigerbart format, jf. lovutkastet § 10 første ledd tredje punktum. Utvalget uttaler følgende om dette i NOU 2002: 20 punkt 9.13:

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

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

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

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

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

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

Det vises i tillegg til utvalgets forslag til grunnleggende prinsipp om sikring i lovutkastet § 4 nr. 9, der det fremgår at regnskapsmaterialet på en forsvarlig måte skal sikres mot urettmessig endring, sletting og tap.

10.3.2 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet uttaler:

«Utvalget har kommet til, at det ikke er hensiktsmessig å videreføre kravet i gjeldende rett, om å oppbevare originaldokument av papir i 3 år og 6 måneder etter overføring til annet medium, jf. utredningen pkt. 9.13. Utvalget har heller ikke foreslått å videreføre løssbladforskriftens krav til oppbevaring av regnskapsmateriale på ikke slettbart medium. Utvalget har imidlertid foreslått en regel i loven § 10 første ledd som krever at dokumentasjonen skal være i et «ikke

redigerbart format». I utredningen pkt. 9.1.3 skriver utvalget at det viktigste spørsmålet i forbindelse med originalitet, er om dokumentasjonen er endret etter utstedelse. Med utstedelsestidspunktet mener utvalget både bokførings- og tidspunktet dokumentasjonen er oversendt til en annen bokføringspliktig enhet som skal bokføre de dokumenterte opplysningene. Videre uttaler utvalget følgende:

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

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at dokumentasjonen verken kan foreligge på direkte redigerbare formater på bokføringstidspunktet eller ved oversendelse til annen bokføringspliktig virksomhet. Loven innebærer således at dokumentasjon ikke kan oversendes en annen bokføringspliktig i form av for eksempel en vanlig wordfil. Skattedirektoratet mener at lovteksten ikke er klargjørende på dette punkt. Etter vår oppfatning er den beste løsningen å konkretisere kravene i forskriften kapittel 4. Det kan da være hensiktsmessig å erstatte kravet om ikke direkte redigerbare formater i loven § 10 første ledd tredje punktum, med en forskriftshjemmel.»

NHO støtter utvalgets forslag om at dokumentasjon av bokførte opplysninger skal foreligge på et ikke direkte redigerbart format.

Den norske Revisorforening uttaler:

«Etter vår oppfatning kan også kravene i lovforslaget § 10 annet ledd tredje setning om at dokumentasjon ikke skal endres etter utstedelse og at dokumentasjonen skal være i et ikke direkte redigerbart format, også med stor fordel flyttes til forskriftsteksten.

At dokumentasjonen ikke skal endres etter utstedelse, kan lett oppfattes som at en faktura mottatt på papir ikke senere kan overføres til en CD-rom eller mikrofotograferes. Utvalget uttaler imidlertid i pkt 9.13:

«Utvalget har derfor kommet til, at det ikke er hensiktsmessig å videreføre kravet i gjeldende rett, om å oppbevare originaldokumentet av papir i 3 år og 6 måneder etter overføring til annet medium.»

Etter vår oppfatning er det ikke så lett å lese dette utav lovforslaget § 10 sammenholdt med forskriftsforslaget § 6–1. Vi mener at dette kan komme klarere frem ved å flytte bestemmelsen fra loven og utdype kravet i forskriften. Vi viser i denne sammenheng også til våre merknader til forskriftsforslaget. Kravet om at dokumentasjonen skal være i et ikke direkte redigerbart format, vil i første omgang rette seg mot utstederen av dokumentasjonen. Etter vår oppfatning passer det derfor best å flytte denne bestemmelsen fra loven og til forskriften § 4–2. Vi viser i denne sammenheng også til våre merknader til forskriftsforslaget.»

Når det gjelder det foreslåtte kravet om at dokumentasjon av bokførte opplysninger skal foreligge i et ikke direkte redigerbart format, uttaler *Kredittilsynet*:

«Kredittilsynet finner grunn til å advare mot å foreta avgrensinger i bokføringsloven på grunnlag av spesifikke teknologiske løsninger. Den raske utviklingen innen informasjonsteknologi gjør systemtekniske krav i lovgivning lite egnet. Det vises i denne sammenheng til Kredittilsynets drøfting av standard dataformat i punkt 20. Kredittilsynet foreslår at behovet for å sikre at dokumenter ikke endres, skjer gjennom krav til styring og kontroll.»

Kredittilsynet foreslår at § 10 første ledd tredje punktum gis følgende ordlyd:

«Dokumentasjon skal være i et ikke redigerbart format eller være sikret mot endringer. Alternativt må eventuelle endringer lett kunne etterspores i ettertid.»

Telenor går imot forslaget om at dokumentasjonen skal foreligge i et «ikke direkte redigerbart format», jf. lovutkastet § 10 første ledd tredje punktum. *Telenor* uttaler bl.a. at grunnlagsdata for egen bokføring av interne transaksjoner, for salgstransaksjoner, og for fakturering vanligvis foreligger kun i elektronisk form i eget regnskapssystem, og at egenprodusert dokumentasjon må kunne foreligge i ethvert format. *Telenor* viser bl.a. til direktiv 2001/115/EC av 20. desember 2001 (endring i 6. merverdiavgiftsdirektiv 77/388/EEC) som trådte i kraft 1. januar 2004. Gjennom direktivet er EU-medlemslandene pålagt å tillate elektronisk fakturering, når kunden har akseptert elektronisk faktura. *Telenor* mener at selv om kravene til regler er gitt i et merverdiavgiftsdirektiv, og skatt og avgift er unnatt fra EØS-avtalen, kan EU direktivet medføre tilsvarende krav til norske regler. *Telenor* anfører at lovforslaget ikke er i overensstemmelse med myndighetenes målsetning i eRegelprosjektet, jf.

Ot.prp. nr. 108 (2000 – 2001) om endringer i diverse lover på det offentlig- og privatrettslige området for å fjerne hindringer for elektronisk kommunikasjon punkt 2.1.1 og 2.2.2. Telenor mener at en ikke kan sette premisser for utviklingen når det ikke er nødvendig for pliktig rapportering og det ikke foreligger vektige kontrollmessige grunner. Telenor anser derfor at kravet om «ikke direkte redigerbart format» må utelates i utkastets § 10 første ledd tredje punktum siste ledd.

Skatterevisorenes Forening foreslår at ordlyden i lovutkastet § 10 første ledd tredje punktum endres til «. Dokumentasjon skal ikke endres etter utstedelse. Dersom dokumentasjonen er på dataformat, skal den ei heller kunne endres...».

10.3.3 Departementets vurdering

Når det gjelder krav til originalitet, er det sentrale hensynet å sikre at dokumentasjonen ikke endres etter utstedelse. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å lovfeste et krav om at dokumentasjon av bokførte opplysninger ikke skal endres etter utstedelse. Det vises til utvalgets drøftelse i NOU 2002: 20 punkt 9.13 og de grunnleggende bokføringsprinsipper om dokumentasjon, sporbarhet og sikring.

Et sentralt spørsmål er når dokumentasjonen anses utstedt. I likhet med utvalget legger departementet til grunn at dokumentasjonen anses utstedt når de dokumenterte opplysningene er bokført av utsteder eller kan bokføres av transaksjonsmotparten ved at dokumentasjonen er oversendt denne parten. Det vises til utvalgets vurdering på dette punktet.

Et neste spørsmål er hvilket format dokumentasjonen bør foreligge i. Utvalget synes å legge til grunn at kravene bør gjøre det så vanskelig å endre dokumentasjonen i ettertid, at endring vil kreve bevisste, aktive handlinger. Utvalget har derfor foreslått at dokumentasjonen skal foreligge på «ikke direkte redigerbart format». Med ikke direkte redigerbart format mener utvalget format der det kreves egne verktøy for å kunne endre uten at endringen fremgår, for eksempel, foruten papir, dokumenter i pdf-format. Høringsinstansene er noe delt i sitt syn, jf. punkt 10.3.2. Bl.a. foreslår Skattedirektoratet at det kan være mer hensiktsmessig å fastsette nærmere regler om og krav til format i forskrift.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det ikke er hensiktsmessig å videreføre kravet etter gjeldende rett om å oppbevare originaldokument av papir i 3 år og 6 måneder etter overføring til annet medium. Etter departementets syn er det uklart hvilke formater som kan anses for å være «ikke direkte redigerbare». Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig at nærmere regler om format fastsettes i forskrift. Departementet foreslår derfor å erstatte kravet om at dokumentasjonen ikke skal være i et direkte redigerbart format med en forskriftshjemmel. I den forbindelse kan også forholdet til endringer i 6. merverdiavgiftsdirektiv (rådsdirektiv 2001/115/EC) om bruk av avansert elektronisk signatur eller elektronisk dokumentutveksling (EDI) vurderes nærmere. I tillegg bør det vurderes å gi nærmere regler om krav til at dokumentasjonens innhold ikke skal kunne endres eller hentes ut. Det vises til lovforslaget § 10 tredje ledd.

11 Dokumentasjon av balansen

11.1 Gjeldende rett

Kravet om dokumentasjon av eiendeler og gjeld ble innført ved regnskapsloven 1998. Det følger av regnskapsloven 1998 § 2–4 at alle eiendeler og all gjeld som er oppført i årsregnskapet skal være dokumenter. Dokumentasjonen skal minst omfatte:

1. varelagerlister,
2. oversikt over løpende oppdrag,
3. oppgaver fra finansinstitusjoner over mellomværende, og
4. oppgaver fra Verdipapirsentralen over verdipapirbeholdning.

Konkrete dokumentasjonskrav til øvrige regnskapsposter er ikke angitt i loven. I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.8.4 (s. 70) uttales følgende:

«Departementet foreslår et generelt krav om dokumentasjon av eiendeler og gjeld ved utarbeidelse av årsregnskap. Hva som skal regnes som tilfredsstillende dokumentasjon vil måtte variere betydelig etter arten av eiendeler og gjeld. Det er også selvsagt at dokumentasjonen for immaterielle eiendeler og avsetninger må være begrenset. Departementet legger til grunn at de nærmere krav til dokumentasjonen vil utvikles gjennom god regnskapsskikk.»

I forskrift 16. desember 1992 nr. 1155 om vareopptellingslister og verdsettelse av varebeholdninger er det gitt regler om gjennomføring og dokumentasjon av vareopptelling. Tilsvarende regler ble videreført i regnskapsforskriften § 5–11.

11.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår å videreføre kravet til dokumentasjon av eiendeler og gjeld i årsregnskapet, jf. lovutkastet § 11 første ledd. I tillegg finner utvalget det naturlig å kreve dokumentasjon av egenkapitalen. Utvalget foreslår at dokumentasjonskravet skal gjelde samtlige balanseposter, med mindre balanseposten er helt ubetydelig. For bokføringspliktige som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap vil dokumentasjonskravene gjelde postene i næringsoppgaven, jf. lovutkastet § 11 annet ledd. Utvalget uttaler (NOU 2002: 20 punkt 10.3):

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

Blant revisorer og regnskapsførere har det lenge vært vanlig praksis å innhente dokumentasjon for å verifisere eiendeler og gjeld ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Dette blir ansett som både nyttig og nødvendig for å få bekreftet balansepostenes fullstendighet, realitet og nøyaktighet. Utvalget ser det som en fordel at denne gode praksis fortsetter, og finner at dette best kan gjennomføres ved å innta et slikt krav i loven. Utvalget ønsker i tillegg å utvide kravet ved at det også gjøres gjeldende for egenkapitalen, slik at hele balansen omfattes av dokumentasjonskravet. Forslaget innebærer at det er den bokføringspliktige selv som har ansvaret for at dokumentasjon foreligger, uten at dette er til hinder for at revisor eller regnskapsfører kan stå for den tekniske tilretteleggingen.

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

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

- Eksterne bekreftelser
- Bankinnskudd, kassekreditt mv. dokumenteres med kontoutdrag eller årsoppgave fra banken.
- Børsnoterte aksjer og andre noterte verdipa-

- pirer dokumenteres med oppgaver fra VPS eller lignende.
- Lånegjeld dokumenteres med oppgaver fra finansinstitusjoner.
 - Opptelling av fysisk beholdning
 - Konto for kasse dokumenteres med bekrefteelse på opptalt kontantbeholdning.
 - Varelager dokumenteres med opptellingslister. Nærmere regler for gjennomføring og dokumentasjon gis i forskrift.
 - Dokumentasjon av bokførte opplysninger
 - Immaterielle eiendeler kan dokumenteres med grunnlaget for bokføringen.
 - Regnskapsmessige avsetninger og lignende periodiseringer dokumenteres med grunnlaget for bokføringen.
 - Annen dokumentasjon
 - Varige driftsmidler dokumenteres i mange tilfeller tilstrekkelig gjennom noteopplysningene. For foretak som ikke har årsregnskapsplikt vil saldorskjema kunne være tilfredsstillende dokumentasjon. Utskrift fra driftsmiddelregister kan også være tilstrekkelig dokumentasjon.
 - Investering i ikke børsnoterte aksjer dokumenteres eksempelvis gjennom noteopplysningene eller aksjonær oppgaver.
 - Skyldige offentlige avgifter dokumenteres gjennom avstemming mot innsendte oppgaver.
 - Utsatt skatt/skattefordel dokumenteres gjennom avstemming mot ligningspapirene.
 - Kundefordringer/leverandørgjeld dokumenteres med saldolister fra kunde-/leverandørregisteret.
 - Egenkapital dokumenteres ved avstemmingsskjema for egenkapital mv. (RF 1052).

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

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

11.3 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet støtter forslaget, og uttaler:

«Skattedirektoratet støtter forslaget om å videreføre krav om dokumentasjon av balansepostene, jf. regnskapsloven 1998 § 2–4, og utvide kravet til også å gjelde egenkapitalen. Sett fra skatteetatens side er det også hensiktsmessig at tilsvarende krav vil gjelde for bokføringspliktige som ikke er årsregnskapspliktige, men da i forhold til balansepostene i næringsoppgaven. Vi bemerker at regnskapsloven 1998 § 2–4 satte visse minimumskrav til hvilken dokumentasjon som skulle foreligge for enkelte balanseposter, for eksempel oppgaver fra finansinstitusjoner over mellomværende og oppgaver fra Verdipapirsentralen.

Etter vår oppfatning er det også hensiktsmessig å fastsette nærmere regler for dokumentasjon av enkelte balanseposter i forskriften. Dersom det ikke gis slike regler, bør det komme klart frem i de videre forarbeidene hvilken dokumentasjon som kreves. Vi mener at loven må forstås slik at det faktisk er et krav om at for eksempel bankinnskudd og lånegjeld skal dokumenteres med eksterne bekreftelser og at disse skal avstemmes. Et annet eksempel er krav om at kontantbeholdningen skal dokumenteres med opptelling av fysisk beholdning.»

Også *Kredittilsynet* støtter forslaget, og uttaler:

«Kredittilsynet legger i denne sammenheng til grunn at avsetninger i banker for både spesifiserte og uspesifiserte tap må dokumenteres på en tilfredsstillende måte. Spesifiserte tapsavsetninger vil kunne dokumenteres ved den interne dokumentasjonen banken har utarbeidet i forbindelse med periodiske vurderingen av tap i utlånsporteføljen. Til grunn for uspesifiserte tapsavsetninger bør det i denne sammenheng ligge dokumentasjon som minst viser beregningsmetoden og hvilke faktorer som har påvirket eventuelle endringer i avsetningen i perioden.

Kredittilsynet vil også påpeke viktigheten av at balansen dokumenteres på en forsvarlig måte i lys av den senere tids hendelser der det i enkelte tilfeller ikke har vært sammenheng mellom de reelle balanseverdiene og postene i regnskapet.»

Norsk Kommunerevisorforbund mener det kunne vært gitt mer konkrete regler og strengere krav om dokumentasjon av balansen. Videre uttaler de:

«Det generelle krav om dokumentasjon kan i mange tilfeller bli for svakt. Dette gjelder særlig poster som har preg av skjønsmessige vurderinger. Det burde vært et krav om at slike pos-

ter var tilfredsstillende dokumentert, begrunnet og attestert av ledelsen i virksomheten.»

ØKOKRIM foreslår at uttrykket «ubetydelige» i lovutkastet § 11 første ledd endres til «helt ubetydelige», for å redusere risikoen for at balanseposter dokumenteres i mindre grad enn hva som er intensjonen. De viser til at begrepsbruken ved en slik endring vil bli i samsvar med utvalgets konklusjon under punkt 10.4 i utredningen, hvor det omtales unntak for «helt ubetydelige» balanseposter.

ØKOKRIM bemerker at kravet om dokumentasjon av balansen kommer i tillegg til kravet om at alle bokførte opplysninger skal være dokumentert, og foreslår at forholdet mellom disse kravene klargjøres i lovteksten. De foreslår at lovutkastet § 11 første ledd gis følgende ordlyd:

«Ved utarbeidelsen av årsregnskap skal det i tillegg til dokumentasjon for alle bokførte opplysninger foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er helt ubetydelige.»

Også *Skatterevisorenes Forening* er skeptisk til bruken av begrepet «betydelige» i forbindelse med at bare betydelige balanseposter skal dokumenteres. Skatterevisorenes Forening antar at det vil gi et høyere presisjonsnivå dersom man inntar «... alle balanseposter skal dokumenteres, og fremkomme i balansen til laveste verdis prinsipp.»

11.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag om å videreføre gjeldende krav til dokumentasjon av balansen, samt å utvide kravet til å omfatte egenkapital. Det vises til lovforslaget § 11 første ledd. Etter omstendighetene vil dette omfatte varelagerlister, oversikt over løpende oppdrag, oppgaver fra finansinstitusjoner over mellomværende, og oppgaver fra verdipapirregister over verdipapirbeholdning.

Tilsvarende dokumentasjonskrav vil gjelde for bokføringspliktige som ikke er årsregnskapspliktige, da det kreves dokumentasjon av balansepostene i næringsoppgaven, jf. lovforslaget § 11 annet ledd.

Flere høringsinstanser har reist spørsmål om dokumentasjonskravet kan gjøres mer konkret. Etter departementets syn er det ikke hensiktsmessig å gi en uttømmende regulering av kravet i loven. Departementet legger til grunn at det kan fastsettes nærmere regler om dokumentasjon av enkelte balanseposter i forskrift, jf. også Skattedirektoratets uttalelse. Det foreslås derfor hjemmel til å fastsette en slik forskrift. Det vises til lovforslaget § 11 tredje ledd.

12 Oppbevaring

12.1 Gjeldende rett

12.1.1 Regnskapsloven 1977

Etter regnskapsloven 1977 § 11 skal «regnskapsbøker med tilhørende bilag, herunder lister og oppstillinger (...) oppbevares ordnet her i landet i minst ti år etter utløpet av vedkommende regnskapsår». Bestemmelsen gjelder regnskapsbøkene som nevnt i loven § 6, dokumentasjon (bilag) som nevnt i § 8 og lister over varelager, fordringer og gjeld som nevnt i § 10. Videre gjelder oppbevaringsplikten «mottatte brev, gjenparter av avsendte brev og andre dokumenter som kan legitimere bokføringen (...)». Disse dokumentene skal oppbevares i 10 år etter at «det forretningsstillefelle som dokumentet gjelder, var endelig avsluttet».

Etter regnskapsloven 1977 § 11 kan Kongen ved forskrift eller enkeltvedtak fritta for plikten til oppbevaring eller fastsette en kortere oppbevaringstid. Myndighet til å gi dispensasjon er delegert til Kredittilsynet. Det kan fastsettes at oppbevaring av film eller annen likeverdig gjengivelse av vedkommende bok eller dokument kan erstatte oppbevaring av boken eller dokumentet selv. Dette gjelder imidlertid ikke årsoppgjørsbok og hovedbok eller sammendragsbok. Det er gitt nærmere regler om oppbevaring på mikrofilm mv. i løssbladforskriften (16. desember 1992 nr. 1156) kapittel 5. I løssbladforskriften forutsettes det oppbevaring av originale dokumenter i 3 år og seks måneder etter regnskapsårets utløp dersom adgangen til oppbevaring på andre medier (i 10 år) benyttes.

12.1.2 Regnskapsloven 1998

Etter regnskapsloven 1998 § 2–7 første ledd regnes følgende dokumenter som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale:

1. Årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning
2. Nummererte brev fra revisor
3. Dokumentasjon som nevnt i §§ 2–3 til 2–5
4. Løpende og avsluttede avtaler som gjelder virksomheten med unntak av avtaler om enkeltleveranser

5. Korrespondanse som gir vesentlig informasjon i tilknytning til en registrert opplysning
6. Ordresedler og pakksedler
7. Internasjonale handelsdokumenter som har betydning for beregning av toll eller avgifter
8. Timelister og andre arbeidstidsregistreringer som har betydning for beregning av skatt eller avgifter

I annet ledd videreføres reglene fra regnskapsloven 1977 og løssbladforskriften om at oppbevaring skal skje i Norge, at oppbevaringstiden er ti år og at dokumentasjon kan overføres fra papir til annet medium, forutsatt at originale dokumenter oppbevares i 3 år og seks måneder etter regnskapsårets utløp. I annet ledd siste punktum er det innført et nytt krav i forhold til regnskapsloven 1977 om at opplysning som er registrert elektronisk, også skal kunne gjengis tilsvarende i standard dataformat.

Det følger av tredje ledd at «regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse og tyveri. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll». Bestemmelsen er nærmere omtalt i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.9.

Det er gitt regler i regnskapsforskriften kapittel 6 om blant annet oppbevaringsmedium, krav til sikkerhetskopiering og unntak fra oppbevaringsplikten.

12.2 Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale

12.2.1 Pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner

12.2.1.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning og annen pliktig regnskapsrapportering skal anses som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, jf. lovutkastet § 13 første ledd nr. 1. Videre foreslås å videreføre krav om oppbevaring av spesifikasjoner som nevnt i lovforslaget § 5, jf. lovutkastet § 13 første ledd nr. 1 og 2.

12.2.1.2 Høringsinstansenes merknader

Ingen høringsinstanser har særlige merknader til dette.

12.2.1.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Det vises til lovforslaget § 13 første ledd nr. 2.

12.2.2 Nummererte brev fra revisor

12.2.2.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at nummererte brev fra revisor anses som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, jf. lovutkastet § 13 første ledd nr. 4. Utvalget uttaler (NOU 2002: 20 punkt 11.3.2):

«Nummererte brev fra revisor er ikke dokumentasjon av transaksjoner eller andre regnskapsmessige disposisjoner, og inngår heller ikke i det som betegnes som sekundærdokumentasjon. Det er derfor et spørsmål om oppbevaringsplikten for slik korrespondanse bør reguleres i bokføringsloven. Det er imidlertid ikke reist tvil om oppbevaringsplikten for disse brevene, og det er generell enighet om behovet for oppbevaring. Utvalget foreslår derfor å videreføre bestemmelsen i regnskapsloven 1998 § 2–7 første ledd nr. 2.»

12.2.2.2 Høringsinstansenes merknader

Ingen høringsinstanser har særlige merknader til dette.

12.2.2.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Det vises til lovforslaget § 13 første ledd nr. 4. Revisors nummererte brev til den regnskapspliktige skal også oppbevares av revisor, jf. revisorloven § 5–5.

12.2.3 Dokumentasjon

12.2.3.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet og dokumentasjon av balansen skal anses som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, jf. lovutkastet § 13 første ledd nr. 3. Utvalget uttaler (NOU 2002: 20 punkt 11.3.3):

«Dokumentasjon av bokførte opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet og doku-

mentasjon av balansen er oppbevaringspliktig etter både regnskapsloven 1977 og regnskapsloven 1998. Oppbevaring av denne dokumentasjonen er langt på vei en forutsetning for å kunne kontrollere bokføring og pliktig regnskapsrapportering i ettertid. Utvalget foreslår derfor å videreføre regelen i regnskapsloven 1998 § 2–7 første ledd nr. 3. I tillegg presiseres det at dokumentasjon av slettede opplysninger skal oppbevares.»

12.2.3.2 Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet viser til at lovutkastet § 13 første ledd nr. 3 krever oppbevaring av bokførte og slettede opplysninger. Kredittilsynet viser til sin drøfting av kravene om retting og sletting av bokførte opplysninger (se gjengivelse i punkt 9.5 ovenfor). Kredittilsynet uttaler at dersom gjeldende praksis skal videreføres, må formuleringene i lovutkastet § 13 første ledd nr. 3 vurderes endret for å klargjøre at loven ikke er til hinder for dette.

12.2.3.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Det vises til lovforslaget § 13 første ledd nr. 3. Når det gjelder Kredittilsynets innvendinger, vises til omtale i punkt 9.5.4 ovenfor.

12.2.4 Avtaler

12.2.4.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning skal regnes som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, jf. lovutkastet § 13 første ledd nr. 5. Utvalget uttaler (NOU 2002: 20 punkt 11.3.4):

«For å kunne kontrollere fullstendigheten av den pliktige regnskapsrapporteringen, kan det være nødvendig å oppbevare noe sekundærdokumentasjon, herunder enkelte skriftlige avtaler. Avtaler utarbeides ofte forut for gjennomføringen av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner, og kan sammenholdes med bokførte transaksjoner enkeltvis eller samlet for å verifisere at alle transaksjoner faktisk har blitt bokført. I tillegg kan kontroll av avtaler benyttes til å kontrollere riktigheten av dokumentasjonen for, og korrekt periodisering av, bokførte opplysninger. Utvalget har derfor kommet til at det er behov for oppbevaring av avtaler med en viss betydning for virksomheten, og foreslår oppbevaringsplikt for slike avtaler. Avtaler av mindre betydning for virksomheten omfattes ikke av oppbevaringskravet. Anset-

telsesavtaler, bonusavtaler, pensjonsavtaler, leieavtaler og leasingavtaler er eksempler på avtaler som normalt vil være oppbevaringspliktige. Det samme gjelder avtale med ekstern regnskapsfører fordi dennes tjenester direkte vedrører bokføringen. Ansettelsesavtaler for midlertidig ansatte på standard vilkår vil anses som avtaler av mindre betydning, og ikke omfattes av oppbevaringskravet. Det samme kan gjelde leieavtaler for kopimaskiner, gulvmatter, drikkevannsdunker og lignende, innkjøpsavtaler for kontorrekvisita, overtidsmat osv. Når det gjelder avtaler om enkeltleveranser, er dette drøftet i forbindelse med ordresedler, jf. punkt 11.3.6.

Avtaler er alltid oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.»

12.2.4.2 Høringsinstansenes merknader

Etter *Kredittilsynets* oppfatning bør det ikke kreves oppbevaring av avtaler som, selv om de for øvrig kan være viktige for foretaket, har liten eller ingen betydning som dokumentasjon av regnskapet. På denne måten kan vesentlighetskravet knyttes til regnskapet og ikke til foretaket generelt. Kredittilsynet foreslår at lovutkastet § 13 nr. 5 endres til:

«Avtaler som gjelder virksomheten og er av vesentlig betydning for å kunne kontrollere regnskapet i ettertid.»

Skattedirektoratet uttaler bl.a.:

«Skattedirektoratet kan ikke se at utredningen på dette punkt gir noen god avgrensning mht. selgers oppbevaringsplikt for ordresedler. På den ene siden, synes utvalget å legge til grunn en viss oppbevaringsplikt av hensyn til fullstendighetskontroll. På den andre siden, skriver utvalget av levering av virksomhetens ordinære varer normalt vil kunne betraktes som uvesentlige. Oppbevaringsplikt synes å foreligge for ordrer som gjelder vesentlige investeringer. Hva som menes med vesentlig investering er ikke omtalt. En avtale om salg av kontormaskiner er dog nevnt som eksempel på avtale av mindre betydning for selger, men som kan være vesentlig og dermed oppbevaringspliktig for kjøper.

Skattedirektoratet understreker at kontroll av fullstendighet, forutsetter en viss oppbevaringsplikt for ordresedler. Etter vår oppfatning er utredningen uklar på dette punkt. Vi stiller således spørsmål ved om eksempelvis en bilforhandler plikter å oppbevare inngåtte kontrak-

ter. Uansett synes oppbevaringsplikten for ordresedler å være svært begrenset etter utvalgets forslag.

Når det gjelder andre typer avtaler, er ansettelsesavtaler, bonusavtaler, pensjonsavtaler, leieavtaler og leasingavtaler, nevnt som eksempler på avtaler som normalt vil være oppbevaringspliktig, mens innkjøpsavtaler for kontorrekvisita, overtidsmat osv er eksempler på ikke oppbevaringspliktige avtaler.

Regnskapsloven 1998 § 2–7 krever 10 års oppbevaring for avtaler, herunder ordresedler. Utvalgets forslag innebærer en klar begrensning mht. hvilke typer avtaler som er oppbevaringspliktige. Det er kun i få tilfeller at ordresedler kreves oppbevart av selger. På kjøpersiden synes oppbevaringsplikten å være begrenset til avtaler av en viss betydning. Dersom denne avgrensningen blir stående, er mengden av oppbevaringspliktige avtaler svært begrenset for den enkelte bokføringspliktige virksomheten. Etter vår oppfatning er det da ikke reelle grunner som tilsier at oppbevaringsplikten bør begrenses til 3,5 år. Skattedirektoratet understreker at det ofte er avtalene som gir de nødvendige avklaringer i forhold til en transaksjon. Dette kan gjelde avtaler om grunnlaget for kostnadsfordeling, lønnsavtaler mv. Selv om hovedtyngden av kontrollvirksomhet er rettet mot de siste regnskapsårene, kan det likevel være behov for å kontrollere dokumentasjon for tidligere år. Dette kan for eksempel være tilfelle ved salg av driftsmidler, hvor det er behov for å kontrollere en kjøpsavtale som er inngått mer enn 3,5 år forut for salget.

Skattedirektoratet foreslår at oppbevaringstiden for avtaler settes til 10 år. Samtidig mener vi det er behov for å foreta en nærmere avklaring av selgers oppbevaringsplikt for ordresedler i de videre forarbeidene.»

12.2.4.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at avtaler av en viss betydning for virksomheten er oppbevaringspliktige. Som eksempel nevnes ansettelsesavtaler, bonusavtaler, pensjonsavtaler, leieavtaler, leasingavtaler og oppdragsavtaler med ekstern regnskapsfører. Departementet legger i likhet med utvalget til grunn at avtaler av mindre betydning for virksomheten ikke er oppbevaringspliktig. Som eksempel her nevner utvalget bl.a. midlertidige ansettelsesavtaler på standardvilkår, avtaler om leie av gulvmatter, drikkevannsdunker og innkjøp av overtidsmat. Departementet forutsetter at den bokføringspliktige virksomheten foretar en vurdering av avtalens betydning for virksomheten. Det vises til lovforslaget § 13 første ledd nr. 5.

Det vises for øvrig til at avtaler alltid er oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til dokumentasjon av bokførte opplysninger. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 12.2.3 ovenfor.

12.2.5 Korrespondanse

12.2.5.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning skal regnes som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, jf. lovutkastet § 13 første ledd nr. 6. Utvalget uttaler om dette i NOU 2002: 20 punkt 11.3.5:

«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 øvrig dokumentasjon. Kravet til oppbevaring av korrespondanse vil dermed være noe mindre omfattende enn kravet til oppbevaring av avtaler, jf. forrige punkt.

Korrespondanse er alltid oppbevaringspliktig hvis den er nødvendig for å oppfylle kravene til dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.»

12.2.5.2 Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet mener lovutkastet § 13 første ledd nr. 6 er uklart, og foreslår at bestemmelsen endres til:

«Korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon for å legitimere posteringen».

Skattedirektoratet uttaler:

«Utvalget har foreslått at korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning, skal oppbevares i 3,5 år. Skattedirektoratet mener at oppbevaringspliktige korrespondanse ved dette er gjort meget begrenset. Den korrespondansen som kreves oppbevart skal gi vesentlig tilleggsinformasjon, hvilket innebærer at informasjonsverdien må betraktes som stor. Skattedirektoratets klare oppfatning er derfor at oppbevaringsplikten må settes til 10 år.»

12.2.5.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag, jf. lovforslaget § 13 første ledd nr. 6.

Det vises for øvrig til at korrespondanse alltid er oppbevaringspliktig hvis den er nødvendig for å oppfylle kravene til dokumentasjon av bokførte opplysninger. Oppbevaringsplikten følger da av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 12.2.3 ovenfor.

12.2.6 Ordre- og pakksedler

12.2.6.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som foreligger på papir på leveringstidspunktet skal regnes som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, jf. lovutkastet § 13 første ledd nr. 7. Utvalget uttaler (NOU 2002: 20 punkt 11.3.6):

«Ordresedler er dokumentasjon av avtaler om levering, og faller inn under krav til oppbevaring av avtaler som beskrevet ovenfor. Det er ikke behov for en egen bestemmelse for ordresedlene. Ordresedler for levering av virksomhetens ordinære varer vil dermed normalt kunne betraktes som uvesentlige. De vil dermed ikke være oppbevaringspliktige. Gjelder ordren større investeringer, vil oppbevaringsplikt derimot kunne inntreffe. Samme levering vil også kunne ha forskjellig betydning for selger og kjøper. Avtaler om salg av kontormaskiner kan eksempelvis enkeltvis være av mindre betydning for selger, men vil kunne vurderes som vesentlig for en bokføringspliktig kjøper.

Pakksedler er dokumentasjon som følger varen og utstedes i tillegg til faktura. Med ut-

gangspunkt i den dokumenterte leveransen kan det kontrolleres at transaksjonen er bokført og at dokumentasjonen av bokføringen er korrekt. Fra kontrollmyndighetenes side er dette en vanlig kontrollmetode som har avdekket mangler og unndragelser knyttet til bokføring av salgs-/kjøpstransaksjoner. Det er ulike oppfatninger av hva som er gjeldende rett etter regnskapsloven 1977 vedrørende oppbevaringsplikten for pakksedler når bokføringsdokumentasjonen ellers er tilfredsstillende. Ot.prp. nr. 42 (1997–98) henviser til at Løkenutvalget bl.a. vurderte pakksedler til å ligge «i grenselandet mellom hva som kan kreves oppbevart i henhold til regnskapslovgivningen og ligningsloven/merverdiavgiftsloven.»

En pakkseddel vil i utgangspunktet inneholde informasjon som også inngår i salgsdokumentasjonen slik den er beskrevet i kapittel 9. Kontroll av dokumentasjonen mot pakkseddel vil avdekke de tilfellene der en transaksjon stanses eller endres etter levering, men før utstedelse av salgsdokumentasjon. I de fleste moderne IT-løsninger vil en slik operasjon ha «tilbakevirkende kraft» ved at opplysningene om transaksjonen endres i all dokumentasjon. Om «faktura» eller «pakkseddel» hentes fra systemet i ettertid, har da i realiteten bare betydning for overskriften på utskriften/skjermbildet. Øvrige opplysninger vil være identiske. En papirutskrift av pakkseddelen på leveringstidspunktet vil imidlertid vise opplysninger om transaksjonen på dette tidspunktet. Dersom opplysningene endres etter leveringstidspunktet, vil en kontroll av pakkseddelen avdekke endringene. Kontrollverdien av en pakkseddel er dermed høy, men vil i det vesentlige være begrenset til de tilfellene der den foreligger på papir på leveringstidspunktet.

Utvalget har ut fra en totalvurdering kommet til at pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon bør oppbevares dersom de er utstedt på papir. Det er imidlertid tilstrekkelig at den ene parten i en transaksjon, selgeren, oppbevarer pakkseddelen på leveringstidspunktet. Dersom selgeren kun skriver ut ett eksemplar av pakkseddelen, og dette beholdes av kjøper, vil det ikke være oppbevaringsplikt for pakkseddelen.

Dokumentasjon av levering har særlig vært et aktuelt tema i fiskerinæringen. Fiskeridirektoratet sendte 31. juli 2002 et høringsforslag til forskrift om opplysningsplikt ved landing og omsetning av fisk. Forskriften inneholder også bestemmelser om oppbevaring. Utvalget har derfor ikke drøftet dette området spesielt.

Ordre- og/eller pakksedler er alltid oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å

oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.»

12.2.6.2 Høringsinstansenes merknader

Revisorforeningen støtter forslaget om at det bare er utgående pakksedler som er oppbevaringspliktige og da bare i den grad de foreligger på papir på leveringstidspunktet.

Etter *Kredittilsynets* oppfatning er det uklart hvordan partene skal holde rede på hvem som oppbevarer pakksedler og lignende og hvilket ansvar eksempelvis kjøperen har hvis selgeren har oppgitt å oppbevare pakksedler, jf. utvalgets uttalelser i avsnitt 11.3.5. Kredittilsynet uttaler:

«Loven § 13 synes uansett å forplikte selger til å oppbevare pakksedler hvis disse er produsert på papir. Kredittilsynet har vanskelig for å se begrunnelsen for en særbestemmelse for oppbevaring når dokumentasjonen er skrevet ut på papir. Kredittilsynet forutsetter at det blir avklart hvorvidt bestemmelsen reduserer muligheten til å oppbevare pakksedler som er skannet på elektronisk form. Kredittilsynet støtter derimot utvalgets konklusjon i siste del av avsnitt 11.3.6 der det fremkommer at ordre- og/eller pakksedler alltid er oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til dokumentasjon av bokførte opplysninger.»

Kredittilsynet foreslår at lovutkastet § 13 nr. 7 endres til:

«Ordre- og pakksedler som er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger».

Skattedirektoratet uttaler:

«Utvalget har foreslått en klar begrensning i oppbevaringsplikten for pakksedler. Det er kun selger som skal oppbevare pakksedler, og kun hvis de foreligger på papir på leveringstidspunktet. Oppbevaringstiden er begrenset til 3,5 år, jf. lovforslaget § 13 første ledd nr. 7.

Skattedirektoratet har ingen innvendinger til selve lovforslaget på dette punkt. Vi ser at det i dette tilfellet dreier seg om store dokumentmengder, som sjelden vil bli gjort til gjenstand for kontroll lenger tilbake enn 3,5 år.

I utredningen pkt. 11.3.6 andre spalte første avsnitt uttales følgende:

«... Det er imidlertid tilstrekkelig at den ene parten i en transaksjon, selgeren, oppbevarer pakkseddelen på leveringstidspunktet. Dersom selgeren kun skriver ut ett eksemplar av pakkseddelen, og dette beholdes av kjøper, vil det ikke være oppbevaringsplikt for pakkseddelen.»

Skattedirektoratet bemerker at det ikke er samsvar mellom denne teksten og lovforslaget. Etter vår oppfatning er det åpenbart at dersom pakkseddelen først skrives ut på papir, må selgeren oppbevare en gjenpart av seddelen. Dette må komme klart frem i de videre forarbeidene.»

12.2.6.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets vurdering og forslag. Departementet er enig med utvalget i at en papirutskrift av pakkseddelen på leveringstidspunktet vil ha høy kontrollverdi fordi pakkseddelen vil avdekke om opplysninger om en transaksjon er endret etter leveringstidspunktet. Etter dette vil selger ha en plikt til å oppbevare pakkseddelen dersom pakkseddelen foreligger på papir på leveringstidspunktet. Dersom selgeren ikke utsteder pakkseddel på papir, men har pakkseddel i elektronisk format, vil selger ikke ha plikt til å oppbevare pakkseddelen, jf. utvalgets uttalelser. Dersom selger skriver ut pakkseddel, skal selger oppbevare gjenpart av seddelen. Det vil således være oppbevaringsplikt for pakkseddelen for selgeren, uavhengig av om selger utsteder ett eller flere eksemplarer av pakkseddelen. Det er ikke foreslått begrensninger på selgers adgang til å skanne pakkseddelen som ble utstedt på papir på leveringstidspunktet i ettertid. Det vises til lovforslaget § 13 første ledd nr. 7. Det vises for øvrig til at ordre- og/eller pakksedler alltid er oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger. Oppbevaringsplikten følger da av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 12.2.3 ovenfor.

12.2.7 Internasjonale handelsdokumenter

12.2.7.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at plikten etter regnskapsloven § 2–7 første ledd nr. 7 til å oppbevare internasjonale handelsdokumenter som har betydning for beregning av toll og avgifter ikke videreføres. Utvalget uttaler i NOU 2002: 20 punkt 11.3.7:

«Ved kjøp av varer fra utlandet vil det fra myndighetenes side være behov for kontroll med opprinnelsesland, kvantum, verdi mv. for å kunne underbygge verdien (tolltariffen) på tollobjektet. Det betyr at det for slike kjøp kan være aktuelt med oppbevaringsplikt for dokumenter som ordresedler, pakksedler, følgesedler, utleveringssedler, konnossementer, opprinnelsesbevis, lisenser, manifeste, fraktbrev og faktura.

Utvalget har på denne bakgrunn vært i kontakt med Toll- og avgiftsdirektoratet. Direktora-

tet har overfor utvalget gitt uttrykk for at det vil være hensiktsmessig at direktoratet selv utformer de aktuelle reglene på dette området. Utvalget foreslår derfor at regelen i regnskapsloven 1998 § 2–7 første ledd nr. 7 ikke videreføres.

Internasjonale handelsdokumenter er alltid oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.»

12.2.7.2 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratets prinsipielle standpunkt er at bokføringsloven også må regulere en generell oppbevaringsplikt for internasjonale handelsdokumenter. De uttaler:

«Rapportering til for eksempel Toll- og avgiftsdirektoratet faller etter dette utenfor begrepet pliktig regnskapsrapportering. I kapittel 11, punkt 11.3.7, vedrørende oppbevaring av internasjonale handelsdokumenter, skriver utvalget at Toll- og avgiftsdirektoratet har gitt uttrykk for at det vil være hensiktsmessig at direktoratet selv utformer de aktuelle reglene på dette området. Utvalget foreslår derfor at regelen i regnskapsloven 1998 § 2–7 nr. 7 ikke videreføres.

Skattedirektorat har ingen kommentarer til Toll- og avgiftsdirektoratets ønske om selv å utforme reglene på dette området. Når det gjelder oppbevaringsplikten for sentrale dokument i forbindelse med innførsel og utførsel, kan det imidlertid være et spørsmål om den også burde fremgå av bokføringsloven. Dette vil være i tråd med uttalt ønske om å samle og samordne sentrale bokføringsbestemmelser.»

Også *Norsk Tjenestemannslag* er av den oppfatning at rapportering til Toll- og avgiftsdirektoratet bør komme inn under pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven (jf. punkt 6.3 ovenfor).

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler:

«Under punkt 11.3.7 er det vist til kontakt mellom oss og utvalget, knyttet til oppbevaringsplikten av internasjonale handelsdokumenter. Som det fremkommer av vedlagte brev fra utvalgets leder ble det oppstilt en del konkrete spørsmål, som ble besvart fra direktoratet i brev av 4.9.02. Det fremgår klart av dette brevet at dersom dette skulle anses som primærdokumentasjon som ville gi 10 års oppbevaringsplikt, måtte det ut fra de hensyn som ble lagt til grunn fra utvalgets side være en svært god begrunnelse for slikt behov. Det ble fra vår side funnet hensikts-

messig at en ytterligere særskilt regulering for dokumentasjon som ikke omfattes av primærdokumentasjon ble gitt i eget regelverk. Dette bl.a. for ikke å få et skille mellom elektroniske og manuelle deklarasjoner, da oppbevaringsplikt knyttet til elektroniske deklarasjoner er regulert i tolloven,

På bakgrunn av det arbeidet som i dag gjøres i Finansdepartementet knyttet til ny tollgrunnlagslov, vil direktoratet eventuelt komme tilbake til spørsmålet dersom problemstillingen ikke løses i det arbeidet.»

12.2.7.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets drøftelse. Det vises i likhet med utvalget til at internasjonale handelsdokumenter vil være oppbevaringspliktige dersom dokumentene er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger. Oppbevaringsplikten følger da av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 12.2.3 ovenfor.

12.2.8 Timelister og andre arbeidstidsregistreringer

12.2.8.1 Utvalgets forslag

I NOU 2002: 20 punkt 11.3.8 uttaler utvalget:

«I punkt 9.7 foreslår utvalget at det innføres et krav til utarbeidelse av timelister eller tilsvarende dokumentasjon for arbeidstidsregistrering ved timebasert avlønning. Oppbevaringsplikten for slik dokumentasjon vil da følge av kravet til oppbevaring av dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3. Hvis det utarbeides timelister eller tilsvarende dokumentasjon for ansatte som ikke avlønnes på timebasis, vil disse timelistene ikke være oppbevaringspliktige.

Timelister og lignende er alltid oppbevaringspliktige hvis de er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 9.3. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. punkt 11.3.3.»

12.2.8.2 Høringsinstansenes merknader

Ingen høringsinstanser har vesentlige merknader.

12.2.8.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering. Oppbevaringsplikten følger i slike tilfeller av lovforslaget § 13 første ledd nr. 3.

12.2.9 Prisoversikter

12.2.9.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at prisoversikter som kreves utarbeidet i følge lov eller forskrift skal regnes som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, jf. lovutkastet § 13 første ledd nr. 8. I NOU 2002: 20 punkt 11.3.9 uttaler utvalget om dette:

«For enkelte bransjer er det gitt forskrifter om plikt til å opplyse om priser, for eksempel forskrift om prisopplysning for tjenester av 28. november 1997. Utvalget har kommet til at slike prisoversikter er et nyttig hjelpemiddel ved kontroll, eksempelvis ved fullstendighetskontroll av inntekter, og foreslår derfor at denne typen dokumentasjon skal være oppbevaringspliktig. Oppbevaringsplikten foreslås begrenset til prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift.»

12.2.9.2 Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet uttaler:

«Det fremkommer av § 13 første ledd nr. 8 at bokføringspliktige har plikt til å oppbevare prisoversikter. Normalt dokumenterer slik informasjon utregningen av et bokført beløp, men innebærer ingen legitimering av transaksjonen. Det finnes en rekke lignende oversikter som har tilsvarende formål. Eksempler er rentesatser, rabattsatser og lønnsatser. Etter Kredittilsynets oppfatning kan det stilles spørsmål om slike krav prinsipielt sett bør fremgå andre steder enn i bokføringsloven. Departementet bør vurdere hvorvidt bestemmelsen skal fjernes.»

12.2.9.3 Departementets vurdering

Etter departementets syn kan prisoversikter, i de tilfeller slike oversikter er pliktig å utarbeide etter lov eller forskrift, være av stor betydning ved etterkontroll. Departementet slutter seg til utvalgets drøftelse og forslag. Det vises til lovforslaget § 13 første ledd nr. 8.

12.3 Oppbevaringstid

12.3.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår å inndelegge oppbevaringspliktig regnskapsmateriale i primær- og sekundærdokumentasjon. Det foreslås å videreføre hovedregelen om ti års oppbevaringstid for primærdokumentasjon, dvs. for regnskapsmateriale som nevnt i § 13

nr. 1–4, jf. lovutkastet § 13 annet ledd første punktum.

Utvalget foreslår at sekundærdokumentasjon, dvs. regnskapsmateriale som nevnt i § 13 nr. 5–8, skal oppbevares i 3 år og 6 måneder, jf. lovutkastet § 13 annet ledd annet punktum. I tillegg foreslås at departementet i forskrift eller ved enkelt vedtak kan gjøre unntak fra kravene til oppbevaringstid, jf. lovutkastet § 13 femte ledd.

Til hovedregelen om ti års oppbevaring uttaler utvalget i NOU 2002: 20 punkt 11.4.1:

«Regnskapslovene 1977 og 1998 inneholder begge et generelt krav til oppbevaring av regnskapsmaterialet i 10 år. 10-årskravet er ikke alene begrunnet i nødvendig tid for etterkontroll, men henger i dag i stor grad sammen med skatte-, avgifts- og strafferettslige foreldelsesregler, samt adgangen til underskuddsfremføring. Adgang til fremføring av underskudd er tilsvarende begrenset til 10 år. Fristene for oppbevaring av regnskapsmateriale er i det vesentlige begrunnet i muligheten for etterkontroll fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side i den perioden endrings- og fremføringsadgang foreligger. De tilsvarende frister i petroleumsskattereglene er 15 år.

I Danmark, som i 1999 innførte ny bokføringslov, har man innført en generell oppbevaringstid på 5 år. Det er unntak fra denne, i begge retninger, avhengig av særbehov i tilknytning til type regnskapsmateriale og næringsområder. I Sverige er den generelle oppbevaringstiden 10 år.

Fristene for oppbevaring av regnskapsmateriale er i dag, som nevnt ovenfor, i stor grad begrunnet av reglene om endringsadgang, underskuddsfremføring og straffeforfølgning. Dette medfører imidlertid etter utvalgets oppfatning ikke at man uten videre bør videreføre dagens 10-års regel uten en nærmere vurdering.

Utvalget har i kapittel 9 konkludert med hvilke krav som skal stilles til dokumentasjonen av bokførte opplysninger, og har valgt å skille mellom primær- og sekundærdokumentasjon. Skillet er også gjennomført ved krav til oppbevaring, hvor sekundærdokumentasjon foreslås oppbevart i 3 år og 6 måneder, jf. punkt 11.4.2. Verken regnskapsloven 1977 eller regnskapsloven 1998 skiller mellom primær- eller sekundærdokumentasjon med hensyn til oppbevaringstid.

Oppbevaring av regnskapsmateriale påfører de bokføringspliktige betydelige omkostninger. Fysisk lagerhold og administrasjon av dette har tradisjonelt vært kostnadskreven. De bokføringspliktige oppbevarer i dag i stor grad regnskapsmaterialet elektronisk. Kostnadene forbundet med ajourhold av datasystemer som ik-

ke lenger er i daglig bruk vil fremover erstatte, og i mange tilfeller overstige, tidligere kostnader ved tradisjonell oppbevaring av fysisk materiale. Kostnadene forbundet med oppbevaring, tilsier derfor isolert sett at man bør tilstrebe en reduksjon av oppbevaringstiden.

Formålet med oppbevaring av regnskapsmateriale som dokumenterer bokførte opplysninger, og sammenhengen med frister for endringsadgang mv., tilsier at periodenes lengde bør være sammenfallende. Det er derfor klart at oppbevaringstiden for primærdokumentasjon ikke kan vurderes uten at det også tas stilling til en tilsvarende endring av fristene for endringsadgang, underskuddsfremføring og straffeforfølgning. En slik vurdering ligger utenfor utvalgets mandat.

Problemstillingen er uansett av en slik karakter at den bør vurderes og utredes nærmere. Det sentrale i denne vurderingen vil være den totale samfunnsmessige nytte av en fortsatt lang oppbevaringstid. De bokføringspliktiges oppbevaringskostnader vil måtte vurderes mot omfanget av etterligninger, endringer og straffeforfølgninger i den siste halvdel av oppbevaringstiden (år 6 – 10). Denne kost-nytteanalysen vil være sentral. Den preventive effekten som lang oppbevaringstid innebærer, bør inngå i vurderingen. Hvilke bestemmelser øvrige nordiske land har valgt, vil også være et element. Utredningen bør iverksettes så raskt som mulig.

På denne bakgrunn er det utvalgets vurdering at det p.t. ikke er mulig å foreslå noe annet enn en videreføring av den generelle oppbevaringstiden for primærdokumentasjon på 10 år.»

Når det gjelder redusert oppbevaringstid for sekundærdokumentasjon, uttaler utvalget i NOU 2002: 20 punkt 11.4.2:

«De aller fleste bokføringspliktige utarbeider dokumentasjon for å følge opp og styre egen økonomi. Som tidligere nevnt, ser utvalget en risiko for at omfanget av utarbeidelsen av denne typen dokumentasjon kan bli redusert dersom den i stor utstrekning omfattes av ti års oppbevaringsplikt. Bokføringspliktige vil normalt oppbevare sekundærdokumentasjon en viss periode, slik at en viss oppbevaringsplikt for slik dokumentasjon ikke vil oppfattes som særlig belastende. Etersom utvalget foreslår å videreføre et relativt omfattende krav til oppbevaring av sekundærdokumentasjon, finner utvalget det naturlig å kombinere dette med å redusere oppbevaringstiden for slik dokumentasjon til 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Perioden er sammenfallende med adgangen etter gjeldende rett til overføring av originaldokumentasjon av papir til annet medium. Utgangs-

punktet for denne oppbevaringsperioden er at skatte- og avgiftskontroll ofte utføres for de tre siste regnskapsår, og det vil da være hensiktsmessig å ha full dokumentasjon for denne perioden tilgjengelig. Utvalget foreslår at det fremdeles bør være dispensasjonsadgang knyttet til oppbevaringstid.»

12.3.2 Høringsinstansenes merknader

NHO, Den norske Revisorforening, NARF og Norges Kommunerevisorforbund støtter forslaget om at sekundærdokumentasjon som ikke direkte dokumenterer de bokførte opplysningene, bare skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

NHO mener departementet bør iverksette en utredning for å vurdere muligheten for å redusere kravet til oppbevaringstid for primærdokumentasjon. *NHO* uttaler bl.a.:

«Oppbevaring av regnskapsmateriale er kostnadskrevenne fordi det fysisk krever stor lagerplass eller store administrative system. Oppbevaring vil også være kostnadskrevenne selv om man går over til elektronisk lagring, fordi det vil kreve ajourhold av systemer som ikke lenger er i daglig drift. Jo lengre oppbevaringstiden er, jo høyere blir kostnadene for bedriften.

I forhold til kravene om oppbevaring av historisk regnskapsmateriale, vil ytterligere reduksjoner av oppbevaringstiden kunne gi betydelige administrative og økonomiske besparelser for bedriftene. Etter gjeldende rett er den generelle oppbevaringstiden 10 år. I henhold til bokføringslovforslaget foreslås dette justert noe, ved at man det innføres et skille mellom såkalt primær og sekundær dokumentasjon. For sekundærdokumentasjonen foreslås oppbevaringstiden redusert til 3,5 år.

Utvalget har påpekt at en ytterligere reduksjon av oppbevaringstiden bør vurderes av departementet. Etter vår oppfatning vil det være svært viktig at departementet så snart som mulig iverksetter denne vurderingen av muligheten for å redusere den generelle oppbevaringstiden for såkalt primærdokumentasjon betydelig, f.eks. fra 10 til 5 år. Dette er også i overensstemmelse med lovutvalgets forslag, hvor en av hovedbegrunnelsene for ikke å foreslå en generell redusert oppbevaringstid er de uavklarte konsekvenser i forhold til skatte- og ligningslovgivningen samt straffebestemmelser og foreldelsestid. En slik gjennomgang og vurdering bør departementet foreta umiddelbart, slik at resultatet av denne kan hensyntas ved departementets utforming av proposisjon om nye bokføringsregler. Som nevnt ovenfor, er *NHO* av den oppfatning at dette vil medføre en betydelig

forenkling og kostnadsreduksjon i, både i forhold til det foreliggende forslag og i forhold til dagens situasjon. Arbeidet med dette bør derfor prioriteres.»

Når det gjelder utvalgets forslag om differensiert oppbevaringstid, uttaler *NHO*:

«*NHO* støtter uansett utvalgets vurdering av at det er ulike behov for oppbevaring av ulike typer dokumentasjon. *NHO* støtter derfor utvalgets forslag om å differensiere mellom såkalt primær og såkalt sekundær dokumentasjon. *NHO* mener imidlertid at kassaruller bør overføres fra kategorien primær til kategorien sekundær dokumentasjon.

Når det gjelder timelister og andre arbeidstidsregistreringer, vil *NHO* uansett foreslå at denne dokumentasjonen også overføres fra kategorien primær til kategorien sekundær dokumentasjon, slik at oppbevaringstiden blir noe redusert.

NHO har ingen innvendinger til utvalgets forslag om at sekundær dokumentasjon oppbevares i 3 ½ år etter regnskapsårets slutt.»

Reiselivsbedriftenes Landsforening ber departementet vurdere å redusere oppbevaringstid i forbindelse med behandlingen av lovutkastet. De uttaler bl.a.:

«Vi vil også bemerke innledningsvis av *RBL* håpet på en reduksjon av oppbevaringstiden generelt. Bedriftene har allerede i dag store problemer med mengden av bilag og rapporter som skal oppbevares i hele 10 år. Det er i tillegg vanskelig å sikre kvaliteten av bilagene over så lang tid. Når det nå stilles krav om oppbevaring av stadig flere bilag, rapporter etc., bør dette avstemmes mot tiden for oppbevaring og de problemer som er påpekt ovenfor. Dessuten viser en praksis at en 10-årsregel heller ikke er nødvendig ut fra kontrollhensyn, idet skattemyndighetene i all hovedsak konsentrerer sitt kontrollarbeid til de 3 siste år. Et krav om oppbevaring av regnskapsopplysninger i f.eks. 5 år, vil således ikke begrense myndighetens kontrolladgang verken faktisk eller praktisk. Det bes derfor om at departementet vurderer mulighetene for en redusert oppbevaringstid i forbindelse med den endelige behandlingen av lovforslaget.»

Bedriftsforbundet mener kravene til oppbevaringstid bør reduseres, og uttaler:

«*Bedriftsforbundet* mener i så måte at utvalget burde gått lenger enn kun å redusere oppbevaringstiden for sekundærdokumentasjon, og foreslår at oppbevaringstiden både for primær og sekundær dokumentasjon settes til 5 år.

Bedriftsforbundet ser ikke nødvendigheten av et absolutt samsvar mellom reglene for opp-

bevaringspliktens lengde, og reglene om endringsadgang av ligning, underskuddsfremføring og straffeforføring.

Forslaget kan gjerne kombineres med en mulighet for myndighetene til å pålegge lengre oppbevaringsplikt i enkelttilfeller hvor det for eksempel er planlagt kontroll eller misstanke om unndragelser.

Bedriftsforbundet mener at det ikke er hensiktsmessig å ha ulik oppbevaringsplikt på primær og sekundærdokumentasjon. Dette på grunn av at dokumentasjon vanligvis oppbevares samlet, og det vil medføre mye arbeid å kassere deler av innholdet for eksempel i en bilagsperm.

En reduksjon av oppbevaringsplikten til 5 år vil medføre store besparelser for bedriftene og samfunnet som helhet, og Bedriftsforbundet mener dette må vektlegges. Det medgår i dag enorme ressurser og arealer samlet for næringslivet til oppbevaring av regnskapsdokumentasjon. Mange bedrifter må leie egen lagerplass til dette formålet. Denne ressursbruken står etter vår mening ikke i forhold til den mulige nytteverdien, i form av mulighet for etterkontroll av regnskaper. Kontroll av regnskaper foretas i dag i praksis normalt på det siste eller de tre siste års regnskaper. Bedriftsforbundet vil således anta at det drives svært lite kontrollvirksomhet på regnskaper som er eldre enn fem år.

Kontroll- og etterprøvingssystemet vil uansett ikke være ufeilbart i forhold å avsløre feil i regnskaper. Bedriftsforbundet mener at det er forsvarlig å begrense mulighetene til etterkontroll i inntil fem år etter at forholdet er skjedd. Slik systemet er i dag, straffes alle næringsdrivende og bedrifter unødig hardt.»

Når det gjelder adgangen til å dispensere fra oppbevaringskravet uttaler *Coop NKL*:

«Med hjemmel i Regnskapsloven (1977) § 11 har Kredittilsynet gitt en del samvirkelag dispensasjon fra plikten til å oppbevare kassaruller i ti år. Kredittilsynet har i disse tilfellene gitt dispensasjon til at kassaruller kan oppbevares i to år, hvis dagsomsetningen dokumenteres på en tilfredsstillende måte. Vi er klar over at det nå foreslås at oppbevaringen kan skje elektronisk, men dette dreier seg om så store datamengder at det vil kunne skape problemer. Utkast til bokføringslov § 13, 5. ledd, sier at departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak kan gjøre unntak fra bestemmelsen i annet ledd om oppbevaringssted, oppbevaringstid og elektronisk tilgjengelighet.

Vi forutsetter at de dispensasjoner som er gitt av Kredittilsynet også kan videreføres når bokføringsloven trer i kraft, og er tilfreds med at det fortsatt gis mulighet til for å søke om dispensasjon.»

Coop NKL støtter forslaget om å skille mellom krav til oppbevaringstid for primærdokumentasjon og sekundærdokumentasjon.

Kredittilsynet reiser bl.a. spørsmål om kravet til kontrollspor omfattes av sekundærdokumentasjon, og uttaler:

«Utvalget skriver i avsnitt 11.3 at det ikke foreslås egne regler for oppbevaring av sekundærdokumentasjon utover kravet til orden og systematikk. Systematisering kan i følge utvalget skje etter dokumentasjonsdato, leveringsdato, osv.

Kredittilsynet kan ikke se at det fremkommer av utredningen hvorvidt kravet til kontrollspor også skal omfatte sekundærdokumentasjon. Kredittilsynet er av den oppfatning at sekundærdokumentasjon ikke omfattes av dette kravet slik bestemmelsen er utformet. Et eventuelt krav til kontrollspor frem til sekundærdokumentasjon må etter Kredittilsynets oppfatning tilfredsstilles på andre måter enn ved de generelle kravene til orden og systematikk som utvalget har lagt til grunn. Disse spørsmålene bør avklares i forarbeidene til loven.»

Toll- og avgiftsdirektoratet støtter utvalgets forslag om å videreføre 10-årsreglen, til dette uttales:

«Under punkt 11.4 er det foreslått å videreføre 10-årsregelen for oppbevaring av primærdokumentasjon. Som en følge av at den alminnelige foreldelsesfristen kan være inntil 13 år ser vi fra et kontrollsynspunkt fordelene ved en tilsvarende oppbevaringsplikt. Tilsvarende gjelder for foreldelse etter tollovens § Det foretas imidlertid sjelden kontroller så langt tilbake i tid. Kostnadene med oppbevaring av regnskapsmaterieell så lenge, vil medføre en ekstrabelastning for den bokføringspliktige som antagelig ikke står helt i samsvar med våre behov. Vi støtter forslaget om å videreføre 10-årsregelen.

Når det gjelder skillet mellom primær- og sekundærdokumentasjon, uttaler *Toll- og avgiftsdirektoratet*:

«Vi er i utgangspunktet skeptiske til den korte oppbevaringsfristen som foreslås for sekundærdokumentasjon, men når dette kombineres med en adgang til å dispensere fra fristen, finner vi å kunne gi vår støtte til forslaget.

Dette kan også få betydning for bobestyrers arbeid i konkursbo, ved innhenting av regnskapsmateriale med sikte på å avklare mulige straffbare/omstøtelige forhold. Det vises for øvrig til 10 års fristen for omstøtelse etter dekningsl. § 5–9 andre ledd.»

Skattedirektoratet uttaler:

«Også oppbevaringsbestemmelsene er svært sentrale for skatteetatens virksomhet. Skatte-

tatens kontrollvirksomhet baserer seg i stor grad på etterkontroll, hvor utgangspunktet ofte er at det er ett til tre år som kontrolleres. Deresom denne kontrollen avdekker uregelmessigheter, vil kontrollperioden kunne utvides til 10 år, samsvarende med endringsadgangen etter skatte- og avgiftslovgivningen. Det er således viktig at relevant regnskapsmateriale oppbevares, slik at det kan gjennomføres en forsvarlig kontroll i hele kontrollperioden.

Oppbevaringstiden må derfor som utgangspunkt ses i sammenheng med endringsadgangen etter skatte- og avgiftslovgivningen, jf. også Ot.prp. nr. 13 2000–2001, pkt. 3.7.2. Utvalget skriver da også i punkt 11.4.1 at

«... Det er derfor klart at oppbevaringstiden for primærdokumentasjon ikke kan vurderes uten at det også tas stilling til en tilsvarende endring av fristene for endringsadgang, underskuddsfremføring og straffefølgning. En slik vurdering ligger utenfor utvalgets mandat.»

Utvalget har på den annen side, prinsipielt foreslått en oppbevaringstid på 3,5 år for sekundærdokumentasjon, mens oppbevaringstiden på 10 år er videreført for primærdokumentasjonen. Det er gjort noen unntak i forskriften fra dette overordnede prinsippet.

Skattedirektoratet mener at også sekundærdokumentasjonen er sentral i kontrollsammenheng. Denne dokumentasjonen kan bl.a. brukes til fullstendighetskontroll av bokførte transaksjoner, eller til å kontrollere om dokumentasjonen av de bokførte opplysninger er korrekt. Skattedirektoratet kan imidlertid se argumenter for at deler av sekundærdokumentasjonen bør få en nedsatt oppbevaringstid. Dette kan gjelde dokumentasjon av stort omfang, som for eksempel pakksedler. Annen type dokumentasjon, som forekommer sjelden og som gir verdifull informasjon om et forretningstilfelle, må etter vår oppfatning fortsatt oppbevares i 10 år.»

Skattedirektoratet og Norsk Øko-Forum mener at avtaler og korrespondanse av vesentlig betydning bør oppbevares i 10 år, da forslaget vil kunne gi reduserte kontrollmuligheter i forhold til dagens regler. Skattedirektoratet foreslår at lovutkastet § 13 annet ledd første og annet punktum gis følgende ordlyd:

«Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd nr. 1–6 skal oppbevares i Norge i 10 år etter regnskapsårets slutt. Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd nr. 7 og 8 skal oppbevares i Norge i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.»

I tillegg må det etter Skattedirektoratets oppfatning vurderes å videreføre bestemmelsen i regn-

sksloven 1998 § 2–7 nr. 7 om oppbevaringsplikt for internasjonale handelsdokument.

ØKOKRIM og *Norsk Tjenestemannslag* foreslår at det bør videreføres et generelt krav om oppbevaringstid på 10 år i den nye bokføringsloven for alt oppbevaringspliktig regnskapsmateriale.

ØKOKRIM uttaler:

«Utvalget har på s. 102–103 en drøftelse blant annet av ulike hensyn som isolert tilsier en oppbevaringstid på 10 år, og *ØKOKRIM* tiltrer disse synspunktene. *ØKOKRIM* er enig i at det må foretas en avveining av de forhold som tilsier en så vidt lang oppbevaringstid opp mot de samfunnsøkonomiske kostnader dette vil medføre. Etter *ØKOKRIM*s mening er imidlertid en oppbevaringstid på 3 år og 6 måneder for kort til å gi ønsket mulighet for en effektiv kontroll og avdekking av straffbare forhold og vil på ingen måte korrespondere med foreldelsesfristene for økonomisk kriminalitet. Det er en kjennsgjerning at både kontroll fra myndighetenes side, en eventuell bobehandling og en eventuell etterforskning fra politiets side nødvendigvis må gjennomføres opp til flere år etter at de mulige straffbare forhold har funnet sted. For å ivareta disse hensyn, som etter *ØKOKRIM*s mening bør tillegges mer vekt enn hva utvalget har valgt å gjøre, vil en generell oppbevaringstid på 10 år være nødvendig. De samfunnsmessige kostnader ved å unnlate å sørge for tilstrekkelige muligheter til å forebygge og oppdage økonomisk kriminalitet, kan ikke tallfestes med sikkerhet, men det er åpenbart at det dreier seg om svært store beløp. Dette må tillegges betydelig vekt.

Hertil kommer at utvalget selv tar til orde for en generell gjennomgang av kravene til oppbevaringstid for regnskapsmateriale. *ØKOKRIM* foreslår derfor at det beholdes et generelt krav om oppbevaring i 10 år for alt regnskapsmateriale, og at eventuell lemping for enkelte typer dokumentasjon (for eksempel utgående pakksedler) vurderes dersom det vedtas å foreta en slik generell gjennomgang som utvalget antyder på s. 103.»

LO mener det kan oppstå problemer ved at utvalget foreslår å redusere oppbevaringstiden for en del sekundærdokumentasjon fra 10 år til 3,5 år. *LO* uttaler:

«For det første kan det erfaringsmessig ofte være ofte være vanskelig å definere hva som skal regnes som primærdokumentasjon og hva som er sekundærdokumentasjon, da sekundærdokumentasjon kan spille en «dobbelrolle». En kan vel gå ut ifra at mange vil fortolke dokumentasjon som sekundær for å kunne kvitte seg med den både av plasshensyn, men også av dårlig samvittighet. Erfaringsmessig tar kontroll-

myndigheter og rettsvesenets arbeid ofte lang tid, så minimum oppbevaringstid bør vurderes på nytt.»

Norsk Tjenestemannslag uttaler:

«For de dokumentene som er nevnt som sekundærdokumentasjon vil det alltid være diskusjon om disse er oppbevaringspliktig som primærdokumentasjon for å tilfredsstille kravene til dokumentasjon av bokførte opplysninger jf. punkt 9.3. Avtaler og korrespondanse vil i de fleste tilfeller gi vesentlig tilleggsinformasjon om transaksjoner som er foretatt. Ved ikke å ha et slikt skille vil en unngå en vanskelig avgrensing. Flere og flere dokumenter og også oppbevares elektronisk slik at plasshensyn vil være av mindre betydning. Ved å kombinere dette med en dispensasjonsadgang vil oppbevaringsplikten være ivaretatt.»

12.3.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om differensiert oppbevaringstid for hhv. primær- og sekundærdokumentasjon. Dette vil i seg selv bidra til en forenkling for de bokføringspliktige.

Utvalget foreslår at det iverksettes en nærmere utredning av oppbevaringstiden for primærdokumentasjon. Forslaget er primært begrunnet i at oppbevaring av regnskapsmateriale påfører de bokføringspliktige betydelige kostnader. Hensynet til de bokføringspliktige må imidlertid veies opp mot andre hensyn, herunder myndighetenes behov for tilgang til regnskapsmateriale og mulighetene for å avdekke og straffe skatte- og avgiftsunndragelser.

Etter ligningsloven § 9–6 kan spørsmål om endring av ligningen tas opp inntil 10 år etter inntektsåret. Tiårsfristen forutsetter at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. I slike tilfeller kan det også, når nærmere vilkår er oppfylt, ilegges tilleggsskatt i inntil 10 år, jf. § 10–2.

En avgiftsfastsettelse kan endres i inntil 10 år etter utløpet av vedkommende termin, jf. merverdiavgiftsloven § 56 annet ledd. Endring til ugunst for den avgiftspliktige forutsetter at nye opplysninger viser at den tidligere fastsettelsen var uriktig. Også tilleggsavgift etter § 73 kan ilegges i inntil 10 år etter utløpet av den aktuelle terminen.

Etter tolloven er fristen for endring og etterberging 10 år, jf. § 58 annet ledd. Tiårsfristen forutsetter at det ved uaktsomhet eller forsett hos vareieren eller noen som representerer ham, er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, eventuelt at varen er innført uten at fortolling har funnet sted. Ved forsettlig eller uaktsom overtredelse av tolloven eller forskrifter gitt i medhold av loven, kan det

ilegges tilleggstoll i inntil 10 år fra innførselstidspunktet.

Endringsfristene og fristene for å ilegge tilleggsskatt og tilleggsavgift/-toll etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven korresponderer dermed med den generelle oppbevaringstiden for regnskapsmateriale, både etter gjeldende regler og etter forslaget til ny bokføringslov.

De fleste bokettersyn og kontroller på skatte- og avgiftsområdet starter med de siste tre inntektsårene. I saker der det avdekkes skatte- og avgiftsunndragelser, utvides ofte ettersynet til å omfatte flere år, etter behov i inntil 10 år. I slike saker hvor ettersynet utvides til å omfatte de siste 10 inntektsårene, er det ofte unndratt store skatte- og avgiftsbeløp. Selv i saker hvor ettersynet kun omfatter de siste 3–5 inntektsårene, vil regnskapsdokumentasjon fra tidligere år kunne være relevant. En reduksjon i oppbevaringstiden for regnskapsmateriale vil derfor ha praktisk betydning for skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid, og for muligheten til å fastsette korrekt skatt og avgift. Departementet er også av den oppfatning at vissheten om at myndighetene kan kontrollere regnskapet så langt tilbake som 10 år, har en betydelig preventiv effekt.

Tilgang til regnskapsmateriale har videre en avgjørende betydning for muligheten til å avdekke, bevise og straffe grovere skatte- og avgiftsunndragelser og annen økonomisk kriminalitet. Strafferammen for skattesvik er bøter eller fengsel inntil 2 år. Grovt skattesvik straffes med bøter eller fengsel inntil 6 år, jf. ligningsloven §§ 12–1 og 12–2. Adgangen til å reise straffesak og avsi straffedom for skattesvik faller bort etter 10 år, jf. ligningsloven § 12–3.

De alvorligste formene for avgiftsunndragelse straffes som for bedrageri etter straffeloven §§ 270 og 271, jf. merverdiavgiftsloven § 72 første ledd. Strafferammen for bedrageri er bøter eller fengsel inntil 3 år, og for grovt bedrageri fengsel inntil 6 år. Den strafferettslige foreldelsesfrist for grovt bedrageri er 10 år, jf. straffeloven § 67.

Strafferammene for særlig grov overtredelse av tolloven §§ 61–65 er 6 års fengsel for overtredelser utført med forsett eller grov uaktsomhet, jf. § 66. Foreldelsesfristen for slik særlig grov overtredelse utført med forsett eller grov uaktsomhet er 10 år, jf. straffeloven § 67.

Den øvre strafferammen for alvorlige skatteunndragelser ble hevet i 1992, mens tollovens strafferamme ble hevet i 2003. Bakgrunnen for endringene var i begge tilfeller et ønske om å bringe strafferammen for slike overtredelser opp på samme nivå som lignende grov økonomisk kriminalitet. Grov skatte- og avgiftsunndragelse er derfor ansett som like straffverdige som for eksempel underslag og bedrageri.

Å redusere oppbevaringstiden for regnskapsmateriale vil klart svekke muligheten til å avdekke og bevise unndragelser foretatt så langt tilbake som 10 år. Kortere oppbevaringstid vil også ha betydning for muligheten til å avdekke annen form for økonomisk kriminalitet. En reduksjon av oppbevaringstiden vil derfor innebære et betydelig misforhold mellom myndighetenes adgang og faktiske muligheter til å straffeforfølge alvorlig økonomisk kriminalitet.

Departementet vil på denne bakgrunn ikke foreslå å redusere den generelle oppbevaringstiden for regnskapsmateriale, og ser heller ikke behov for å utrede dette ytterligere.

På bakgrunn av vurderingen ovenfor, foreslås at primærdokumentasjon skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt. Kravet om ti års oppbevaring vil gjelde oppbevaring av årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning, revisjonsberetning, spesifikasjoner, dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet, dokumentasjon av balansen og nummererte brev fra revisor. Det vises til lovforslaget § 13 annet ledd første punktum. Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om at sekundærdokumentasjon skal oppbevares i tre år og seks måneder etter regnskapsårets utløp. Det vises til lovforslaget § 13 annet ledd annet punktum.

Videre slutter departementet seg til forslaget om å lovfeste en adgang for departementet til å kunne gjøre unntak fra kravene om oppbevaringssted, oppbevaringstid og elektronisk tilgjengelighet. Redusert oppbevaringstid kan for eksempel gis på grunn av store mengder papir. Det vises til lovforslaget § 13 femte ledd.

12.4 Oppbevaringsmedier

12.4.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår i utgangspunktet ingen krav til oppbevaringsmedier, utover at lesekvaliteten skal opprettholdes i hele oppbevaringsperioden. Utvalget uttaler bl.a. (NOU 2002: 20 punkt 11.5.1):

«I løvsbladforskriften er det lagt begrensninger på hvilke oppbevaringsmedier som kan benyttes. Regnskapsloven 1998 og 99-forskriften har ingen slike begrensninger. Begge regelsettene har bestemmelser knyttet til overføring av regnskapsmateriale fra papir til annet medium, eksempelvis ved skanning av dokumenter.

I kapittel 9 drøfter utvalget formater for dokumentasjon av bokførte opplysninger og papirkopiers betydning for originalitet. Utvalget kon-

kluderer 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.

Det vises videre til omtale i NOU 2002: 20 punkt 9.13 om krav til originalitet og format for dokumentasjon av bokførte opplysninger.

Utvalget foreslår et særlig krav om at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig i elektronisk form, skal være tilgjengelig i elektronisk form i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets utløp, jf. omtale i NOU 2002: 20 punkt 11.5.2 og 11.5.4. I forskriftsforslaget foreslås et unntak fra dette kravet for bokføringspliktige med omsetning lavere enn 5 millioner eks. merverdiavgift. For bokføringspliktige virksomheter som avvikles, foreslås i forskriftsforslaget at kravet til elektronisk tilgjengelighet begrenses til 6 måneder etter avvikling. Videre foreslås at departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak kan gjøre unntak fra bl.a. kravet om elektronisk tilgjengelighet, jf. lovutkastet § 13 femte ledd.

Utvalget foreslår at oppbevaringspliktig regnskapsmateriale i alle tilfeller og uansett oppbevaringsmedium, skal kunne presenteres i lesbar form og kunne skrives ut på papir, jf. lovutkastet § 13 fjerde ledd. Utvalget omtaler dette nærmere i NOU 2002: 20 punkt 11.5.2, der det bl.a. heter:

«Utvalget har også vurdert om det bør stilles krav til oppbevaring i elektronisk form av regnskapsmateriale som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk. Uavhengig av vurderingene knyttet til standard dataformat, jf. kapittel 7, vil det være til hjelp for eksterne kontrollører å ha relevante data tilgjengelig i elektronisk form. Historiske data vil være tilgjengelig i de operative systemløsningene. Ved skifte av eksterne regnskapsførere og ved skifte av systemer, vil imidlertid et slikt krav kunne skape problemer for enkelte bokføringspliktige. Mange bokføringspliktige vil i slike situasjoner ønske å skrive ut pliktige regnskapsrapporter, lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon på papir. Papirversjonene oppbevares og de elektronisk lagrede opplysningene slettes. Problemene med

oppbevaring i elektronisk form antas å være størst for de minste virksomhetene.

Utvalget foreslår at regnskapsmateriale oppbevares elektronisk i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt når dette i utgangspunktet er tilgjengelig i elektronisk form. Utvalget vil imidlertid begrense kravet til bokførte opplysninger (opplysninger som skal fremgå av lovbestemte spesifikasjoner). Annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale (for eksempel dokumentasjon av bokførte opplysninger) vil ikke omfattes av kravet. Kravet bør heller ikke gjelde ved avvikling av virksomheten. Ved avvikling foreslår utvalget plikt til oppbevaring i 6 måneder etter at virksomheten er avviklet. Virksomheten anses avviklet når melding er sendt til foretaksregisteret, enhetsregisteret eller tilsvarende. Det foreslås et generelt unntak fra kravet til elektronisk oppbevaring for mindre virksomheter. Utvalget har i denne sammenheng vurdert tre alternative definisjoner av mindre virksomheter. Definisjonen av små foretak i regnskapsloven 1998 har utvalget kommet til vil omfatte for mange, ettersom de aller fleste bokføringspliktige er i denne gruppen. Regnskapsloven 1998 § 1–2 annet ledd omfatter etter utvalgets vurdering for få bokføringspliktige i forhold til hensikten med å ha et slikt unntak. Utvalget har kommet til at beløpsgrensen for revisjonsplikt i revisorloven, 5 millioner kroner i omsetning, vil være en passende grense på dette området. I motsetning til reglene i revisorloven, vil dette unntaket gjelde uavhengig av selskapsform. Det foreslås også her en generell dispensasjonsadgang.

Ved utforming av bestemmelsen vedrørende elektronisk oppbevaring, har utvalget valgt å formulere den som et krav til å ha opplysningene tilgjengelige elektronisk i 3 år og seks måneder, ikke som et krav til oppbevaring. Dette er gjort fordi de elektronisk lagrede opplysningene da ikke automatisk vil være oppbevaringspliktig regnskapsmateriale som må oppbevares i Norge. Tilgjengeligheten til de elektronisk lagrede opplysningene kan dermed opprettholdes ved en terminal i Norge med tilgang til et datalager (en server) i utlandet såfremt lovbestemte spesifikasjoner oppbevares i Norge i annen form (for eksempel på papir), jf. punkt 11.6.

Utvalget har også kommet til at alt oppbevaringspliktig regnskapsmateriale må kunne fremlegges i lesbar form og kunne skrives ut på papir.»

12.4.2 Høringsinstansenes merknader

Flere høringsinstanser, herunder *NHO*, *NARF* og *Den norske Revisorforening*, støtter utvalgets forslag om at det ikke skal stilles krav til oppbevaringsme-

dier utover at de skal opprettholde lesekvaliteten i hele oppbevaringsperioden. Revisorforeningen ser dette forslaget som en forenkling og påpeker at kravet til at elektroniske opplysninger skal kunne gjengis i standard dataformat i regnskapsloven 1998 er et krav som til dels er uklart og som kan være et problem bl.a. når den regnskapspliktige skifter datasystem.

Toll- og avgiftsdirektoratet og *Skatterevisorenes forening* mener det er behov for å videreføre krav til standard dataformat. *Toll- og avgiftsdirektoratet* uttaler bl.a.:

«Vi foreslår i stedet at løsskriftens bestemmelser knyttet til dette videreføres. Bokførte opplysninger må kunne finnes på standard dataformat, da slik oppbevaring sikrer kontrollmyndighetene mulighet til å bearbeide opplysningene elektronisk. Dette er en vesentlig effektivisering av kontrollen, og er særlig viktig når det ikke oppstilles krav til lagring på papir.

Det viktigste for vår etat når det gjelder lagringsmedier er at dataene er lagret i et format som lar seg konvertere i vårt analyseverktøy. Dersom man med standard dataformat mener ASCII og EBCDIC er våre behov ivaretatt.

Vi finner utvalgets begrunnelse på dette punktet unyansert, bl.a. vises til at det vil være «arbeidskrevende og med medføre overføring av samtlige aktuelle data fra den aktuelle IT-løsningen til standard dataformat regelmessig». Dette synes å være unyansert, i og med at store deler av dataene som lagres uansett blir lagret i EBCDIC eller ASCII i dag.

Dersom det stilles krav om at dataene skal finnes elektronisk og at det skal være tilgjengelig funksjonalitet til å konvertere utvalgte data til «standard dataformat» vil sannsynligvis dette kunne tilfredsstille vårt behov for å kunne hente data inn igjen i våre egne analyseverktøy. Dette innebærer at de lagringspliktige regnskapsdataene ikke nødvendigvis må lagres i «standard dataformat», men at det klart fremgår av loven at det er den regnskapspliktige som plikter å konvertere dataene til standard dataformat, herunder dekke eventuelle kostnader forbundet med dette.

Uansett ønsker vi en klargjøring av uttrykket standard dataformat, slik at allmennhetens oppfattelse av uttrykket kan økes, og muligens også utvide begrepet til å omfatte flere vanlige dataformater. I dette arbeidet må kontrollmyndighetene inkluderes, slik at de dataformatene som kan behandles av kontrollmyndighetenes analyseverktøy blir innarbeidet i begrepet. En løsning kan være at begrepet gis generell definisjon i lov, men at detaljregler gis i forskrift.

Vi støtter utvalgets forslag under punkt 11.5.3 knyttet til kravet om forsvarlig sikring.

Dette er viktig i forbindelse med å kunne plassere et eventuelt straffeansvar i forbindelse med at regnskap brennes, stjeles eller kastes.»

Det vises også til høringsuttalelser vedrørende vurdering av krav til originalitet og format til dokumentasjon av bokførte opplysninger, gjengitt i punkt 10.3.2 ovenfor.

Skatterevisorenes Forening mener det er behov for at lagrede data lagres i standard dataformat, og ønsker at det settes i verk et arbeid med en forskrift om oppbevaring og format på elektronisk lagret regnskapsmateriale. De uttaler bl.a.:

«Skatterevisorenes Forening vil sterkt understreke behovet for at alt regnskapsmateriale som oppbevares elektronisk skal kunne gjengis i sin originale/opprinnelse tilstand. Her innbefattes alle elektroniske opplysninger og elektroniske spor/linker til eventuell under- og sidedokumentasjon.

Skatterevisorenes Forening vil påpeke at regnskapsprogrammer som brukes i bokføringen kan bygge på ukjente og ukurante dataformater. For at man i ettertid skal kunne etterprøve data og systemer, vil Skatterevisorenes Forening fremholde behovet for at lagrede data lagres i standardformater. Skatterevisorenes Forening er av den oppfatning at en forskrift kan oppliste de 5 mest brukte formater, og at vedlikehold av forskriften kan hensynta nye standarder og avskrive utgåtte standarder.

Regnskapsmateriale som oppbevares elektronisk, skal ikke tillates oppbevart kryptert uten et sikkert avkrypteringsregime. Dersom man har kryptert et regnskap og dette ikke lar seg tilbake stille, er regnskapet sett fra vår (kontrollmyndighetenes) side å anse som ikke oppbevart. Et slikt regime kan muligens ikke stilles fra virksomhetens side, og Skatterevisorenes Forening antar derfor at det kan være nødvendig å innta et generelt forbud mot slik kryptering.

Selskaper som bruker programmer som pakker/komprimerer data grunnet plasshensyn, må etter vårt syn pålegges å oppgi hvilket programverktøy dette er pakket i, og dessuten stille et slikt program til disposisjon for oppakking. Problemstillingen er her – til forskjell fra kryptering – at dataene er tilgjengelige ved bruk av programvare og uten hensyn til en krypteringsnøkkel. Passord kan forekomme med antas i hovedsak å være håndterbart.»

Den norske Revisorforening støtter forslaget til at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, bare skal være tilgjengelig elektronisk i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Revisorforeningen ser at kravet til elek-

tronisk tilgjengelighet vil lette kontrollmyndighetenes arbeid, og støtter derfor bestemmelsen.

Flere høringsinstanser (*NHO*, *Kredittilsynet*, *Landslaget for Regnskapskonsulenter* og *Coop NKL*) er skeptiske til kravet om at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk skal oppbevares elektronisk i 3 år og 6 måneder.

NHO foreslår at kravet utgår, og uttaler:

«NHO stiller imidlertid spørsmål til kravet om at regnskapsmateriale skal oppbevares elektronisk i 3 år og 6 måneder, når dette i utgangspunktet er tilgjengelig i elektronisk form, dvs. at det ikke kan konverteres til papir. Dette harmonerer etter NHOs oppfatning ikke med det frie valg av oppbevaringsmidler, og vi vil derfor foreslå at kravet om elektronisk oppbevaring i 3 ½ år av regnskapsopplysninger i papirform som opprinnelig er tilgjengelig i elektronisk form, utgår.»

Kredittilsynet foreslår at forslaget § 13 annet ledd strykes og uttaler:

«Paragraf 13 annet ledd bestemmer at alle deler av bokføringen som skjer elektronisk også skal oppbevares elektronisk. I eksempelvis industriforetak som har store og kompliserte integrerte systemer hvor sekundærsystemer inngår som del av regnskapssystemet, vil kravet medføre nærmest umulige oppbevaringsoppgaver selv om plikten er begrenset i lovforslaget til 3 år og 6 måneder. Kredittilsynet vil fraråde å inkludere dette kravet i bokføringsloven.»

Landslaget for Regnskapskonsulenter mener det er tilstrekkelig med «papirmessig tilgjengelighet» og uttaler:

«Angående punkt 11.5.4 er det tilstrekkelig med papirmessig tilgjengelighet. Det fremstår som den mest praktiske og fleksible løsningen. I det vesentlige er det offentlige myndigheter som er kontrollinstans. Med tanke på alle de ulike programmer og systemer som benyttes, antar vi at deres kontroll vil basere seg på papir en stund fremover. Alternativet er at materiellet sendes elektronisk på lesbar fil til kontrollerende myndighet.»

Coop NKL mener kravet om elektronisk oppbevaring av bokførte opplysninger kan bli kostnadskreven ved avvikling av regnskapssystemer, dersom dataene ikke kan fremhentes uten at systemet fortsatt driftes.

12.4.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at den bokføringspliktige fritt kan velge oppbeva-

ringsmedium. Departementet viser i likhet med utvalget 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. I tråd med utvalgets forslag, mener departementet det er hensiktsmessig å stille krav til at oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal være tilgjengelig i lesbar form og kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden. Det vises også til omtale av krav til originalitet og formater for dokumentasjon av bokførte opplysninger i punkt 10.3 ovenfor. Det vises til lovforslaget § 13 fjerde ledd.

Utvalget har foreslått at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Flere høringsinstanser har innvendinger til dette kravet. Etter departementets oppfatning vil kravet til elektronisk tilgjengelighet kunne lette eksterne kontrollørers arbeid. Kravet foreslås begrenset til å omfatte bokførte opplysninger, dvs. opplysninger som er nødvendig for å utarbeide spesifikasjoner (som nevnt i § 5) og pliktig regnskapsrapportering. Annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale vil ikke omfattes av kravet. Videre vises det til at departementet i forskrift kan fastsette unntak fra kravet til elektronisk oppbevaring, jf. lovforslaget § 13 siste ledd.

I utvalgets forskriftsforslag er det foreslått at kravet om å ha bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk ikke skal gjelde for bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift. Departementet har i den forbindelse innhentet statistikk som viser at 87,7 pst av virksomhetene registrert i merverdiavgiftsmanntallet hadde omsetning under 5 millioner kroner pr. 31.12.2002. Forslaget til krav om å ha bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk vil gjelde for en begrenset del av de bokføringspliktige, under forutsetning av at forskriftsforslaget vedtas. Kravet er for øvrig ikke angitt som et oppbevaringskrav, hvilket vil innebære at det ikke automatisk vil være oppbevaringspliktig regnskapsmateriale som må oppbevares i Norge. Departementet slutter seg etter en helhetsvurdering til utvalgets forslag. Det vises til lovforslaget § 13 annet ledd siste punktum.

12.5 Krav til sikring

12.5.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår i lovutkastet § 13 tredje ledd at oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal opp-

bevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. I NOU 2002: 20 punkt 11.3.5 uttaler utvalget til det foreslåtte kravet:

«Informasjonssikkerhet deles ofte i tre hovedområder:

- Konfidensialitet – informasjonen er kun tilgjengelig for autoriserte personer
- Integritet – informasjonen er fullstendig (og oppdatert), gyldig og korrekt
- Tilgjengelighet – informasjonen er tilgjengelig for autoriserte brukere når den er ment å være det

Når det gjelder regnskapsmateriale, vil eventuell manglende konfidensialitet ha liten effekt i forhold til formålet med reglene om bokføring mv., jf. punkt 4.1. Mulighetene til å produsere årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, og mulighetene til å kunne kontrollere lovbestemte spesifikasjoner og underliggende dokumentasjon svekkes normalt ikke ved at uautoriserte får innsyn i regnskapsinformasjonen.

Mangler knyttet til integritet og tilgjengelighet vil derimot påvirke formålet med regelverket direkte. Hvis opplysningene som benyttes som grunnlag for pliktig regnskapsrapportering eller opplysningene i annet regnskapsmateriale er ufullstendige, ugyldige eller ikke korrekte, vil dette gi seg direkte utslag i feil rapportering og mangelfullt kontrollgrunnlag. Det samme vil være tilfellet dersom bokførte opplysninger og tilhørende lovbestemte spesifikasjoner og dokumentasjon ikke er tilgjengelig, for eksempel som følge av ødelagte oppbevaringsmedier.

Utvalget mener derfor at eventuelle sikkerhetskrav i forbindelse med regler om bokføring mv. må rette seg mot integritet og tilgjengelighet og i liten grad omfatte konfidensialitet.

Det har vært vurdert å knytte sikkerhetskravene til god IT-skikk. Utvalget har imidlertid kommet til at god IT-skikk foreløpig ikke er tilstrekkelig innarbeidet til at lovgivningen bør knyttes til standarden.»

12.5.2 Høringsinstansenes merknader

Ingen høringsinstanser har vesentlige merknader til forslaget.

12.5.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om krav til at oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Det vises til lovforslaget § 13 tredje ledd.

12.6 Oppbevaringssted

12.6.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår å videreføre gjeldende regler om at regnskapsmaterialet skal oppbevares i Norge, jf. lovutkastet § 13 annet ledd. Utvalgets forslag til unntak og presiseringer er en videreføring av regnskapsforskriften § 6–3 første til fjerde ledd. Det vises til omtale og eksemplifisering i NOU 2002: 20 punkt 11.6.

Det foreslås at departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak kan gjøre unntak fra kravet til oppbevaringssted, jf. lovutkastet § 13 femte ledd. Når det gjelder adgangen til å gi dispensasjon, uttaler utvalget bl.a.:

«Løsningen bør være at det gis en dispensasjonsadgang på dette området, og at dispensasjon normalt vil bli gitt i konserntilfeller som nevnt ovenfor når ikke særlige grunner taler mot det. Forutsetningen for slik dispensasjon er at det må være tilgang til materialet fra terminal eller lignende i Norge i oppbevaringsperioden. Dessuten må det tas papirutskrift av spesifikasjoner dersom virksomheten i Norge avvikles eller materialet av andre grunner ikke lenger er tilgjengelig via terminal eller lignende her i landet. Alternativt må datalager og nødvendig maskin- og programvare gjøres tilgjengelig i Norge.

Utvalget har diskutert om det bør bære en dispensasjonsadgang også for dokumentasjon av bokførte opplysninger. Mange internasjonale konsern etablerer ett selskap som betjener fellesfunksjoner for hele konsernet. I slike tilfeller vil det være hensiktsmessig og kostnadsbesparende også med sentrale arkiver for papirbasert og elektronisk lagret dokumentasjon. I sin ytterste konsekvens kan begrensninger i effektiv håndtering av fellesfunksjoner føre til at virksomhet legges til andre land enn Norge. Norske kontrollmyndigheter vil som nevnt kunne ha reduserte rettigheter vedrørende innsyn og beslag når materiale ikke er tilgjengelig i Norge. Kontrollarbeidet kan også bli mer upraktisk når det ikke kan utføres her i landet. Etter utvalgets vurdering vil konsernets kostnader ved å overføre dokumentasjon til Norge neppe bli en vesentlig del av kostnadene ved regnskapsarbeidet. Utvalget foreslår likevel en dispensasjonsadgang også for oppbevaring av dokumentasjon i utlandet.»

12.6.2 Høringsinstansenes merknader

FNH/Sparebankforeningen støtter forslaget om å åpne for oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet, og uttaler:

«Vi vurderer det som positivt at det foreslås å åpne for oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet. Dette vil kunne medføre vesentlige besparelser og forenklinger for de berørte foretak. Det er regnskapsmaterialets tilgjengelighet som vil være av betydning for kontrollmyndighetene og ikke den fysiske plasseringen av materialet. For de fleste finansbedrifter vil regnskapsmaterialets tilgjengelighet ikke påvirkes av om materialet oppbevares i Norge eller i utlandet. Vi mener derfor at norske finansbedrifter samt finansbedrifter fra EU/EØS-land som har etablert virksomhet i Norge bør unntas fra det generelle kravet om oppbevaring av regnskapsmateriale i Norge. Det bør i forhold til disse foretakene være tilstrekkelig å kreve at materialet skal være lett tilgjengelig i hele oppbevaringsperioden. Vi har ikke vurdert om et slikt unntak fra oppbevaringskravet i Norge bør gjøres gjeldende også for foretak innenfor andre næringer.»

NHO mener oppbevaring av regnskapsmateriale bør kunne skje i utlandet uten at det skal kreves dispensasjon om dette, og uttaler videre bl.a.:

«Det bør imidlertid stilles krav om at oppbevaring kun kan skje i landet når dette er forsvarlig – også fra et kontrollsynspunkt. Dette kan praktisk gjøres ved at myndighetene utarbeider en liste over land hvor det er adgang til å oppbevare regnskapsmateriale. Dette kan eksempelvis være land vi har samarbeids- og/eller utleveringsavtale med, slik at kontrollmyndighetene kan sikres dokumentasjon når det er nødvendig. Større foretak i Norge, som har utenlandske datterselskaper opererer med såkalte «shared business centres». For disse foretakene vil dette medføre en betydelig forenkling og økonomisk besparelse å kunne oppbevare regnskapsmateriale i utlandet.»

12.6.3 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å videreføre krav om at regnskapsmateriale som hovedregel skal oppbevares i Norge, jf. lovforslaget § 13 annet ledd.

Når det gjelder adgangen til å gjøre unntak, mener departementet at utvalgets forslag om at det i forskrift eller ved enkeltvedtak kan gjøres unntak fra kravet om oppbevaring i Norge, i rimelig grad balanserer hensynet til kontrollmyndigheter og hensynet til den enkelte bokføringspliktige. Departementet slutter seg til utvalgets forslag. Det vises til lovforslaget § 13 femte ledd.

Det er gitt særlige regler om oppbevaring av elektroniske fakturaer i EU-direktiv 2001/11/EF¹. Endringsdirektivet trådte i kraft 1. januar 2004. De-

partementet legger til grunn at det eventuelt kan fastsettes nærmere regler som følge av endringsdirektivet i forskrift.

¹ Rådets direktiv 2001/11/EF om endring av direktiv 77/388/EF om harmonisering av medlemsstatenes beregning av omsetningsavgifter – Det felles merverdiavgiftssystem – ensartet beregningsgrunnlag

13 Bistand og informasjon til kontrollmyndigheter

13.1 Gjeldende rett

13.1.1 Regnskapsloven 1977

Det følger av løssbladforskriften § 5–4 første ledd at den regnskapspliktige ved anvisning fra kontrollmyndighetene skal yte vederlagsfri assistanse, herunder stille til disposisjon nødvendig utstyr og programvare for etterprøving av regnskapet.

Etter forskriften § 6–1 har regnskapsføreren et ansvar for at bestemmelsene overholdes for den del av regnskapsfunksjonen som utføres av regnskapsføreren.

13.1.2 Regnskapsloven 1998

Etter regnskapsloven 1998 § 2–8 skal regnskapspliktig gi offentlig kontrollmyndighet nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmateriale og stille til disposisjon utstyr og programvare for dette. Dersom den regnskapspliktige helt eller delvis har overlatt til en annen å foreta registrering eller oppbevaring av regnskapsmateriale etter dette kapitlet, gjelder plikten til å gi bistand også vedkommende. Det vises til nærmere omtale i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.11.

13.2 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at regnskapsloven 1998 § 2–8 videreføres, jf. lovutkastet § 14, slik at bokføringspliktige pålegges en plikt til å gi nødvendig bistand og informasjon til offentlige kontrollmyndigheter, jf. NOU 2002: 20 kapittel 12. Med offentlig kontrollmyndighet forstår utvalget myndigheter med forvaltningsoppgaver som gir vedkommende myndighet innsynsrett i regnskapsmateriale.

Når det gjelder *subjektet* for bistandsplikt, uttaler utvalget (NOU 2002: 20 punkt 12.2.3):

«Bokføringspliktig

I foretak med begrenset ansvar vil bistandsplikten måtte utøves av daglig leder, eventuelt av styret dersom foretaket ikke har daglig leder. I ansvarlige selskap uten daglig leder eller styre og i enkeltmannsforetak vil bistandsplikten tilhøre deltakerne/eierne. Plikten kan utøves av ansatte i foretaket.

Bistandsplikt for tredjemenn

Bistandsplikten er ikke begrenset til den bokføringspliktige. Bestemmelsen er særegen i det den direkte pålegger tredjemenn bistandsplikt. Vilkåret i regnskapsloven 1998 § 2–8 er at «den regnskapspliktige helt eller delvis har overlatt til en annen å foreta registrering eller oppbevaring av regnskapsmateriale etter dette kapitlet». Det er altså det pliktige regnskapsarbeidet som skal være overlatt andre. Etter lov om autorisasjon av regnskapsførere av 18. juni 1993 nr. 109 (regnskapsførerloven) stilles det krav om at den som i næring påtar seg å føre regnskap for andre, skal være autorisert. Det vil derfor vanligvis være regnskapsførere som pålegges bistandsplikt.

Bokføringen kan også være overlatt til en forretningsfører. Etter forskrift til regnskapsførerloven kan næringsdrivende som etter bransjemessig sedvane utfører regnskapsføreroppdrag som naturlig del av sin næring og som ledd i annet oppdrag, utføre slik virksomhet uten å være autorisert. Det er et vilkår at vedkommende er underlagt tilsyn fra offentlig tilsynsorgan. Dette vil således kunne gjelde advokater og eiendomsmeglere.

Hvilke funksjoner som overlates til tredjemenn kan variere. Noen velger å sette bort hele bokføringen, inkludert utarbeidelse av lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering samt oppbevaring, andre setter kun bort deloppgaver. Utvalget legger til grunn at det kun kan kreves bistand fra tredjemenn på det området der han eller hun faktisk har påtatt seg et oppdrag som omfattes av pliktene etter bokføringsloven.

Det bør imidlertid kunne trekkes en nedre grense for den mer sporadiske assistanse som neppe kan utløse bistandsplikt etter bestemmelsen. Det er et vilkår at oppgavene skal være overlatt til en tredjemann. Utvalget legger videre til grunn at rene rådgivningsoppdrag ikke omfattes. Regnskapsførere skal dokumentere alle regnskapsføreroppdrag ved skriftlige avtaler. Denne avtalen vil være et viktig dokument for å fastslå hvilke oppgaver regnskapsfører faktisk har påtatt seg.

Også andre enn regnskapsførere og forretningsførere kan ha påtatt seg oppdrag på vegne av den bokføringspliktige. Dette kan for eksempel være foretak som påtar seg oppbevaring av

regnskapsmateriale eller revisors tekniske utarbeidelse av årsregnskap. De som utfører slike oppdrag vil også ha en bistandsplikt i forhold til de oppgaver de har påtatt seg.»

Når det gjelder bistandspliktens *innhold*, uttaler utvalget (NOU 2002: 20 punkt 12.2.4):

«Nødvendig bistand

Bestemmelsens ordlyd er vidtfavnende og setter umiddelbart få grenser for bistandsplikten. Vilkåret om at bistanden skal være nødvendig, må etter utvalgets oppfatning referere til at offentlig kontrollmyndighet settes i stand til å foreta det innsyn i regnskapet som de etter lovgivningen har krav på. Således må kontrollmyndighetene kunne kreve bistand til innsyn i alle spesielle rutiner og systemer som den bokføringspliktige selv benytter. På den annen side kan det neppe kreves bistand til opplæring i mer generelle regnskapskunnskaper som en normalt dyktig regnskapsbruker må forutsettes å kjenne til. Offentlig kontrollmyndighet vil etter dette ikke ha nevneverdig behov for bistand der den bokføringspliktige benytter et «standardsystem», som forutsettes godt kjent i regnskapsmiljøet.

Både den bokføringspliktige og eventuelle medhjelpere plikter å yte den assistanse som i det enkelte tilfellet er påkrevd for at offentlig kontrollmyndighet skal kunne få tilgang til selve regnskapsmaterialet, enten dette foreligger på papir eller er elektronisk lagret. Det skal gis bistand slik at kontrollmyndighetene kan tilegne seg forståelse av hvordan regnskapssystemet er bygget opp, og selv kunne ta ut lovbestemte spesifikasjoner på papir, eller på forlangende få bistand til dette. Også øvrige rapporter som regnskapssystemet kan produsere pliktes fremlagt i den grad offentlige kontrollmyndigheter ber om det. Dette vil være hjemlet i særlovgivningen. Den bokføringspliktige kan ikke pålegges å utarbeide spesialrapporter utover dette.

Innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet

Utvalgets forslag til grunnleggende forutsetninger, jf. kapittel 4, stiller krav om at regnskapssystemet skal være innrettet ordentlig og oversiktlig. Videre skal det etter utvalgets forslag i kapittel 7 foreligge dokumentasjon som beskriver kontrollsporet og hvordan systemgenererte poster kan etterprøves. Dokumentasjonen skal være tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet. Bistandsplikten omfatter å gi nødvendig hjelp slik at kontrollmyndigheten kan forstå hvordan systemet er oppbygd og fungerer. Dersom dokumentasjonskravet i loven er oppfylt, vil det redusere behovet for ytterligere bistand.

Med «regnskapsmaterialet» menes både det regnskapsmateriale som er oppbevaringspliktig etter bokføringsloven og andre dokumenter mv. som pliktes fremlagt med hjemmel i særlovgivningen. Utvalget har i kapittel 11 foreslått at regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll. Bistandsplikten omfatter å gi tilgang til regnskapsmaterialet slik at dette er leselig for kontrollmyndighetene.

Stille til disposisjon utstyr og programvare

Bistandsplikten innebærer at den bokføringspliktige skal «stille til disposisjon utstyr og programvare». Etter utvalgets oppfatning bør dette forstås slik at utstyr og programvare skal gjøres tilgjengelig for offentlige kontrollmyndigheter. Tidligere lovgivning gir ikke konkrete føringer med hensyn til omfang og varighet. Generelt bør partene søke å komme frem til løsninger som gjør at den bokføringspliktiges daglige drift ikke begrenses i unødige grad.

«Utstyr og programvare» må forstås som det som til en hver tid omfattes av en datamaskin/ arbeidsstasjon med tilhørende programvare. Dette innebærer tilgang til skjerm, tastatur samt den aktuelle programvaren. Tilgangen det er snakk om her, må forstås som en ren lese- og søketilgang samt muligheter for å ta utskrifter. Lese-, søke- og utskriftsadgangen må omfatte alle de relevante tilganger som automatisk ligger i systemet, og bør begrenses til det. Det vil likevel være anledning for kontrollmyndighetene å utarbeide egne rapporter ved bruk av den bokføringspliktiges utstyr og programvare. Når det gjelder historiske regnskapsopplysninger som ikke ligger direkte tilgjengelig i IT-systemene, må innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet gis på annen måte.

Bistandsplikten må ikke forveksles med kontrollmyndighetenes anledning til å få utlevert elektroniske kopier av regnskapsmaterialet til eget bruk.

Utvalget påpeker for øvrig at særlovgivningen på flere områder pålegger den bokføringspliktige en forklarings- og opplysningsplikt, som er videre enn bistandsplikten etter bokføringsloven.»

13.3 Høringsinstansenes merknader

Skatterevisorenes Forening finner ordlyden i lovutkastet § 14 uklar. Etter deres oppfatning er følgende formulering mer presis: «Dersom den bokføringspliktige helt eller delvis har overlatt til en annen å foreta bokføring og oppbevaring av regn-

skapsmateriale... plikter den som bokfører og oppbevarer regnskapsmaterialet å yte bistand på lik linje med den bokføringspliktige.»

Landslaget for Regnskapskonsulenter uttaler:

«Angående § 14 – bistand og informasjon til kontrollmyndigheter finner vi det ikke riktig at regnskapskontorer skal stille sitt dataanlegg til disposisjon og gi kontrollmyndigheter fri tilgang til dette. Som nevnt under behandlingen av kapittel 11, pkt 5.4, finner vi det bedre at kontrollmyndigheter mottar aktuelle filer elektronisk og i lesbar stand.»

13.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag om å videreføre plikten til å yte bistand og gi informasjon til kontrollmyndighetene. Bistandsplikten vil gjelde tilsvarende for tredjemann dersom den bokføringspliktige har overlatt til en annen å utføre arbeidet. Det vises til lovforslaget 14.

14 Andre bestemmelser

14.1 Straff mv.

14.1.1 Gjeldende rett

Utvalget omtaler gjeldende rett slik i NOU 2002: 20 punkt 14.1:

«Det følger av regnskapsloven 1998 § 8–5 at den som forsettlig eller uaktsomt vesentlig overtrer loven eller forskrift gitt i medhold av den, straffes med bøter eller fengsel inntil tre år. Foreligger det særlig skjerpene omstendigheter, kan fengsel inntil seks år idømmes. Medvirkning straffes på samme måte. Den som for øvrig forsettlig eller uaktsomt overtrer loven eller forskrift gitt i medhold av den, straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder. Medvirkning straffes på samme måte. Videre følger det av bestemmelsens tredje ledd at hvis den som dømmes etter § 8–5 første ledd tidligere vært straffet for tilsvarende forhold, kan straffen forhøyes med inntil det halve, samt at dersom den som dømmes etter § 8–5 annet ledd tidligere vært straffet for tilsvarende forhold, kan straffen forhøyes til fengsel inntil seks måneder. Korteste foreldelsesfrist for straffbart forhold etter regnskapsloven er fem år, jf. regnskapsloven § 8–5 siste ledd.

Løsbladforskriften § 6–1 omhandler den bokføringspliktiges ansvar for etterlevelse av forskriften.»

14.1.2 Utvalgets forslag

Etter utvalgets syn bør straffebestemmelser knyttet til brudd på regnskapslovgivningen plasseres i straffeloven. Utvalget foreslår derfor i lovutkastet § 15 at det henvises til den aktuelle bestemmelse i straffeloven. Utvalget uttaler til dette (NOU 2002: 20 punkt 14.2):

«Utvalget oppfatter at det ligger utenfor utvalgets mandat å vurdere det materielle innhold i straffebestemmelser. Utvalget har derfor ikke foretatt noen konkret vurdering av straffereaksjoner eller administrative sanksjoner ved brudd på loven. Utvalget viser imidlertid til utredning foretatt av straffelovskommisjonen i NOU 2002: 4, herunder vurdering av straffeloven § 286, hvor kommisjonen bl.a. foreslår at straffebestemmelsene knyttet til brudd på regnskapslov-

givningen plasseres i straffeloven. Utvalget er av den oppfatning at brudd på bokføringsloven bør behandles på samme måte. Utvalget foreslår at det gis en egen bestemmelse i bokføringsloven, der det henvises til straffelovens bestemmelse om overtredelse av regnskaps- og bokføringslovgivningen, jf. lovforslaget § 15.»

14.1.3 Høringsinstansenes merknader

Justisdepartementet har gitt følgende merknader:

«I lovutkastet § 15 er det tatt inn en straffehjemmel som henviser til straffelovens bestemmelse om regnskapsovertredelser. Bestemmelsen har ingen selvstendig betydning ved siden av gjerningsbeskrivelsen i straffeloven § 286. Det er derfor bare opplysningshensyn som tilsier en slik bestemmelse. Slik Justisdepartementet ser det, har dette hensynet liten vekt på et område hvor det er allment kjent at manglende overholdelse av reglene kan medføre straffansvar.

Forslaget synes for øvrig å være basert på at regnskapslovens straffehjemmel oppheves, slik Straffelovkommisjonen går inn for i NOU 2002: 4 s. 458. Justisdepartementet antar imidlertid at den nye bokføringsloven vil tre i kraft før arbeidet med den nye straffeloven er fullført. Straffansvaret etter gjeldende rett strekker seg lenger etter regnskapsloven § 8–5 enn etter straffeloven § 286. Inntil videre bør derfor en eventuell henvisningshjemmel i stedet henvises til regnskapsloven. I motsatt fall vil lovutkastet § 15 medføre en avkriminalisering, noe som ikke kan sees å være drøftet.»

Landslaget for Regnskapskonsulenter synes strafferammen på inntil 6 år for særlig skjerpene omstendigheter virker noe streng sett i forhold til andre forbrytelser.

Flere høringsinstanser, bl.a. *Skattedirektoratet*, *LO*, *ØKOKRIM*, *Norsk Tjenestemannslag* og *Norsk Øko-Forum* mener det er viktig at det bør være samme strafferamme for hhv. regnskapsloven og bokføringsloven. Skattedirektoratet uttaler:

«Skattedirektoratet viser til at brudd på regnskapsloven 1998, herunder kapittel 2, har en øvre strafferamme på 6 år og at også simpel uaktsomt overtredelse av loven eller forskrift gitt i medhold av loven er straffbar. Straffelovskom-

misjonens utredning har vært på foreløpig høring. Kommisjonen har foreslått en øvre strafferamme på 3 år, samt at simpel uaktsom overtredelse ikke skal være straffbar. Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse av 10. februar 2003 uttalt følgende:

«Skattedirektoratet har følgende merknader til forslaget om å overføre straffebestemmelsen i regnskapsloven av 1998 § 8–5 til straffeloven som §§ 22–15 til 22–17:

Etter regnskapsloven § 8–5 er skyldkravet for regnskapsovertredelser simpel uaktsomhet, men dette foreslås endret til grov uaktsomhet. Skjerpelsen er begrunnet med at et sentralt formål med straff er å motvirke økonomisk kriminalitet. For dette formålet er det lite behov for å ramme de lite straffverdige – på grensen til unnskyldelige – regnskapsovertredelser. Videre er strafferammen for regnskapsovertredelser foreslått redusert fra 6 til 3 år, med den begrunnelse at det selv ved de alvorligste regnskapsovertredelsene utmåles det i dag straffer fortrinnsvis i det nedre sjiktet av strafferammen. En øvre strafferamme på 6 år for regnskapsovertredelser er etter kommisjonens mening urimelig høy og kan vanskelig tenkes anvendt fullt ut i praksis. Skattedirektoratet vil i denne sammenheng vise til at strafferammen ble skjerpet i regnskapsloven av 1998 fra 3 til 6 år slik at den ble i overensstemmelse med strafferammen for andre formuesforbrytelser. I begrunnelsen for denne økingen ble det i forarbeidene til regnskapsloven fremhevet at arbeidet med å forebygge økonomisk kriminalitet er viktig av hensyn til konkurransesituasjonen i næringslivet. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør derfor skyldkravet og strafferammen i regnskapsloven § 8–5 videreføres i ny straffelov. Økonomisk kriminalitet er et økende problem som ofte forsøkes skjult i regnskaper. En reduksjon vil gi feil signaler og den preventive effekten vil bli redusert.

For øvrig gjøres det oppmerksom på at Bokføringsutvalget i NOU 2002:20 foreslo at regnskapsloven kapittel 2 blir en ny lov, bokføringsloven. Vedtas dette forslaget, må det tas høyde for dette også i ny straffelov ved at det vises både til regnskaps- og bokføringslovgivningen.»

Det fremgår av ovenstående at Skattedirektoratet forutsetter at strafferammene i regnskapsloven 1998 § 8–5 videreføres. Dette gjelder også i forhold til bokføringsreglene.»

ØKOKRIM uttaler bl.a.:

«Etter ØKOKRIMs syn er det, særlig av informasjonshensyn, viktig å opprettholde straffebestemmelsene i regnskapsloven og bokføringsloven og ikke bare nøye seg med en henvisning til straffeloven. Spørsmålet blir derfor

hvordan en slik bestemmelse i bokføringsloven bør utformes.

ØKOKRIM foreslår at det i bokføringslovens § 15 tas inn en bestemmelse tilsvarende straffebestemmelsen i rskl. § 8–5. Bestemmelsen foreslås utformet slik at den ikke bare rammer overtredelser av selve bokføringsloven, men også overtredelser av forskrift gitt med hjemmel i loven.

Etter ØKOKRIMs mening bør overtredelser av bokføringsloven kunne straffes på samme måte, og med samme krav til subjektiv skyld, som overtredelser av regnskapsloven. Bokføringslovens bestemmelser danner grunnlaget for all senere regnskapsrapportering. Videre inneholder loven bestemmelser om oppbevaring, og det antas ikke kontroversielt at for eksempel makulering av regnskapsmateriale bør kunne straffes på samme måte som feil i årsregnskapet. I tillegg kommer de kontrollhensyn som ligger til grunn for bokføringslovens bestemmelser. For øvrig vises til drøftingene i NOU 1999: 23 og i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) s 209.»

Norsk Tjenestemannslag uttaler:

«Videre er straffeloven under utredning slik a man vet ikke hva som blir strafferammen dersom man viser direkte til straffeloven. Det er slik vi har oppfattet det gitt signaler om å endre strafferammen for regnskapsovertredelser fra 6 år til 3 år. NTL-Skatt synes ikke at strafferammen skal halveres. Det vil da kunne oppfattes som om det har vært mer alvorlig å foreta regnskapsovertredelse tidligere enn det vil bli nå. Dette er ingen god signaleffekt.

Det er mulig å skjule skatte- og avgiftsunndragelser og eventuelt andre straffbare forhold ved å la være å føre regnskap – eventuelt ikke oppbevare pliktig regnskapsmaterieell. Reglene bør ikke være slik at en kan tjene på å ikke følge loven. Det er viktig med sanksjoner. Dette gjelder særlig når det kan gi store økonomiske fordeler med å ikke følge reglene. Blir konsekvensene for små vil nok flere være fristet til å ikke overholde reglene.

I forholdet til bokføringsloven er det ikke henvist til straffebestemmelsene når det gjelder forskriften til bokføringsloven. Vi mener at det også viser til straffebestemmelsen for overtredelser av forskriften da denne er en viktig del av bokføringsreglene.»

Norsk Øko-Forum ser ingen grunn til at straffnivået reduseres som foreslått i straffelovkommisjonens utredning. Videre uttaler Norsk Øko-Forum:

«Strafferammene i regnskapsloven § 8–5 er samordnet med straffenivået i bla. ligningsloven kap. 12 for skattesvik. Dette er gjort for å ramme regnskapsbrudd like strengt som det å begå

skattesvik, for eksempel når regnskapsmateriale kastes ved bokettersyn slik at ligningsmyndighetene ikke finner bevis for skattesvik.

Mangelfull regnskapsføring vanskeliggjør bla. skatteetatens kontrollmuligheter. Etter vårt syn har dagens lovgivning ikke effektive sanksjonsmidler mot overtredelse av regnskapslovgivningen. I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) om årsregnskapsloven pkt. 13.4 siste avsnitt omtales spørsmålet om eventuelle sanksjoner mot brudd på regnskapspålegg bør ha hjemmel i regnskapsloven. Det konkluderes negativt på dette, men det åpnes samtidig for at dette spørsmålet kan tas opp særskilt av høringsinstansene og at hjemmel for slike sanksjoner for eksempel kan gis i ligningsloven.»

Norsk Øko-Forum foreslår at det innføres administrative sanksjoner. De uttaler til dette:

«For at de nye bestemmelsene i bokføringsloven skal etterleves er det etter vårt syn helt nødvendig at det innføres administrative sanksjoner ved brudd på bokføringsbestemmelsene. Vi viser til at Skattedirektoratet har tatt opp dette i et brev til skatte- og avgiftslovavdelingen i Finansdepartementet i brev av 13. mars 2003. Det foreslås i brevet at ligningsloven og merverdiavgiftsloven endres, slik at lignings- og avgiftsmyndighetene kan ilegge en betinget tvangsmulkt i tilfeller hvor det er gitt regnskapspålegg uten at disse er etterkommet innen rimelig tid. NØF støtter dette forslaget, som etter vår oppfatning er helt nødvendig for at reglene i bokføringsloven skal kunne etterleves og håndheves på en effektiv måte. Vi ber om at departementet prioriterer arbeidet med å endre ligningsloven og merverdiavgiftsloven slik at disse bestemmelsene er på plass når bokføringsloven trer i kraft.»

14.1.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg ikke til utvalgets forslag om at det i bokføringsloven inntas en bestemmelse der det henvises til straffelovens bestemmelse om overtredelse av regnskaps- og bokføringslovgivningen. Det vises til at utvalgets forslag synes å være basert på at regnskapslovens straffehjemmel oppheves, slik Straffelovkommisjonen går inn for i NOU 2002: 4 s. 458, jf. Justisdepartementets høringsuttalelse. Det legges til grunn at den nye bokføringsloven vil tre i kraft før det foreligger en ny straffelov. Videre vises det til at flere høringsinstanser har pekt på at det bør være samme strafferamme for hhv. regnskapsloven og bokføringsloven. Etter departementets oppfatning var det ikke tilsiktet av utvalget å senke strafferammene for overtredelse av bokføringsregler.

Departementet foreslår etter en helhetsvurdering at det i bokføringsloven inntas tilsvarende straffebestemmelser som fastsatt i regnskapsloven 1998 § 8–5. Dette innebærer at gjeldende bestemmelser om overtredelse av bokføringsregler i regnskapsloven 1998 videreføres, jf. omtale i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt. 13.4. Det vises til lovforslaget § 15.

14.2 Forskrifter

14.2.1 Gjeldende rett

Det følger av regnskapsloven 1998 § 10–1 første ledd første punktum at departementet kan gi forskrifter som utfyller reglene i kapittel 2. Videre følger det av § 10–1 annet ledd at departementet i forskrift kan gjøre unntak fra plikten til å oppbevare regnskapsmateriale i Norge. Slik oppbevaringsplikt følger av § 2–7 annet ledd første punktum.

Etter regnskapsloven § 10–3 syvende ledd gjelder forskrifter som er gitt med hjemmel i regnskapsloven 1977 også etter at regnskapsloven 1998 er trådt i kraft.

14.2.2 Utvalgets forslag

Utvalget har i lovutkastet § 16 foreslått en hjemmel til at departementet kan gi forskrifter som utfyller bestemmelsene i loven og fastsette ytterligere krav, når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. I NOU 2002: 20 punkt 1.3.2 uttaler utvalget:

«Regnskapsloven 1998 har kun hjemmel for å gi forskrifter som utfyller eller fraviker loven, jf. § 10–1. Dette i motsetning til regnskapsloven 1977 som hadde hjemmel for å fastsette forskrifter av hensyn til skatte- og avgiftsplikt og offentlige kontrolltiltak, jf. § 22. Dette har medført at enkelte bestemmelser som er overført til 99-forskriften er fastsatt med hjemmel i særlovgivningen. Utvalget foreslår som nevnt innledningsvis at det fastsettes et konseptuelt rammeverk, som forutsettes utfyllt gjennom forskrifter. Utvalget har i forskriftsforslaget foreslått ytterligere regler på flere områder. Ett eksempel på dette er kravene til dokumentasjon, jf. forskriften kapittel 4. Utvalget er i utgangspunktet skeptisk til en for vid fullmaktslovgivning. Utvalget har derfor vurdert en forskriftshjemmel som begrenser muligheten til å gi forskrifter som fastsetter ytterligere krav til de lovbestemmelser hvor det er nødvendig i forhold til det forskriftsforslaget som utvalget fremmer. Særlige hensyn gjør seg imidlertid gjeldende for bokføringsreglene, her-

under bl.a. behovet for løpende å samordne regelverket og vurdere behovet for ulike bransjebestemmelser. Utvalget finner det derfor hensiktsmessig at bokføringsloven gir departementet en videre hjemmel til å fastsette forskrifter, slik at også ytterligere krav kan fastsettes når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Det vil etter utvalgets oppfatning være uhensiktsmessig at slike tilpasninger må behandles av lovgiver. Det vises til lovforslaget § 16.»

14.2.3 Høringsinstansenes merknader

Flere høringsinstanser, herunder *NHO*, *Handels- og servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH)*, *NARF* og *Skattebetalerforeningen*, mener forskriftshjemmelen bør skjerpes i forhold til forslaget. HSH uttaler:

«Bokføringsutvalget har valgt å gå for en rammelov, slik at de mer detaljerte reglene blir å finne i forskriftsform. I utgangspunktet er HSH positiv til en slik inndeling. En lov som tar mål av seg å være uttømmende vil fort bli foreldet og lite hensiktsmessig. På den annen side er vi skeptisk til at departementets forskriftshjemmel i lovens § 16 er så vidt formulert. Her er departementet bl.a. gitt en hjemmel til å fastsette ytterligere krav i forskriftsform når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. En slik formulering gir en nærmest ubegrenset adgang for departementet å gi nye krav til de bokføringspliktige uten å måtte gå veien om en lovendring. På den annen side er HSH enig med utvalget om at særlige bransjehensyn og behovet for å få en løpende samordning av regelverket tilsier en forholdsvis vid forskriftshjemmel. En forskriftshjemmel som er begrenset til å gi utfyllende regler burde imidlertid være vid nok, all den tid loven er en rammelov. Dersom departementet også skal få adgang til å gi ytterligere krav i forskrift bør dette begrenses til helt spesielle unntakstilfeller.

HSH mener på denne bakgrunn at bokføringslovens § 16 bør skjerpes i forholdet til forslaget, slik at det uttrykkelig fremkommer at adgangen til å sette ytterligere krav kun kan gjøres dersom det i særskilte unntakstilfelle er påkrevet av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll.»

NHO uttaler:

«NHO er av prinsipielle grunner motstandere av slik fullmaktslovgivning som denne forskriftshjemmelen representerer gjennom at man kan «fastsette også ytterligere krav» uten at det har hjemmel direkte og konkret i loven.

NHO vil derfor foreslå at den generelle forskriftshjemmelen fjernes og begrenses til å fastsette forskrifter som utfyller bestemmelsen i denne lov.»

NARF bemerker følgende:

«NARF er prinsipielt svært skeptisk til den vide forskriftsadgangen det her legges opp til, fordi den i realiteten betyr at loven kan tilsidesettes på ethvert punkt som forskriftsgiver finner grunn til å bestemme det.

I NOU'en kapittel 1.3.2 gir utvalget i utgangspunktet uttrykk for den samme skepsisen, men at behovet for løpende samordning av regelverket (jf forholdet til særlovgivning) samt hensynet til å kunne gi egne bransjebestemmelser, gjør det hensiktsmessig med en fullmakt som gjør det mulig å kunne fastsette ytterligere krav i forskrift.

Til dette vil det bemerkes at bokføringsloven er gitt som en rammelov, slik at det allerede av den grunn ligger mye handlingsrom for forskriftsgiver i den utfyllende fullmakten.

Når det gjelder hensynet til pliktig regnskapsrapportering mener vi dessuten at loven allerede i stor grad tar høyde for et eventuelt samordningsbehov ved sine generelle henvisninger. Det vises f.eks. til lovforslaget § 7 som stadfester at bokføringspliktige skal bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.

Hva gjelder hensynet til skatte- og avgiftskontroll, er dette et mer «skjønsmessig» begrep og som derav etter vår mening åpner for tilnærmet ubegrenset fraviktsadgang. Det er f.eks. ikke utenkelig at den vil bli benyttet for å tilføye spesifikasjonskrav utover det som følger av loven § 5. Når dette nevnes som eksempel er det fordi tilleggskrav her fort kan ha store konsekvenser for den bokføringspliktige gjennom behov for systemtekniske tilpasninger mv, jf også fagsystemleverandørene. Som vi har gitt uttrykk for tidligere i dette høringssvar, er dette etter vår mening et typisk område der loven bør gi en uttømmende opplisting.

For å oppsummere mener vi altså at den generelle forskriftshjemmelen med fordel bør begrenses i forhold til det som er foreslått. Det vil si slik at hjemmelen gir alminnelig adgang til å utfylle loven, og med konkret angivelse for de tilfeller der forskriften kan gå ut over loven. Det siste tilføyes fordi vi ser behovet hva angår hensynet til å kunne gi egne bransjebestemmelser, jf for øvrig forskriften kapittel 7. Etter dette vil vi foreslå at § 16 gis følgende ordlyd:

«Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i denne lov. Dersom departementet fin-

ner det særskilt nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll, kan det gis ytterligere krav til spesifikke bransjer/næringer.»

Også *Skattebetalerforeningen* mener at departementets forskriftskompetanse synes å gå langt, og uttaler:

«Departementets adgang til å gi forskrift synes her å gå langt. Utvalget har også bemerket dette i sin innstilling. Begrunnelsen for forslaget om utvidet forskriftshjemmel er at skatte- og avgiftskontroller innenfor bestemte bransjer kan avdekke behov for egne bransjebestemmelser. Forskriftshjemmelen bør begrenses til dette.»

Skattedirektoratet støtter det foreliggende forslaget og uttaler bl.a.:

«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.

(...)

Flere av de bestemmelser som er fastsatt for enkelte næringer og bransjer er tidligere gitt i medhold av særlovgivningen. Skattedirektoratet har som nevnt ingen innvendinger mot at disse nå gis i medhold av bokføringsloven, gitt at dette ikke begrenser muligheter til å gi forskrifter av hensyn til skatte- og avgiftskontrollen. Hensiktsmessige hjemler finnes i dag både i særlovgivningen og i regnskapsloven 1977 § 22. Utvalget har foreslått en hjemmel for å kunne gi forskrifter av hensyn til skatte- og avgiftskontroll i loven § 16. Skattedirektoratet støtter dette lovforslaget.»

Den norske Revisorforening støtter også forslaget til forskriftshjemmel, og uttaler:

«Forskriftshjemmelen til regnskapslovens kapittel 2 gir bare anledning til å gi utfyllende regler. Av den grunn ble noen av bestemmelsene i forskrift av 6. mai 1999 gitt med hjemmel i særlovgivningen. Etter vår oppfatning er dette uheldig og vi støtter derfor hjemmelen til å kunne fastsette ytterligere krav, når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Vi vil imidlertid presisere at denne forskriftshjemmelen ikke må

benyttes til å pålegge næringslivet unødvendige krav som ikke gir tilsvarende effekt i kontrollarbeidet.

Regnskapsloven har også en hjemmel til å gjøre unntak fra plikten til å oppbevare regnskapsmateriale i Norge. Ved praktiseringen av lovens kapittel 2, viste det seg at det også var nødvendig å ha hjemmel til å kunne dispensere fra andre krav i loven. Dette er også fulgt opp i lovforslaget. Vi støtter forslaget om å knytte disse forskriftshjemplene opp til spesifikke bestemmelser i loven i stedet for å gi en generell dispensasjonshjemmel.»

14.2.4 Departementets vurdering

Utvalget foreslår at departementet gis kompetanse til å fastsette forskrifter som utfyller bestemmelsene i loven og fastsette ytterligere krav, når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Flere høringsinstanser har gitt uttrykk for at utvalgets forslag til forskriftshjemmel bør innsnevres.

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 vises til lovforslaget § 16.

14.3 Ikrafttredelse

14.3.1 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår av loven skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer, jf. lovutkastet § 17.

14.3.2 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening uttaler:

«På grunn av valgfriheten i regnskapsloven § 10–2 er det i praksis mange som er usikre på hvilket regelverk som gjelder for den løpende regnskapsføringen. Vi mener derfor at det er viktig at bokføringsloven treer i kraft så tidlig som mulig. På grunn av endrede regler for oppbevaring er det imidlertid praktisk at loven gjelder fra et årsskifte. Det er også en forutsetning at forskriften blir vedtatt i god tid før ikrafttre-

delsen slik at næringslivet får den nødvendige tid til å forberede seg på det nye regelverket. En av grunnene til usikkerheten rundt kapittel 2 var også at forskriften først ble vedtatt i mai det året loven trådte i kraft.»

14.3.3 Departements vurdering

Departementet mener loven bør tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer, jf. lovforslaget § 17.

14.4 Endringer i skatteloven

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) har flere bestemmelser som byg-

ger på eller viser til regnskapsloven av 1998. For en nærmere redegjørelse av forholdet mellom skatte- og avgiftslovgivningen og regnskapsloven viser departementet blant annet til Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) kapittel 16 og Ot.prp. nr 24 (2000–2001) kapittel 1 og 7.

Departementet foreslår å endre ordlyden i enkelte av skattelovens bestemmelser som følge av forslag til ny bokføringslov og begrepsbruk. Endringene er av teknisk karakter og vil ikke endre det materielle innhold av bestemmelsene.

Det vises til forslag til endring av skatteloven §§ 4–31 annet og tredje ledd, 6–91 annet og tredje ledd, 14–4 første ledd, 14–5 første ledd, 14–5 sjette ledd og 14–20 første ledd, jf. lovforslaget § 18.

15 Økonomiske og administrative konsekvenser

15.1 Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

Gode bokføringsregler er viktig for å gi tilstrekkelig relevant informasjon til forskjellige markedsaktører og til myndighetene. Myndighetene er avhengig av god informasjon for å ivareta kontrollhensyn på en tilfredsstillende måte. Samtidig medfører det kostnader for de bokføringspliktige å frambringe slik informasjon. Ved utarbeidelse av bokføringsregelverket er det lagt vekt på å avveie fordelene for forskjellige markedsaktører og myndigheter av den informasjon frambringes opp i mot kostnadene for de bokføringspliktige.

Informasjonen som innhentes med grunnlag i bokføringsregler vil utgjøre grunnlaget for utarbeidelse av årsregnskap, ligningsoppgaver, næringsoppgaver og omsetningsoppgaver. Endringer i bokføringsregelverket vil på kort sikt kunne medføre et visst behov for tilpasninger hos skatte- og avgiftsmyndighetene. Departementet legger til grunn at kostnader med dette dekkes innenfor eksisterende budsjettammer. På lengre sikt antar departementet at et klarere og enklere regelverk og systemer innrettet i samsvar med de nye reglene vil kunne bidra til å lette kontrolloppgaver for myndighetene.

Ved utformingen av lovforslaget er det også lagt vekt på å forebygge økonomisk kriminalitet, og reglene antas å kunne bidra til å redusere det samfunnsøkonomiske tapet ved økonomisk kriminalitet.

15.2 Økonomiske og administrative konsekvenser for de bokføringspliktige

Etter gjeldende rett kan de bokføringspliktige i dag velge å følge enten regnskapsloven 1977, kapittel 2, med tilhørende løssbladforskrift og forskrifter hjemlet i skatte- og avgiftslovgivningen, eller regnskapsloven 1998, kapittel 2, med tilhørende forskrift. Det antas at de fleste fører regnskap etter regnskapsloven 1977 med tilhørende forskrifter.

Lovforslaget bygger i stor grad på regnskapsloven 1977 og løssbladforskriften.

Etter departementets vurdering vil forslagene totalt sett innebære besparelser for næringslivet. Et enklere, klarere og mer moderne regelverk legger til rette for at de bokføringspliktige kan innføre mer kostnadseffektive bokføringsløsninger. Reduserte krav til oppbevaring av regnskapsmateriale vil også gi besparelser, jf. omtale i kapittel 12 ovenfor. Etter departementets vurdering vil besparelsene i forslaget mer enn oppveie kostnader knyttet til behov for å tilpasse bokføringssystemene til nye regler.

Lovforslaget innebærer enkelte lempinger i oppbevaringskravene. I lovforslaget videreføres ikke krav til oppbevaring av original papirdokumentasjon, for eksempel inngående faktura, etter overføring til annet medium. Departementet antar at dette gir fleksibilitet i valg av oppbevaringsmedium, særlig mht. økt bruk av elektroniske løsninger, og at dette vil innebære administrative besparelser for mange bokføringspliktige.

Det foreslås at primærdokumentasjon som hovedregel skal oppbevares i 10 år. Sekundærdokumentasjon som er oppbevaringspliktig fordi den er med på å verifisere fullstendigheten av de bokførte opplysningene (for eksempel pakksedler, oppbevaringspliktige avtaler, utgående korrespondanse), skal imidlertid oppbevares i 3 år og 6 måneder. Den differensierte oppbevaringstiden vil kunne gi lettelse både av administrativ og økonomisk art for de bokføringspliktige.

Lovforslaget inneholder imidlertid et krav til at når bokførte opplysninger er tilgjengelig elektronisk, så skal opplysningene oppbevares elektronisk og være tilgjengelig for eventuell kontrollmyndighet i 3 år og 6 måneder. Dette vil isolert sett kunne oppfattes som en byrde for de bokføringspliktige. Forslaget kan imidlertid innebære en lettelse for virksomheter med bokføring i utlandet. Det foreslås at det kan fastsettes unntak fra dette kravet for bokføringspliktige med lav omsetning.

Lovforslaget innebærer mer fleksible krav til ajourhold, ved at det er foreslått en hovedregel som tar hensyn til bransje og virksomhetens størrelse. I utgangspunktet skal ajourholdet sammenfalle med fristene for pliktig regnskapsrapportering (lovbestemt rapportering av historiske regnskapsdata til eksterne parter). For de fleste bokføringspliktige betyr dette fortsatt et krav om ajourføring annen-

hver måned (merverdiavgiftsterminene). For bokføringspliktige som rapporterer sjeldnere enn 2 måneder (årsoppgave for merverdiavgift) blir kravet til ajourhold hvert tertial.

I forhold til regnskapsloven 1998, kapittel 2, vil lovforslaget medføre forenklinger for de bokfø-

ringspliktige. Departementet antar bl.a. at fjerningen av kravet om registrering av alle avtaler og kravet om gjengivelse av elektronisk registrerte opplysninger i standard dataformat, vil forenkle praktiseringen av regelverket.

16 Merknader til de enkelte bestemmelser

Til § 1 Virkeområde

Loven gjelder etter første ledd for bokføringspliktige som er hjemmehørende i Norge.

Annet ledd fastsetter at Kongen kan gi regler om denne lovs anvendelse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene og kan fastsette særlige regler under hensyn til forholdene der. Når det gjelder lovens anvendelse for Svalbard, vises det til omtale av virkeområde til regnskapsloven 1998 i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) s. 214. Det vises til nærmere omtale i punkt 4.4.

Til § 2 Bokføringspliktige

Første ledd fastsetter at regnskapspliktige etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven 1998) vil ha bokføringsplikt. Det vises til regnskapsloven 1998 § 1–2, jf. § 1–1.

Etter annet ledd har enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven har bokføringsplikt etter loven for den virksomhet som drives. Bestemmelsen tilsvarende regnskapsloven 1998 § 1–2 annet ledd.

Etter tredje ledd kan ligningskontoret, fylkes-skattekontoret eller sentralskattekontoret i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet bokføringsplikt etter loven for den virksomhet som drives. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i loven. Pålegget kan bare gis for to år av gangen. Tredje ledd tilsvarende regnskapsloven 1998 § 1–2 tredje ledd. Bestemmelsene overføres som følge av at bokføringsreglene foreslås tatt ut av regnskapsloven og plassert i en egen bokføringslov, jf. omtale i punkt 4.2.

Det følger av fjerde ledd at departementet kan gjøre unntak fra bestemmelsene i bokføringsloven for bokføringspliktige etter § 2 annet ledd. Leddet anses som en videreføring av regnskapsloven § 10 første ledd annet punktum. Det vises til omtale i punkt 4.3.4. Forskriftshjemmelen er bare forutsatt brukt i særlige tilfeller.

Det vises til nærmere omtale i punkt 4.3.

Til § 3 Pliktig regnskapsrapportering

I første punktum angis hva som menes med pliktig regnskapsrapportering i denne loven. Med pliktig

regnskapsrapportering menes 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. Det legges til grunn at departementet i forskrift fastsetter hva som er pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven, jf. annet punktum. Det vises til omtale i kapittel 6.

Til § 4 Grunnleggende bokføringsprinsipper

I bestemmelsen angis grunnleggende bokføringsprinsipper. Prinsippene vil bl.a. kunne ha betydning for tolkning av lov og forskrift, og for tilfeller som ikke er direkte regulert i lov eller forskrift.

Når begrepet «spesifikasjoner» benyttes i lovbestemmelsen, menes spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5.

Med «toveis kontrollspor» i grunnleggende forutsetning nr. 7, menes at det skal være mulig å spore opplysningene fra pliktig regnskapsrapportering til spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og videre til dokumentasjon, og omvendt.

Den rettslige standarden god bokføringsskikk som nevnt i § 4 nr. 10 skal ha samme funksjon som god regnskapsskikk i regnskapslovene. Det vises for øvrig til omtale i punkt 5.2.

Til § 5 Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering

Etter første ledd skal det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, utarbeides bokføringsspesifikasjon, kontospesifikasjon, kundespesifikasjon, leverandørspesifikasjon, spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet, spesifikasjon av salg til eiere og deltakere, spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte.

I tillegg skal det etter annet ledd utarbeides spesifikasjon av merverdiavgift og spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser for hver periode med pliktig regnskapsrapportering.

Det legges til grunn at departementet i forskrift gir nærmere regler om innholdet i spesifikasjoner som nevnt i første og annet ledd. Det vises til omtale i punkt 7.4.

Til § 6 Regnskapssystem mv.

Begrepet regnskapssystem er nærmere omtalt i punkt 8.2.3. Bestemmelsen bør sees sammenheng med de grunnleggende bokføringsprinsippene, herunder prinsipp nr. 1.

Det følger av første ledd første punktum at regnskapssystemet skal kunne gjengi spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5 på papir. Etter første ledd annet punktum kan departementet i forskrift fastsette krav til annen gjengivelse.

Annet ledd fastsetter krav til dokumentasjon av regnskapssystemet. Formålet med dokumentasjonen er å muliggjøre kontroll av transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner der behandlingen er komplisert og kontrollsporet er vanskelig tilgjengelig. Dokumentasjonen skal beskrive kontrollsporet og hvordan systemgenererte poster kan etterprøves, herunder aktuelle koder og faste data, dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger. Det vises til omtale i kapittel 8.

I annet ledd annet punktum gis departementet kompetanse til å i forskrift fastsette krav til dokumentasjon av elektroniske forsystem. Slike krav kan for eksempel være krav om dokumentasjon av lønnsystem og kassaapparat. Det vises til omtale i punkt 8.2.3.

Til § 7 Bokføring og ajourhold

Første ledd fastsetter plikten til å bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner som nevnt i § 5 og pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 3.

I annet ledd fastsettes ajourholdsplikten. Bokføringen skal skje så ofte som virksomhetens art og omfang tilsier. Det kreves at bokføringen er à jour innen fristene for pliktig rapportering. Som absolutt minimumskrav fastsettes at bokføringen skal være à jour hver fjerde måned.

Etter annet ledd siste punktum kan departementet i forskrift gjøre unntak fra kravet om at bokføringen skal være à jour hver fjerde måned for bokføringspliktige med få transaksjoner.

Tredje ledd angir at kontanttransaksjoner som hovedregel skal registreres daglig. Dette gjelder ikke dersom det benyttes fast kasse.

Det vises til nærmere omtale i punkt 9.1, 9.2 og 9.3.

Til § 8 Bokføringsvaluta

Bokføringen skal som hovedregel skje i norske kroner. Departementet kan i forskrift bestemme at

bokføringen kan skje i annen valuta på nærmere vilkår. Det vises til omtale i punkt 9.7.

Til § 9 Retting av bokførte opplysninger

I første ledd fastsettes kravet om at bokførte opplysninger ikke skal endres eller slettes etter at ajourholdsfristen er utløpt. Fristene fremgår av § 7 annet ledd. Etter at fristene er utløpt, skal retting skje med ny, dokumentert postering. Slike korreksjoner skal skje ved at den opprinnelige posteringen i sin helhet reverseres.

I annet ledd oppstilles krav til at det skal fremgå av dokumentasjon eller spesifikasjon når bokførte opplysninger slettes.

Det vises til nærmere omtale i punkt 9.5.

Til § 10 Dokumentasjon av bokførte opplysninger

Bestemmelsen fastsetter generelle dokumentasjonskrav for primærdokumentasjon. Kravet må sees i samsvar med grunnleggende bokføringsprinsipper, bl.a. prinsippet om dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. § 4 nr. 9, kravet til kontrollspor og kravene til originalitet og formater.

Det følger av første ledd at bokførte opplysninger skal være dokumentert. Dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Det er ikke tillatt å endre dokumentasjonen etter utstedelse.

Kravene vil i utgangspunktet vil gjelde primærdokumentasjon, jf. omtale i punkt 10.2. I enkelte tilfeller vil kravet også gjelde sekundærdokumentasjon, bl.a. der det i forskrift er fastsatt ytterligere dokumentasjonskrav. I tillegg kan dokumentasjon som vanligvis anses som sekundær være en nødvendig del av grunnlaget for bokføringen, slik at dokumentasjonen anses for å være en del av primærdokumentasjonen for en bokført opplysning.

Dokumentasjonen anses utstedt når de dokumenterte opplysningene er bokført av utsteder eller kan bokføres av transaksjonsmotparten ved at dokumentasjonen er oversendt denne parten.

Dersom dokumentasjonen består av flere dokumenter, skal det være referanse fra primærdokumentet til øvrige dokumenter.

Sekundærdokumentasjon skal foreligge når primærdokumentasjon ikke anses tilstrekkelig. Det legges til grunn at det i forskrift kan bli fastsatt ytterligere krav til dokumentasjon for bestemte næringer og bransjer, jf. § 16.

Av hensyn til ivaretagelse av kontrollspor, skal bokførte opplysninger lett kunne følges fra dokumentasjon via spesifikasjoner frem til pliktig regn-

skapsrapportering. 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.

I tredje ledd foreslås at departementet i forskrift kan fastsette krav til dokumentasjonens format. I den forbindelse vil det bl.a. være hensiktsmessig å fastsette krav til format dersom salgsdokumentasjon sendes elektronisk, for eksempel krav om bruk av avansert elektronisk signatur eller elektronisk dokumentutveksling (EDI).

Det vises til nærmere omtale i punkt 10.2.3 og 10.3.3.

Til § 11 Dokumentasjon av balansen

Ved utarbeidelse av årsregnskap skal foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. Det skal således foreligge dokumentasjon av eiendeler, gjeld og egenkapital. Krav til dokumentasjon av eiendeler og gjeld er en videreføring krav i regnskapsloven 1998 § 2–4. Det vises i den forbindelse til omtale i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.8.4. Kravet til dokumentasjon av egenkapital er nytt.

For bokføringspliktige etter § 2 annet ledd (ikke årsregnskapspliktige) gjelder dokumentasjonskravet tilsvarende for balansepostene i næringsoppgaven.

I tredje ledd foreslås at departementet i forskrift kan fastsette nærmere regler om dokumentasjon av de enkelte balansepostene.

Det vises til omtale i punkt 11.4.

Til § 12 Krav til språk

Bestemmelsen fastsetter krav til at spesifikasjoner som nevnt i § 5 og dokumentasjon av regnskapssystemet som hovedregel skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Hovedregelen er en videreføring av regnskapsloven 1998 § 2–6.

Det er foreslått at departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak kan tillate andre språk på nærmere angitte vilkår. Bl.a. vil det kunne være hensiktsmessig å kreve at den bokføringspliktige på forespørsel fra norske myndigheter vederlagsfritt kan fremlegge norsk oversettelse, dersom myndighetene mener dette er nødvendig av hensyn til ettersyn og kontroll. Det vises til omtale i punkt 9.6.

Til § 13 Oppbevaring

Første ledd angir hva som anses som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. Annet ledd angir

oppbevaringstiden. Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd nr. 1 til 4 skal oppbevares i Norge i 10 år etter regnskapsårets slutt. Dette omfatter årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning, spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering (lovbestemte spesifikasjoner), dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, av regnskapssystemet og av balansen, samt nummererte brev fra revisor. Det vises til omtale i punkt 12.2.1 – 12.2.3.

Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd nr. 5 til 8 skal oppbevares i Norge i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Dette omfatter avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning, korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning, utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som foreligger på papir på leveringstidspunktet, samt prisoversikter som kreves utarbeidet i følge lov eller forskrift. Det vises til omtale i punkt 12.2.4 – 12.2.6 og 12.2.9. Avtaler, korrespondanse, ordre-/pakksedler, internasjonale handelsdokumenter og timelister eller lignende er imidlertid alltid oppbevaringspliktige derom de er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i dokumentasjon av bokførte opplysninger. Oppbevaringsplikten følger av plikten til å oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger, hvilket bl.a. innebærer at oppbevaringstiden er 10 år.

Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal som hovedregel oppbevares i Norge. Når det gjelder krav til oppbevaringssted, vises det til omtale i punkt 12.6. Departementet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak fastsette unntak fra bestemmelsen, jf. femte ledd.

Oppbevaringsmedier er som hovedregel valgfritt, jf. omtale i punkt 12.4. Dette gjelder imidlertid ikke bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, som skal være tilgjengelig elektronisk i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt. Departementet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak fastsette unntak fra bestemmelsen, jf. femte ledd.

I tredje og fjerde ledd foreslås krav til oppbevaringsform. Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring, jf. omtale i punkt 12.5 ovenfor. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll.

I femte ledd gis departementet kompetanse til i forskrift eller ved enkeltvedtak å gjøre unntak fra bestemmelsene i annet ledd om oppbevaringssted, oppbevaringstid og elektronisk tilgjengelighet.

Det vises til omtale i kapittel 12.

Til § 14 Bistand og informasjon til kontrollmyndighet

I første ledd er bokføringspliktige pålagt å gi offentlig kontrollmyndighet nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet og stille til disposisjon utstyr og programvare for dette. Pliktene gjelder tilsvarende for tredjemenn dersom den bokføringspliktige helt eller delvis har overlatt til en annen å foreta bokføring og oppbevaring. Bestemmelsen er en videreføring av regnskapsloven 1998 § 2–8. Det vises til omtale Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 5.11.4. Bestemmelsen er omtalt i kapittel 13 ovenfor.

Til § 15 Straff

Første, annet og tredje ledd er en videreføring av gjeldende straffebestemmelser for overtredelse av regnskapsloven (regnskapsloven 1998 § 8–5), jf. omtale i punkt 14.1. Det vises til omtale i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 13.4.

Det følger av fjerde ledd at foreldelsesfristen for straffbare forhold som omfattes av første ledd, løper ikke under konkurs- og gjeldsforhandling etter loven. Fristen kan likevel ikke forlenges med mer enn 5 år etter denne bestemmelsen. Det vises i den forbindelse til forslag fremmet av Justisdepartementet i Ot.prp. nr. 37 (2003–2004). Forslag til endringer i regnskapsloven § 8–5 er omtalt i Ot.prp. nr. 37 (2003–2004) kapittel 19 og punkt 21.2.

Til § 16 Regler som utfyller eller fraviker loven

Departementet kan gi forskrifter som utfyller bestemmelsene i denne lov og fastsette ytterligere krav, når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Det vises til omtale i punkt 14.2.

Til § 17 Ikrafttredelse og overgangsregler

Etter bestemmelsen kan Kongen bestemme når loven skal tre i kraft. Det vises til omtale i punkt 14.3.

Til § 18 nr. 1 om endring i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Det foreslås endringer i merverdiavgiftsloven § 32 første ledd. Etter endringen skal utgående og inngående merverdiavgift beregnes ut fra fakturatids-

punktet. Avgiften skal tas med i oppgaven med utgangspunkt i dokumentasjonsdato, hvilket medfører at periodisering av merverdiavgift indirekte reguleres av kravene til utstedelse av salgsdokumentasjon. Det vises til omtale i punkt 9.4.

Til § 18 nr. 2 om opphevelse av regnskapsloven 1998 §§ § 1–2 annet og tredje ledd, 2–1 til 2–8, 10–1 første og annet ledd, 10–2 annet og tredje punktum og 10–3 syvende ledd

Enkelte bestemmelser i regnskapsloven foreslås opphevet som følge av at bokføringsbestemmelser (regnskapsloven kapittel 2) tas ut av regnskapsloven og plasseres i egen lov om bokføring. Det vises til omtale i punkt 4.1.4.

Til § 18 nr. 3 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Det foreslås tekniske endringer av skatteloven som følge av at det foreslås innført ny bokføringslov og ny begrepsbruk, jf. punkt 14.4. Endringene reflekterer bl.a. at begrepene regnskapsplikt/regnskapspliktig bør anvendes i skattebestemmelser som omhandler skattytere med regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 første ledd, mens bokføringsplikt/bokføringspliktig bør brukes når det siktes til skattytere som har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 første ledd så vel som skattytere som i dag bare har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 annet og tredje ledd. Skattytere som i dag bare har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 annet og tredje ledd bør omtales som bokføringspliktige, men ikke regnskapspliktige skattytere (alternativt skattytere som har bokføringsplikt, men ikke regnskapsplikt). Departementets forslag til endringer av skatteloven vil ikke endre bestemmelsenes materielle innhold. Det vises til omtale i punkt 14.4.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om bokføring (bokføringsloven).

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om bokføring (bokføringsloven) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag til lov om bokføring (bokføringsloven)

§ 1 Lovens virkeområde

Loven gjelder bokføringspliktige som nevnt i § 2.

Kongen fastsetter regler om denne lovs anvendelse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene og kan fastsette særlige regler under hensyn til forholdene der.

§ 2 Bokføringspliktige

Enhver som har regnskapsplikt etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. har bokføringsplikt etter denne loven.

Enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven har bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives.

Ligningskontoret, fylkesskattekontoret eller sentralskattekontoret kan i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i loven. Pålegget kan bare gis for to år av gangen.

For bokføringspliktige etter annet ledd kan departementet i forskrift gjøre unntak for særlige tilfeller fra bestemmelsene i denne loven.

§ 3 Pliktig regnskapsrapportering

Med pliktig regnskapsrapportering menes i denne loven 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. Departementet fastsetter i forskrift hva som er pliktig regnskapsrapportering etter denne loven.

§ 4 Grunnleggende bokføringsprinsipper

Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med følgende grunnleggende prinsipper:

1. Regnskapssystem: 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.
2. Fullstendighet: Alle transaksjoner og andre

regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres på en fullstendig måte i regnskapssystemet.

3. Realitet: Bokførte opplysninger skal være resultat av faktisk inntrufne hendelser eller regnskapsmessige vurderinger og skal gjelde den bokføringspliktige virksomheten.
4. Nøyaktighet: Opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt og nøyaktig.
5. Ajourhold: Opplysninger skal bokføres og spesifiseres så ofte som opplysningenes karakter og den bokføringspliktige virksomhetens art og omfang tilsier.
6. Dokumentasjon av bokførte opplysninger: Bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse.
7. Sporbarhet: Det skal foreligge toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.
8. Oppbevaring: Dokumentasjon, spesifikasjoner 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.
9. Sikring: Regnskapsmaterialet skal på en forsvarlig måte sikres mot urettmessig endring, sletting eller tap.
10. God bokføringsskikk: Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med god bokføringsskikk.

§ 5 Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering

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

1. bokføringsspesifikasjon,
2. kontospesifikasjon,
3. kundespesifikasjon,
4. leverandørspesifikasjon,
5. spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet,
6. spesifikasjon av salg til eiere og deltakere,
7. spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte.

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

1. spesifikasjon av merverdiavgift,
2. spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser.

Departementet gir i forskrift nærmere regler om innholdet i spesifikasjoner som nevnt i første og annet ledd.

§ 6 Regnskapssystem mv.

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.

§ 7 Bokføring og ajourhold

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

Bokføring skal skje så ofte som virksomhetens og transaksjonenes art og omfang tilsier. Bokføringen skal være à jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. Departementet kan i forskrift gjøre unntak fra kravet om ajourføring hver fjerde måned for bokføringspliktige med få transaksjoner

Kontanttransaksjoner skal registreres daglig, med mindre det benyttes fast kasse.

§ 8 Bokføringsvaluta

Bokføringen skal skje i norske kroner, med mindre departementet i forskrift bestemmer noe annet.

§ 9 Retting av bokførte opplysninger

Bokførte opplysninger skal ikke endres eller slettes etter at fristene som nevnt i § 7 annet ledd er utløpt. Etter at disse fristene er utløpt, skal retting skje med ny, dokumentert postering. Slike korreksjoner skal skje ved at den opprinnelige posteringen i sin helhet reverseres.

Når opplysninger slettes, skal dette fremgå av dokumentasjonen eller spesifikasjonen.

§ 10 Dokumentasjon av bokførte opplysninger

Bokførte opplysninger skal være dokumentert. Dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Dokumentasjonen skal ikke endres etter utstedelse. Dersom dokumentasjonen

består av flere dokumenter, skal det være referanse fra primærdokumentet til øvrige dokumenter.

Bokførte opplysninger skal lett kunne følges fra dokumentasjon via spesifikasjoner frem til pliktig regnskapsrapportering. Det skal likeledes på en lett kontrollbar 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.

Departementet kan i forskrift fastsette krav til dokumentasjonens format.

§ 11 Dokumentasjon av balansen

Ved utarbeidelse av årsregnskap skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige.

For bokføringspliktige etter § 2 annet ledd gjelder bestemmelsen tilsvarende for balansepostene i næringsoppgaven.

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

§ 12 Krav til språk

Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5 og dokumentasjon av regnskapssystemet skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk, med mindre departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemmer noe annet.

§ 13 Oppbevaring

Som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale regnes:

1. årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning,
2. spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5,
3. dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet mv. og dokumentasjon av balansen,
4. nummererte brev fra revisor,
5. avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning,
6. korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning,
7. utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som foreligger på papir på leveringstidspunktet,
8. prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift.

Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd nr. 1 til 4 skal oppbevares i Norge i ti år etter regnskapsårets slutt. Regnskapsmateriale som nevnt i

første ledd nr. 5 til 8 skal oppbevares i Norge i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll.

Regnskapsmaterialet skal være tilgjengelig i lesbar form og skal kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden.

Departementet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsene i annet ledd om oppbevaringssted, oppbevaringstid og elektronisk tilgjengelighet.

§ 14 Bistand og informasjon til kontrollmyndighet

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.

§ 15 Straff

Den som forsettlig eller uaktsomt vesentlig overtrer denne lov eller forskrift gitt i medhold av loven, straffes med bøter eller fengsel inntil tre år. Foreligger det særlig skjerpene omstendigheter, kan fengsel inntil seks år idømmes. Medvirkning straffes på samme måte.

Den som for øvrig forsettlig eller uaktsomt overtrer denne lov eller forskrift gitt i medhold av loven, straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder. Medvirkning straffes på samme måte.

Har den som dømmes etter første ledd tidligere vært straffet for tilsvarende forhold, kan straffen forhøyes med inntil det halve. Har den som dømmes etter annet ledd tidligere vært straffet for tilsvarende forhold, kan straffen forhøyes til fengsel inntil seks måneder.

Foreldelsesfristen for straffbare forhold som omfattes av første ledd, løper ikke under konkurs- og gjeldsforhandling etter loven. Fristen kan likevel ikke forlenges med mer enn 5 år etter denne bestemmelsen.

§ 16 Forskriftshjemmel

Departementet kan gi forskrifter som utfyller bestemmelsene i denne lov og fastsette ytterligere

krav, når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll.

§ 17 Ikrafttredelse

Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer.

§ 18 Endringer i andre lover

Fra den tid loven trer ikraft gjøres følgende endringer i andre lover:

1. I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift skal § 32 første ledd lyde:

Beløp som nevnt i § 29 medtas i oppgaven for den termin *de er bokført i regnskapssystemet etter bestemmelsene i bokføringsloven eller i medhold av loven*, med mindre annet bestemmes av departementet.

2. I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. gjøres følgende endringer:

Følgende bestemmelser oppheves:

§ 1–2 annet og tredje ledd

Kapittel 2 (kapitteloverskriften og §§ 2–1 til 2–8)

§ 10–1 første og annet ledd

§ 10–2 annet og tredje punktum

§ 10–3 syvende ledd

§ 4–6 skal lyde:

Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.

3. I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 4–31 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Regnskapspliktig *skattyter gis* ikke fradrag for gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven.

(3) *Skattyter som har bokføringsplikt, men ikke regnskapsplikt, gis* ikke fradrag for gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på ligningsmessig verdi.

§ 6–91 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Regnskapspliktig *skattyter gis* ikke fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven

(3) *Skattyter som har bokføringsplikt, men ikke regnskapsplikt, gis ikke fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på ligningsmessig verdi.*

§ 14–4 første ledd skal lyde:

(1) Denne paragraf gjelder for virksomhet som det er fastsatt *bokføringsplikt* for i lov eller med hjemmel i lov. Bestemmelsene i annet og tredje ledd gjelder likevel *bare* for skattyter *med regnskapsplikt*.

§ 14–5 første ledd skal lyde:

(1) Denne paragraf gjelder for virksomhet som det er fastsatt *bokføringsplikt* for i lov eller med hjemmel i lov.

§ 14–5 sjette ledd skal lyde:

(6) Departementet kan gi forskrift om at grupper av skattytere uavhengig av regnskapsloven og *bokføringsloven* skal ta hensyn til endringer i varebeholdning, utestående fordringer og gjeld.

§ 14–20 første ledd skal lyde:

(1) Denne paragraf gjelder ikke for virksomhet som det er fastsatt *bokføringsplikt* for i lov eller med hjemmel i lov.
