



Finansdepartementet
Finansmarkedsavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

07/1593-61

Deres ref.:
07/1593 FM TYH

Vår ref.:
fs0918 (1) HKO

Dato:
26. mars 2009

HØRING – FORSLAG TIL ENDRING AV BOKFØRINGSREGELVERKET: FORSLAG I RAPPORT FRA BOKFØRINGSSTANDARDSTYRET

Det vises til Deres høringsbrev av 22. desember 2009 vedrørende forslag til endring av bokføringsregelverket. Saken er behandlet av NARFs fagutvalg.

Vi har valgt å avgi vår høringsuttalelse i to separate brev, om henholdsvis oppbevaringstiden og Bokføringsstandardstyrets rapport. Dette brev tar for seg de forslag som følger av rapporten fra Bokføringsstandardstyret (BSS).

Til selve saken har vi følgende merknader:

Utarbeidelse og oppbevaring av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering (jf. punkt 7 i rapporten)

NARF har helt siden bokføringsloven kom på trappene ment at kravet om å måtte utarbeide spesifikasjonene – det være seg på papir eller i elektronisk form – har vært unødvendig så lenge man har et regnskapssystem som ivaretar at produksjonsfunksjonaliteten til enhver tid er tilstede. Begrunnelsen er at produksjonskravet anses unødig kostnadskrevende i forhold til nytteverdien, først og fremst grunnet merarbeid med produksjon av spesifikasjonene, og at de utarbeidede spesifikasjonene krever uforholdsmessig stor lagringskapasitet. Dette har da også vært blant de punktene vi har erfart mest kritikk mot hva gjelder bokføringsloven, nettopp av nevnte grunn.

Vi er med andre ord svært tilfreds med at BSS deler vårt syn, og foreslår å gå bort i fra at spesifikasjonene skal utarbeides til fordel for at de skal kunne utarbeides. Tidligere motargument med hensyn til motstrid i forhold til oppbevaringsreglene anser vi for øvrig å være tilstrekkelig imøtekommet ved de endringer som BSS foreslår i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2.

I forlengelsen av endringen legges det opp til et lukningskrav hva gjelder regnskapsperioder. Dette for å sikre de bokførte opplysningene på en betryggende måte mot endring eller sletting i strid med bokføringsloven § 9 første ledd, jf. § 13 tredje ledd første punktum. Av drøftelsen fremgår det at begrepet lukking, og som er valgt fremfor "sperring" eller "låsing", indikerer at det ikke er noe krav om absolutt sikring mot endring eller sletting (jf. betryggende sikret) – dvs. at det er regnskapsperioden som lukkes for endringer i ettertid, og ikke den enkelte bokførte opplysning som låses.

Vi er enig i at en endring dithen at spesifikasjonene skal kunne utarbeides, må avledes av regler som gir betryggende sikring mot endring/sletting av bokførte opplysninger i tilbakelagte perioder. Vi klarer likevel ikke å se helt klart hva BSS mener, fordi drøftelsen enkelte steder kan oppfattes forskjellig. I drøftelsen under overskriften "Sikring mot endring eller sletting" oppfatter vi imidlertid at lukningskravet ikke er ment i absolutt forstand, og legger til grunn at dette er oppfattet riktig. For ordens skyld vil vi fremholde dette som en forutsetning, av følgende grunn:

Fra tid til annen forekommer det for eksempel at en faktura med merverdiavgift som tilhører periode 1, først kommer "bokfører" i hende etter at fristen for å rapportere den angjeldende regnskapsperioden er passert. Hvis lukningskravet innebærer at man ikke kan gå tilbake å føre fakturaen i den perioden den egentlig hører hjemme, men i stedet må ta den inn i periode 2, oppstår det et praktisk problem i forhold til merverdiavgiftsoppgavene for periodene. Hva gjelder sistnevnte er det ikke anledning til å ta med merverdiavgiften i oppgaven for den etterfølgende perioden som fakturaen faktisk bokføres. Som riktig er krever avgiftsmyndighetene i stedet at den angjeldende merverdiavgiften skal rapporteres mot riktig termin (i medhold av dokumentasjonsdato), og det skal utstedes endringsoppgave (fortrinnsvis), eventuelt tilleggsoppgave for denne tidligere terminen.

Et lukningskrav vil stille strengere krav til regnskapssystemene. Det ser vi grunn til. Dersom det teknisk lar seg løse at bokføringer som tilhører periode 1, men som blir bokført i periode 2 kan henføres til spesifikasjonen i periode 1 (styrt ved dokumentasjonsdato), vil dette imøtekomme problemet ovenfor. Som BSS påpeker finnes det mange regnskapssystemer på markedet, og etter vår mening vil det gå for langt i detaljert å instruere systemleverandørene i hvordan de skal innrette systemene sine.

For alle praktiske formål – særlig av hensyn til samsvar mellom periodespesifikasjon og merverdiavgiftsoppgave – bør det med andre ord være adgang til å kunne åpne tidligere periode for å kunne bokføre fakturaen der så lenge det er rutiner/funksjonalitet som på en betryggende måte ivaretar sikring mot endringer/slettinger. I den forbindelse har vi for øvrig ingen motforestillinger mot at eksisterende posteringer forblir låst, i den forstand at det ikke kan gjøres endringer/slettinger uten at det skjer ved nye og dokumenterte "korrigerende" bokføringer, herunder med kontrollspor til den posteringen som korrigeres.

Det avgjørende for gjenåpning av regnskapsperioder, er betryggende sikring og hva som legges i det. Systemgenerert logging av tidspunkt for lukking av perioder og endringer som er gjennomført i bokførte opplysninger etter at regnskapsperioden er lukket, bør være én tilfredsstillende måte. Her følger vi BSS i at det ikke bør stilles systemkrav om dette. Betryggende sikring må derfor også tillates ivaretatt gjennom rutiner internt. For eksempel bør det være tilfredsstillende at åpningsadgang ikke gis enhver, men til en spesielt bemyndiget person(er) – å la en overordnet systemadministrator e.l. Slik vi ser det vil ikke dette innebære en forringelse av lukningskravet, så lenge den bokføringspliktige kan dokumentere rutiner som er tilstrekkelig i forhold til å gi betryggende sikring mot endring eller sletting, jf. også det foreslåtte beskrivelseskravet i ny § 7-5 i bokføringsforskriften.

Som nevnt oppfatter vi alt i alt at det også er dette BSS har ment. For ordens skyld finner vi som nevnt likevel å fremholde våre betraktninger her, all den tid det i drøftelsen sies at det er regnskapsperioden og ikke den enkelte bokførte opplysning som skal lukkes for endringer i ettertid. Når det er sagt vil også fremholde at temaet er vel egnet for nærmere utdyping/”innholdsfilling” i uttalelse om god bokførings-skikk.

Av forslaget til ny § 7-5 tredje ledd fremgår det for øvrig at første og annet ledd ikke gjelder for bokføringspliktige som oppbevarer utarbeidede spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, i det den produserte ”utskriften” er lukking i seg selv. Dersom man opprinnelig og over tid først velger å oppfylle spesifikasjonskravet ved å oppbevare rådataene i regnskapssystemet, for senere å endre ved å produsere spesifikasjonene i stedet, vil det antas at lukningsreglene i første og dokumentasjonskravet i annet ledd likevel må gjelde for den periode(n) som man har etterlevd ”funksjonalitetsmuligheten” (jf. skal kunne utarbeide). Dette bør i så fall gå klarere frem av ordlyden.

Timebestillinger, drop-in (jf. punkt 18 i rapporten)

Det foreslås en endring av timebestillingskravet slik at det også skal omfatte drop-in timer. Forslaget er begrunnet i at registreringen vil gi bedre grunnlag for å kontrollere fullstendigheten av inntekten. I prinsippet kan vi for så vidt være enige. I praksis tror vi imidlertid det vil ha mindre effekt, fordi et krav ikke er ensbetydende med at det gjennomføres fullstendig. Dem som vil unndra seg inntekt vil simpelthen kunne unnlate å føre timene. Derimot vil det bli en hemske for alle de andre – den store hovedmengden – som opptrer lovlydig og lojalt, ved at ”produksjonen” ineffektiviseres som følge av å måtte bruke tid på å foreta kunderegistreringen i systemet. Til forskjell er registrering av timebestillinger en nødvendighet for virksomheten selv, som et styringsverktøy for å holde oversikt. Kost/nytte står med andre ord i forhold til hverandre her.

Vi minner om at drop-in kunder ble eksplisitt unntatt fra timeregistreringskravet da bokføringsloven ble innført. Vi finner det ikke begrunnet eller dokumentert hvorfor det er nødvendig å endre til å stille krav om dette nå. Etter vår mening må det være en forutsetning for å innføre tilleggskrav

at nytteverdien er nærmere konkretisert, og vurdert mot kostnaden. Vi vil også vise til at det er flere krav i bokføringsloven som skal sikre mot unndragelse av inntekt. Det mest nærliggende her, hvor det som oftest skjer kontantoppgjør, er kravet om kassaapparat. På mange måter er kunden kontrollør, lagt til rette for ved at beløpet som slås inn på kassen skal være synlig og det skal skrives ut kvittering. Etter vår mening er reglene allerede så kontrollmessig innrettet, at vi ikke finner det kost/nytte-forsvarlig å la det tilkomme ytterligere krav her.

Sekundært, dersom krav om å registrere drop-in blir innført, mener vi det bør begrenses til virksomheter som også tar imot forhåndsbestillinger. Noe annet vil gjøre avgrensningen av hvem som omfattes svært vanskelig. Ta for eksempel urmakeren som på stedet bytter klokkebatterier for kunder som kommer innom. Er dette drop-in? Urmakeren har neppe timebestillinger for øvrig. Etter vår mening virker det meningsløst å la slike tilfeller bli omfattet. Dernest; bokføringspliktige som tar i mot forhåndsbestillinger har allerede et timebestillingssystem i egenskap av dette. Dersom kravet blir gjort gjeldende for andre grupper, innebærer det å måtte bygge opp et timebestillingssystem for drop-in alene. Dette gjør kravet ytterligere kostnadsdrivende. Vi synes ikke nytteverdien gir berettigelse for det.

Forskriftshjemmelen (jf. punkt 29 i rapporten)

NARF tar til etterretning at forskriftshjemmelen foreslås uendret. På prinsipielt grunnlag vil vi likevel fastholde det som betenkelig å ha en så vid forskriftshjemmel som det bokføringsloven har. Vi påpekte det samme under lovbehandlingen i 2003/2004.

Vi er enig i at hjemmelen ikke har vært misbrukt til nå, og legger til grunn at den vil bli forvaltet med forsvarlighet fremover også. I den forbindelse vises til Finanskomiteens uttrykkelige føring i Innst.O. nr. 107 (2003-2004) side 13:

"Komiteen viser til at flere av høringsinstansene har bedt om en innsnevring av forskriftskompetansen i loven. Komiteen mener at forskriftshjemmelen bør brukes med varsomhet i forhold til fastsettelse av ytterligere krav utover det som følger av bestemmelsene i loven, og at bruken av forskriftshjemmel også bør vurderes opp mot samfunnsmessig kost/nytte."

Det vil ikke skade om tilsvarende blir gjentatt i forarbeidene nå også.

Øvrige forslag

Hva gjelder rapportens øvrige deler vil vi eksplisitt uttrykke støtte til følgende forslag, herunder vurderingene som er lagt til grunn:

- At det åpnes for adgang til å kunne spesifisere tilfeldige kjøp og salg (av et visst omfang) på felles leverandør- og kundekonto.
- At det åpnes for utvidet bruk av underspesifikasjoner, under gitte forutsetninger.
- At bestemmelsen om dokumentasjon av regnskapssystemet utgår og erstattes av et krav om dokumentasjon av kontrollsporet i den grad det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på en enkel måte.

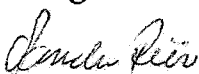
- Dokumentasjon av medgått tid:
 - At intern tid avgrenses til ikke-kunderelatert tid som knytter seg til arbeidsoppgaver. Dvs. at ferie-, sykdomsfravær og lignende ikke trengs registreres.
 - At intern tid kan unnlates spesifisert i de tilfellene der omfanget av tjenester hvor vederlaget er basert på medgått tid, er ubetydelig.
- At oppbevaringskravet for inngående pakksedler i bygge- og anleggsvirksomhet fjernes. Videre at man kommer bransjen i møte også hva gjelder oppbevaring av timelister, gjennom innføring av en dispensasjonsadgang.
- At det presiseres valgfritt oppbevaringsmedium (papir/elektronisk) for alle typer dokumentasjon (jf. at det i dag kreves papiroriginal for enkelte typer). Vi støtter dessuten anmodningen om en revurdering av skattebetalingsforskriften §§ 5-6-11 til 5-6-13 med sikte på å muliggjøre elektronisk innlevering av reiseregninger og utleggsoppstillinger som er signert på papir, med vedlegg.
 - Hva gjelder forslag til endret ordlyd av § 8-1-5 første ledd annet og tredje punktum, forstår vi ikke helt differensieringen mellom 3 ½ og 10 år med hensyn til overføring til andre media, så lenge det er tillatt å oppbevare en skannet elektronisk versjon også de første 3 ½ årene. Det anmodes om å se nærmere på dette.

Vi har ingen øvrige merknader/innsigelser annet enn i tilknytning til kravet om oversettelsesbistand omtalt i rapportens punkt 28. Det står i vurderingen at oversettelsen må være pålitelig, men det er ikke tatt stilling til om det skal stilles særskilte krav til oversettelsen. I den grad det innføres et bistandskrav, må det etter vårt syn ikke gå for langt. Krav om offentlig godkjent translatør faller for eksempel fort inn under her, på grunn av kostnadsbelastningen ved dette. Bistandshjemmelen bør også anvendes med forsvarlighet fra kontrollmyndighetenes side. Bl.a. bør det ses hen til vesentlighet. Og likedan til utstederens identifikasjon, altså i hvilken grad det fra denne kan utledes sannsynlighet for hva bilaget gjelder og realitet for den bokføringspliktige. Det bør være en viss tvilsomhetsgrad før eventuell oversettelse kreves.

Avslutningsvis vil vi berømme BSS for det grundige og omfattende arbeidet som er nedlagt i forbindelse med evalueringen.

Vennlig hilsen

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening


Sandra Riise
Adm.dir.

Dagfinn Søyvik (sign.)
Leder fagutvalget