

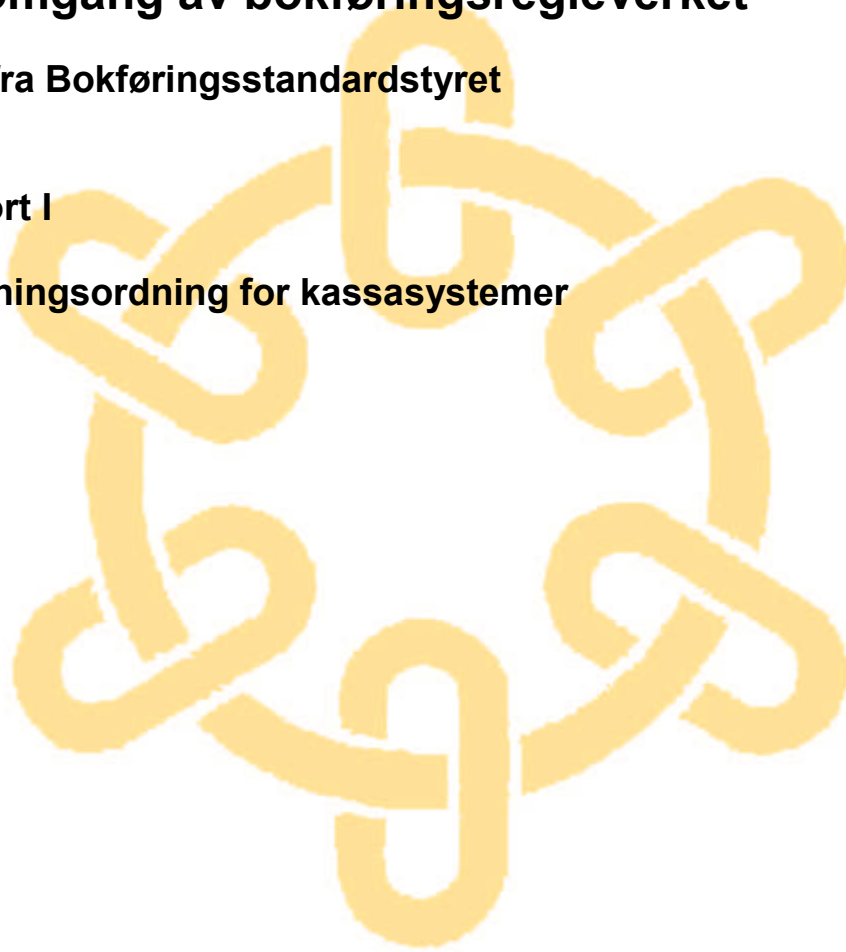
Dato 25. september 2008

## **Gjennomgang av bokføringsregleverket**

**Forslag fra Bokføringsstandardstyret**

**Delrapport I**

**Godkjenningsordning for kassasystemer**



## Innholdsfortegnelse

|        |   |    |
|--------|---|----|
| 1      | Bakgrunn .....  | 3  |
| 2      | Gjeldende rett .....  | 4  |
| 3      | Reglene i Sverige .....   | 5  |
| 3.1    | Forarbeider, lov og forskrifter .....   | 5  |
| 3.2    | Bakgrunn .....  | 5  |
| 3.2.1  | Generelt .....  | 5  |
| 3.2.2  | Gjeldende regler i Sverige og andre land .....                                      | 6  |
| 3.2.3  | Manipulering av kassaapparat .....  | 8  |
| 3.3    | Nærmere om kravene i Lag om kassaregister m.m. ....                                 | 9  |
| 3.3.1  | Virkeområde .....   | 9  |
| 3.3.2  | Krav til å benytte kassaregister .....  | 10 |
| 3.3.3  | Meldeplikt .....  | 10 |
| 3.3.4  | Sertifisering og gjentagende teknisk kontroll .....                                 | 10 |
| 3.3.5  | Tilsyn og bestemmelser om særskilte kontrollhandlinger .....                        | 11 |
| 3.3.6  | Kontrollavgift .....  | 11 |
| 3.3.7  | Unntak fra loven i enkelttilfeller .....  | 12 |
| 3.4    | Nærmere om kravene i utkast til forskrift om krav på kassaregister .....            | 12 |
| 3.4.1  | Definisjoner .....  | 12 |
| 3.4.2  | Krav til kassaregister .....  | 12 |
| 3.4.3  | Krav til opplysninger på kvittering og i rapporter .....                            | 13 |
| 3.4.4  | Produsenterklæring .....  | 14 |
| 3.5    | Nærmere om kravene i utkast til forskrift om användning av kassaregister .....      | 14 |
| 3.5.1  | Definisjoner .....  | 14 |
| 3.5.2  | Kassaregister og kontrollenhet .....  | 15 |
| 3.5.3  | Løpende bruk av et kassaregister .....  | 16 |
| 3.5.4  | Opplysninger på kvittering og i rapporter .....                                     | 16 |
| 3.5.5  | Oppbevaring av kassaregister og kontrollenhet .....                                 | 17 |
| 3.6    | Nærmere om kravene i utkast til forskrift om kontrollenhet till kassaregister ..... | 17 |
| 3.6.1  | Definisjoner .....  | 17 |
| 3.6.2  | Generelle krav til kontrollenheten .....  | 17 |
| 3.6.3  | Ulike typer kontrollenheter .....   | 18 |
| 3.6.4  | Grensesnitt og klokke .....   | 19 |
| 3.6.5  | Kvitteringsdata fra kassaregister og generering av kvitteringskontrolldata .....    | 20 |
| 3.6.6  | Generering av kontrollkode .....  | 20 |
| 3.6.7  | Lagring av interne data .....   | 20 |
| 3.6.8  | Kryptering og lagring av kvitteringskontrolldata .....                              | 21 |
| 3.6.9  | Overføring av data til Skatteverket .....   | 21 |
| 3.6.10 | Kryptering .....  | 22 |
| 3.6.11 | Krav til sikkerhet, ytelse, pålitelighet og bruksmiljø .....                        | 22 |
| 3.6.12 | Produksjon, testing og dokumentasjon .....  | 23 |
| 3.7    | Konsekvensanalyse .....   | 24 |
| 3.7.1  | Konsekvenser for skatteinntektene .....   | 24 |
| 3.7.2  | Konsekvenser for Skatteverket, politi og domstoler .....                            | 24 |
| 3.7.3  | Konsekvenser for små foretak .....  | 25 |
| 3.7.4  | Konsekvenser for økonomisk kriminalitet .....                                       | 25 |
| 3.7.5  | Avsluttende kommentarer .....   | 26 |
| 4      | Bokføringsstandardstyrets vurdering og forslag .....                                | 26 |
| 4.1    | Vurdering .....   | 26 |
| 4.2    | Forslag .....   | 28 |

# Godkjenningsordning for kassasystemer

## 1 Bakgrunn

Det sentrale i kontrollen av likvide midler (kontanter) har vært å sammenligne endringer i kontantbeholdning mot de kontanttransaksjoner som er registrert i regnskapet. Dette ble gjort ved at man i ettertid kunne hente frem en oversikt over transaksjonene. Denne oversikten var på papir, i form av kassaoppgjørsbok eller "sladrerull" fra mekanisk kasseapparat. Ved kontroll av papiret, det vil si lagringsmediet, kunne man med god sikkerhet ta stilling til om den fremlagte transaksjonsoversikten var autentisk. Samtidig kunne det også være noen kvitteringer tilgjengelig fra motpart.

I kontrollen av regnskapet bygget man på at

- registreringen av transaksjonene fulgte en betryggende rutine, og
- transaksjonene ble lagret på en slik måte at man trygt kunne vurdere om transaksjonene var autentiske, d.v.s. uendret.

Teknologisk utvikling har ført til mange forskjellige, til dels avanserte, elektroniske kassaapparater/systemer. Det kan være vanskelig å forstå hvordan disse virker kun ved å kontrollere kassaapparatet eller en utskrift fra kassaapparatet.

Denne problemstillingen er generell og gjelder for alt regnskapsmateriale som er elektronisk lagret, og som hittil oftest er blitt kontrollert gjennom administrative rutiner for å hindre uautorisert tilgang til og endring av regnskapsmaterialet. Erfaringen er imidlertid at beskyttelsen i praksis ikke er sterk i forhold til fristelsen som oppstår ved behandlingen av verdifulle eiendeler, da først og fremst likvide midler. Generelt har dette også ført til loveregulering av metoder og egenskaper for sikring av elektroniske data gjennom LOV-2001-06-15-81 Esignaturloven. Det er også gjennomført vurderinger for særskilt regnskapsmateriale som for eksempel elektroniske fakturaer og elektroniske lånesøknader.

Ved bokføringslovens ikrafttredelse ble det innført krav om at kontantsalg skal registreres fortløpende på kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system. Bakgrunnen for dette var et ønske om en bedre dokumentasjon av kontantsalget, og dermed hindre at omsetning unndras fra beskatning og avgiftsberegning. Etter tidligere regler kunne den bokføringspliktige alternativt dokumentere kontantsalget ved forhåndsnummererte paragongjenparter, ev. regne ut kontantsalget basert på differanse mellom beholdning av kontanter ved dagens slutt og beholdning ved dagens begynnelse.

Bokføringsreglene setter imidlertid ingen særskilte krav til selve kassaapparatet, utover at det skal produsere summeringsstrimler og at kvitteringene fra kassaapparatet skal inneholde bestemte opplysninger. De kassaapparatene/systemene som er på markedet er således ikke godkjent av noen offentlig instans. Bokføringsreglene krever også at det skal være en lettfattelig systembeskrivelse av kassasystemets oppbygging og funksjoner, men det er ikke satt konkrete krav til hva systembeskrivelsen skal inneholde.

Det synes å være et faktum at det er forholdsvis enkelt å manipulere mange av de kassasystemene som er på markedet, og at dette blir gjort. Dette er bakgrunnen for at det i Sverige nå er innført en egen lov om kassaregister som blant annet stiller krav om sertifisering av kassasystemene og gjentagende teknisk kontroll, jf. Lag om kassaregister m.m, SFS

2007:592 av 14. juni 2007. Også norske skattemyndigheter har avdekket systematisk manipulering av kassasystemene. Dette gjelder både tradisjonelle kassaapparater og såkalte back-office-systemer, hvor kassaapparatene er koblet til en sentral datamaskin. I TV2-dokumentaren "Nattens konger" som ble vist den 14. april 2008, ble det også påvist at en systemleverandør medvirket til at en virksomhet kunne sette opp kassaapparatet slik at omsetningen ble holdt utenfor dagsoppgjørene.

Når enkelte næringsdrivende unnlater å innberette hele eller deler av omsetningen til skattemyndighetene, fører dette til en illojal konkurranse hvor seriøse næringsdrivende risikerer å bli utkonkurrert.

På denne bakgrunn bør det vurderes om det også i Norge bør settes nærmere krav til godkjenning av kassasystemene. De svenske reglene bør vurderes nærmere, og det bør vurderes om det kan tenkes andre og eventuelt mindre inngripende løsninger som kan bidra til å redusere de problemene som nå er påvist.

Det bemerkes også at Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) har påpekt at det er et behov for å stille nye krav til kontroll/godkjenning av kassaapparater. Med hensyn til de svenske reglene mener NHO at man bør avvente svenske erfaringer og deretter vurdere ytterligere krav til kontroll.

## 2 Gjeldende rett

Kontantsalg er underlagt de generelle bestemmelsene i bokføringsforskriften § 5-1 om dokumentasjon av salg av varer og tjenester. I tillegg er det særbestemmelser i bokføringsforskriften §§ 5-3 og 5-4. Disse bestemmelsene gjelder i hovedsak krav til kassaapparat og dagsoppgjør, samt enkelte unntak fra kravet til kassaapparat. Bokføringsforskriften § 5-3-2 omhandler krav til kassaapparat og lyder som følger:

Bokføringspliktige skal registrere kontantsalg fortløpende på kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system og dokumentere kontantsalget ved daterte, nummererte summeringsstrimler (kassaruller) eller tilsvarende rapport, med mindre annet er bestemt i denne forskrift. Summeringsstrimlene skal angi klokkeslett for hvert enkelt salg. Det skal foreligge dokumentasjon av korreksjonsposter med angivelse av beløp, årsak og antall korreksjoner.

*Kassaapparatet skal kunne skrive salgsdokumentasjon (kvittering) til kunden for hvert salg og beløpet som registreres skal være lett synlig for kunden med mindre det er vanskelig gjennomførbart. Kvittering skal alltid skrives ut når beløpet som registreres på kassaapparatet ikke er lett synlig.*

Bokføringsforskriften § 5-3-4 setter krav om en lettfattelig systembeskrivelse av kassasystemets oppbygging og funksjoner. Når det gjelder unntakene fra kravet til kassaapparat vises det til forskriften § 5-4.

## 3 Reglene i Sverige

### 3.1 Forarbeider, lov og forskrifter

Krav om godkjenningsordning for kassasystem ble foreslått i SOU 2005:35, og videre omtalt i proposisjon 2005/06:169, hvor det ble foreslått en ikrafttredelse fra 1. juli 2009. Lovforslaget ble imidlertid ikke behandlet i dette dokumentet, men det ble anført at forslaget ville bli meldt til EU-kommisjonen i samsvar med direktiv 98/34.

Etter dette ble det lagt frem en proposisjon ”Konkurrens på like villkor i kontantbransjen, 2006/07:105”, hvor det ble foreslått innført krav om godkjenning av kassasystem (sertifisering) samt gjentakende teknisk kontroll. Lovforslagene i denne proposisjonen ble vedtatt, jf. lag om kassaregister m.m, SFS 2007:592, av 14. juni 2007. Sentrale deler i denne loven, herunder krav om registrering i ”kassaregister” samt sertifisering og gjentakende teknisk kontroll, trer i kraft fra 1. januar 2010.

Den 16. april 2008 ble følgende forskrifter til loven sendt på høring, med høringsfrist 6. mai 2008:

- Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister
- Skatteverkets föreskrifter om krav på kontrollenhet till kassaregister
- Skatteverkets föreskrifter om användning av kassaregister

I henhold til EU-direktivet (98/93) skal medlemslandene anmelde alle utkast til tekniske forskrifter vedrørende produkter og forskrifter for tjenester i informasjonssamfunnet. Medlemslandene har deretter tre måneder på seg (”frysningsperioden”) til å komme med synspunkter på om forslagene er i samsvar med EUs regler. Reviderte forskrifter ble oversendt EU den 1. juli 2008, og endelige forskrifter forventes vedtatt i oktober 2008.

### 3.2 Bakgrunn

#### 3.2.1 Generelt

Det fremgår av Prop 2006/07:105 at bakgrunnen for de svenske reglene er et ønske om å forhindre skatteunndragelse. Det påpekes at det er en sterk sammenheng mellom skatteunndragelser og annen økonomisk kriminalitet og at en stor andel av forbrytelsene finner sted i foretak som benytter svart arbeidskraft eller som unndrar skatter og avgifter på annen måte. I tillegg til at skattebyrden veltes over på andre skattepliktige, medfører dette en konkurransevridning ved at seriøse næringsdrivende risikerer å bli utkonkurrert av næringsdrivene som ikke betaler skatter og avgifter. I proposisjonen er det vist til SOU 2002:47 (Skattebasutredningen – Våra skatter) hvor det er beregnet at bortfallet av skatteinntekter som følge av at gjeldende skatteregler ikke fullt ut blir fulgt, utgjør ca fire prosent av bruttonasjonalproduktet eller åtte prosent av skatteinntektene, og at to tredjedeler av dette kan henføres til den svarte sektoren (ikke innberettede inntekter og bruk av svart arbeidskraft).

I proposisjonen er det også vist til flere tiltak som er iverksatt for å forhindre den svarte økonomien, men at det på tross av disse tiltakene fortsatt er mange problemer å løse. På denne bakgrunn ble det besluttet å utrede spørsmål omkring kontroll av omsetningen i kontantbransjene, jf. SOU 2005:35.

Flere svenske utredninger har konstatert problemene med skatteunndragelse i kontantbransjene. I SOU 1997:111 (Branshsaneringsutredningen) er begrepet kontantbransje forsøkt definert. I utredningen fremgår det at det er karakteristisk for kontantbransjen at det daglig skjer en mengde små transaksjoner, der kjøperne hovedsakelig er konsumenter som ikke har interesse av kvitteringen. Foretakene er som regel små, og har liten interesse av intern kontroll siden innehaveren kontrollerer kontantstrømmen. Utredningen konstaterer at en slik struktur utgjør en årsak til skatteunndragelse, og at interessen for å unnlate å innberette alle inntekter øker dersom konkurransen er stor. Utredningen behandler særskilt taxi-, restaurant- og frisørbransjen og den sporadiske handelen. Utredningen legger til grunn at disse bransjene er særskilt utsatte for økonomisk kriminalitet og mener at det er grunn til å anta at også andre kontantbransjer har tilsvarende problem.

I proposisjonen påpekes det at den strukturen som Branshsaneringsutredningen beskriver som en årsak til skatteunndragelse – små foretak med mange små kontanttransaksjoner, og der kjøperne hovedsakelig er konsumenter med liten interesse for kvittering – ikke er karakteristisk for samtlige kontantbransjer. I visse bransjer, som for eksempel handel med kunst eller datamaskiner er antall transaksjoner færre og medfører større beløp. Kundernes interesse for kvittering er større og andelen hvor det betales med kontanter er mindre. I andre bransjer, som for eksempel handel med alkoholholdige drikker eller jernbanetransport finnes det bare en eller et fåtall større aktører med god intern kontroll. Også innen de mer utpregede kontantbransjene, som for eksempel dagligvarehandelen og restaurantbransjen, varierer forholdene mellom små frittstående foretak på den ene siden og store foretak og foretakskjeder på den andre siden.

### 3.2.2 Gjeldende regler i Sverige og andre land

I proposisjonen er både de svenske reglene for bruk av kassaapparat og internasjonale regler beskrevet.

#### Sverige

Bokföringslagen har ingen bestemmelser som stiller krav til kassaapparat. Slike bestemmelser finnes i alkohollagen og yrkestrafikförordningen. I tillegg har SWEDAC<sup>1</sup> gitt forskrifter om icke-automatiske vågar (vekter), STAFS<sup>2</sup> 1998:7 (omtales ikke nærmere).

Etter § 5 a i *alkohollagen* er den som har tillatelse til servering av spritholdige drikker, vin eller sterkøl til allmennheten, pliktig til å registrere salg i et kassaregister. Ved hvert salg skal en kvittering tas ut og tilbys kunden. Kassaregisteret skal vise alle transaksjoner som er gjennomført.

Etter forskrift (FHIFS 2003:2) skal det ved vært innslag registreres

- dato, år og klokkeslett, løpenummer for innslaget samt identitet på vært enkelt kassaapparat. Det skal ikke være mulig å endre opplysningene uten at dette vises på summeringsstrimmelen eller i journalminnet.
- Salgsbeløpet med moms spesifisert og med angivelse av vareslag
- Øvingsinnslag og nullinnslag
- Rettelser og krediteringer
- Betalingsmåte

---

<sup>1</sup> Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll

<sup>2</sup> Styrelsen for ackreditering av föreskrifter

Kassaregisteret skal kunne gi Z-utslag (sammenstilling i rapportform av de registreringene som har skjedd etter forrige Z-utslag da kassaregisteret nullstilles) og X-utslag (sammenstilling i rapportform av de registreringene som har skjedd siden forrige Z-utslag, men uten at kassaregisteret blir nullstilt). Z-utslag skal angis med løpenummer. Kassaregisteret skal også kunne vise den akkumulerte salgssummen (grand total) som ikke skal være mulig å nullstilles.

Når det gjelder *yrkestrafikförordningen* mv., kreves det blant annet at taksameter som benyttes er av en godkjent type som fungerer tilfredsstillende i samsvar med forskrifter fastsatt av SWEDAC. Taksameteret og dets installering skal være kontrollert og plombert på den måte som er fastsatt i forskriftene. SWEDAC sine forskrifter inneholder en omfattende regulering av hvilke krav taksameteret skal oppfylle og hvordan det skal anvendes. Taksameteret skal være av en type som godkjennes av SWEDAC.

### Andre land

Proposisjon 2006/07:105 beskriver reglene i Belgia, Danmark, Hellas, Italia, Norge og Ungarn. Av disse landene har Hellas, Italia og til en viss grad også Ungarn, en godkjenningsordning for kassaapparat.

*Hellas* innførte regler om "fiscal devices" (fiskale apparater) i 1988. Reglene innebærer at et foretak som selger varer eller tjenester til en konsument er forpliktet til å utstede kvittering fra et fiskalapparat som er særskilt godkjent for det formålet, for eksempel fiskale kassaapparat eller POS (Point of Sale Devices). Det finnes over 300 ulike godkjente fiskale apparater på det greske markedet, beregnet for blant annet detaljhandelen, taxibransjen og bensinpumper. Et fiskalapparat skal være konstruert i samsvar med tekniske spesifikasjoner som er fastsatt i lov. Loven revideres med jevne mellomrom for å ta høyde for den tekniske utviklingen.

Den grunnleggende sikkerhetskomponenten i de tekniske spesifikasjonene er det fiskale minnet. All informasjon av interesse for skatteformål lagres og oppbevares uforandret i dette minnet i apparatets levetid. Det fiskale minnets kretser er beskyttet av en særskilt "boks", som er forseglet med et spesielt materiale på en måte som gjør det umulig å ta den bort uten at det fiskale kassaregisterets kontrollenhet ødelegges. Det fiskale kassaregisterets innside er beskyttet gjennom en særskilt sikkerhetsskrue som plomberes. De tekniske spesifikasjonene medfører at et fiskalt system tilknyttes en datamaskin eller et nettverk. Videre kan en elektronisk journal anvendes som alternativ til å skrive ut og oppbevare papirkopier. Sikkerheten opprettholdes gjennom elektroniske signaturer. Alle fiskalapparater må være godkjent av en særskilt teknisk komité. Når en modell har klart alle tester, utferdiger komiteen en lisens med et unikt lisensnummer for den aktuelle modellen. Dette nummeret fremkommer på alle kvitteringer.

Den som kjøper eller slutter å bruke et fiskalapparat skal innen en viss tid melde dette til de lokale skattemyndighetene. Alle fiskale apparater leveres med et vedlikeholds- og servicehefte. Hefte skal oppbevares og fremvises ved skattekontroll. I heftet gjør de autoriserte teknikerne anmerkninger om de reparasjoner som er utført. Det skal også gis informasjon om programvareapplikasjoner som installeres utenfor det fiskale apparatet i et sammenkoblet system. Det er forbudt å anvende et fiskalapparat sammen med et annet system dersom programvareapplikasjonene ikke er godkjente. Lisensinnehaverne og de autoriserte teknikerne er forpliktet til å anmelde overtredelser.

Reglernes kompleksitet er et betydelig problem og innebærer vanskeligheter med oppfølgingen. Det er vist til at det ikke finnes tilstrekkelig mange ansatte innen skattekontrollen med tekniske kvalifikasjoner.

I *Italia* er det ved kontantsalg krav om at den næringsdrivende skal utstede kvittering enten fra et særskilt kassaapparat, elektroniske terminaler eller tilpassede vekter med skrivere. Det er særskilte krav med hensyn til hvordan kassaregisteret skal være konstruert, og kassaregistermodeller skal godkjennes av en kommisjon innenfor skatteforvaltningen. Alle produsenter av kassaregister er forpliktet til å la produktene gjennomgå en serie av tester, tekniske kontroller og administrative prosedyrer. Kontroll av at reglene følges ivaretas av skatteforvaltningen og *Italias* økonomiske og finansielle politi (*Guardia di Finanza*). Begge myndighetene kan gjennomføre undersøkelser av den næringsdrivendes lokaler og kontroller av kunden utenfor handelsstedet/lokalene<sup>3</sup>. Reglene sanksjoneres administrativt gjennom bøter fastsatt av skatteforvaltningen. Det finnes også utfyllende sanksjoner som for eksempel tilbakekall av tillatelse til å drive handel.

I *Ungarn* må visse skattepliktige oppfylle sin plikt til å utstede kvittering gjennom å bruke kassaapparat. Dette gjelder for eksempel alle butikker. Kun typegodkjente kassaapparat kan benyttes. Det er enkelte unntak fra kravet til å benytte kassaapparat, og skattemyndighetene har mulighet til å gi dispensasjon, i hovedsak i tilfeller hvor et slikt krav vil være uforholdsmessig tyngende eller umulig å oppfylle. Dersom reglene ikke etterleves skal skattemyndighetene ilegge bøter. Hvis forseelsen gjentas, skal butikklokalet stenges i 12 handelsdager. Ved ytterligere forseelser forlenges tiden til 30 dager og deretter til 60 dager for hvert enkelt tilfelle.

### 3.2.3 Manipulering av kassaapparat

Den svenske ”skattekontrollutredning” for 2004 angir at det forekommer omfattende manipulasjoner av kassaregister, og at det er mange måter å unndra inntekter fra beskatning. I tillegg til rene manipulasjoner kommer muligheten til å holde inntekter utenfor beskatning ved å overhodet ikke registrere transaksjonen i kassaregisteret. Bruk av treningsfunksjon uten at transaksjonen registreres på kassaregisterets summeringsstrimmel eller i journalminnet er også omtalt. Det fremgår videre at det ved markedsføringen av visse kassaregistre fremholdes at kassaregisteret har ”totale korrigeringsmuligheter”, noe som fremstilles som et salgsargument. I utredningen nevnes også at Skatteverket har fått tilgang til en programvare som gjør det mulig å manipulere et ROM<sup>4</sup>-basert kassaregister i Windowsmiljø. Skatteverkets ansatte har etter kontroll av denne programvaren konkludert med at muligheten til å manipulere et kassaregister for å unndra inntekter stort sett er ubegrenset. Manipuleringen er enkel, kan gjennomføres på kort tid og krever ikke store ferdigheter i programmering eller annen teknisk kunnskap.

Det finnes flere eksempler på programmeringsmuligheter for å manipulere kassaregistre. Samtlige av disse vanskeliggjør skattekontrollen. Manipulasjonstilfellene er avdekket gjennom Skatteverkets revisjon og Ekobrottsmyndighetens husransakninger.

Nesten uten unntak gjelder de eksemplene som er omtalt i utredningen restaurantbransjen. Den programvaren som ”restaurantprosjektet” har testet kan imidlertid anvendes i ca seks

---

<sup>3</sup> Ifølge opplysninger fra Skatteverket ble reglene i *Italia* endret for ca 2 år siden, slik at det nå ikke er tillatt å foreta kontroll av kundene.

<sup>4</sup> ROM – Read Only Memory (minne som kun er lesbart)



ulike kassaregister og det finnes tilsvarende programvare til andre ROM-baserte kassaregistre. Kassaregistre som er ROM-baserte anvendes ikke bare i restaurantbransjen, men i alle kontantbransjer. Ifølge utredningen er det dermed en risiko for at manipulasjon av kassaregistre er et generelt problem for kontantbransjene. Skatteverket har i sin kontrollvirksomhet også avdekket manipulerte kassaregistre i dagligvarehandelen, og det kan konstateres at manipulering av kassaregister i dag forekommer over hele landet.

Det er påpekt at PC-baserte kassaregistre trolig gir en enda større mulighet for manipulasjon. Innen restaurantbransjen øker anvendelsen av PC-baserte kassaregister. Etter at det ble kjent i bransjen at Skatteverket har avdekket manipulasjon i de ROM-baserte kassaregistrene, har Restaurantprosjektet konstatert at til og med mindre restauranter har begynt å bytte til PC-baserte registre. Et slikt register kan koste kr 100 000-150 000, noe som kan sammenlignes med et ROM-basert register som har funksjoner som angitt i Statens folkehølsinstituts forskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2), som koster ca kr 10 000.

Når det gjelder omfanget av manipulering av kassaapparat, er det vanskelig å angi dette eksakt. I Sverige har restaurantbransjen havnet i fokus når det gjelder uoppgitte inntekter. Innen rammen av Restaurantprosjektet i Stockholms Län har et stort antall kassaapparat blitt undersøkt og det er konstatert at flertallet av disse har vært manipulert. I disse tilfellene har den reelle omsetningen som er innberettet til myndighetene blitt redusert med i gjennomsnitt ca 50 prosent (Ekobrottsmyndighetens pressemelding den 23. juni 2004).

Også i andre bransjer er det konstatert problem med skatteunndragelser. I de fleste bransjene er det likevel ikke gjort noen systematiske undersøkelser av hvor stor de av omsetningen som ikke er innberettet. Skattekontrollutredningen for 2004 har konstatert at en majoritet av enkelte næringsdrivende innen visse angitte kontantbransjer har innberettet en nettoinntekt som ligger under en normal årslønn for en ansatt i den samme bransjen.

### **3.3 Nærmere om kravene i Lag om kassaregister m.m.**

I det etterfølgende beskrives de mest sentrale bestemmelsene i loven. Hele loven kan leses på denne internettsiden: <https://lagen.nu/2007:592>.

#### **3.3.1 Virkeområde**

Loven gjelder i utgangspunktet alle næringsdrivende som selger varer eller tjenester mot kontant betaling, jf. loven § 2. I § 3 er det gitt følgende unntak:

1. utbetydelig kontantsalg
2. ikke skattepliktig kontantsalg
3. taxitrafikk, jf. yrkestrafiklagen
4. distansesalg eller hjemmesalg, jf. distans- og hemförsäljningslagen
5. varer og tjenester fra vareautomat og lignende
6. automatspill, jf. lagen om anordnande av visst automatspel eller lotterilagen
7. torg- og marknadshandel, jf. lagen om särskilt skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

Det er ikke gitt nærmere forskrifter om hva som menes med ubetydelig kontantsalg, jf. nr. 1. I prop. 2006/07:105 redegjøres det for to tilfeller som kommer inn under unntaket. Det ene

gjelder virksomheter som kun sporadisk mottar kontantbetaling, det vil si at kontantsalget kun utgjør noen prosent av foretakets omsetning. Videre vil unntaket komme til anvendelse for de aller minste foretakene med lav omsetning. I utredningen foreslås det ikke fastsatt en konkret grense i lovgivningen, men det er angitt at ett ”prisbasbelopp” kan være veiledende for avgrensning (kr 39 400 for 2005). Også i proposisjonen tas det til orde for at det ikke skal fastsettes et konkret beløp i lovgivningen, men at bedømmingen av om kriteriet er oppfylt i stedet bør gjøres ut fra en helhetsvurdering. Det anføres imidlertid at en veiledning kan være fire ”prisbasbelopp”.

Når det gjelder taxitrafikk, jf. nr. 3, kan det nevnes at taxinæringen er underlagt et eget regelsett med krav om taksameter.

Det var ikke foreslått noe unntak for torg- og marknadshandel, jf. nr. 7, i utredningen. Ifølge utredningen er det ikke tekniske eller andre forhold som generelt gjør det umulig å benytte kassaapparat i denne bransjen, selv om det er omtalt at det kan være visse problem ved utendørs salg i lav temperatur eller ved andre ekstreme værforhold. I proposisjonen synes unntaket å være begrunnet i at krav om sertifisert kassaregister innebærer en urimelig byrde, med henvisning til de spesielle forholdene som råder for bransjen. Det er også lagt vekt på at det finnes en særskilt lov vedrørende skattekontroll for bransjen.

### **3.3.2 Krav til å benytte kassaregister**

Med kassaregister forstås kassaapparat, kassaterminal, kassasystem og lignende apparater for registrering av salg av varer og tjenester mot kontant betaling, jf. loven § 5. Betaling med kort likestilles med kontant betaling.

Det er krav om at alt salg og annen løpende bruk av kassaregisteret skal registreres. Ved hvert salg skal kvittering skrives ut av kassaregisteret og tilbys kunden.

### **3.3.3 Meldeplikt**

Næringsdrivende som har plikt til å benytte kassaregister etter loven skal melde de kassaregistre som finnes i virksomheten til Skatteverket. Også endringer i de anmeldte forholdene skal rapporteres. Meldingen skal være gitt til Skatteverket innen en uke fra den dagen meldeplikten inntreder.

### **3.3.4 Sertifisering og gjentagende teknisk kontroll**

Kassaregisteret skal være sertifisert, og underlagt gjentagende kontroller av et organ som er tillagt oppgaven etter lov om teknisk kontroll (1992:1119).

Gjentagende kontroller skal gjøres:

1. senest ett år fra den dag det ble tatt i bruk,
2. senest ett år fra seneste kontroll,
3. etter brutt foreskreven plombering, eller
4. dersom Skatteverket ved kontroll har konstatert mangler i kassaregisterets funksjon.

Rapport fra den tekniske kontrollen skal være tilgjengelig i virksomhetens lokaler. Det vises til loven §§ 12 og 13. Loven § 14 omhandler bestemmelser om blant annet kontroll utført av organ fra andre land innen EØS.

### **3.3.5 Tilsyn og bestemmelser om særskilte kontrollhandlinger**

Loven §§ 15-20 omhandler bestemmelser om tilsyn. Det fremgår at det er Skatteverket som utøver tilsyn med at næringsdrivende har kassaregister og at kassaregisteret oppfyller lovgivningens krav. Politimyndighetene skal på Skatteverkets forespørsel gi slik bistand som er nødvendig for tilsynet.

Etter loven § 21 kan Skatteverket ved kontroll foreta kundetelling, kontrollkjøp, kvitteringskontroll og kassatelling. Slike kontrollhandlinger kan foretas i virksomhetslokalene der allmennheten har adgang. Kundetelling kan også skje på offentlig sted i tilknytning til slike lokaler. Kundetelling, kontrollkjøp og kvitteringskontroll kan foretas uten at den næringsdrivende er underrettet på forhånd.

Når Skatteverket har vedtatt kontroll etter loven § 21, skal den næringsdrivende på forespørsel stille til rådighet summeringsstrimmel (dokumentasjon av den løpende registreringen i kassaregisteret på papir – ”kassarull”), opplysninger fra journalminnet eller tømmekvittering for kontroll av hvordan salget har blitt registrert i kassaregisteret, jf. § 23.

Dersom opplysningene på summeringsstrimmelen eller i journalminnet ikke utgjør regnskapsinformasjon etter bokføringslagen<sup>5</sup> (1999:1078), skal de oppbevares i to måneder etter utgangen av den kalendermåneden opplysningene ble registrert i kassaregisteret, jf. § 23 annet ledd.

### **3.3.6 Kontrollavgift**

Bestemmelser om kontrollavgift fremgår av loven §§ 24-28.

Skatteverket kan i henhold til § 24 utstede en kontrollavgift dersom den næringsdrivende

1. ikke har kassaregister,
2. benytter et kassaregister som ikke oppfyller kraene i §§ 10 eller 12 eller etter forskrifter til loven,
3. unnlater å melde kassaregisteret til Skatteverket etter § 11
4. ikke oppfyller kravene om gjentagende teknisk kontroll etter § 13,
5. ikke oppfyller oppbevaringskravet i § 23 annet ledd,
6. ikke oppfyller kravet på registrering eller kvittering i § 9.

Kontrollavgiften er satt til kr 10.000 og tilfaller staten.

---

<sup>5</sup> Ifølge bokføringslagen kapittel 7 § 2 er det en generell oppbevaringsplikt på 10 år i Sverige. Jf. dog kap 5 § 5 tredje ledd og bokføringsnemndens skrivelse, BFN R2, pkt 20, 21 og 22, hvor store virksomheter med mange apparater og god intern kontroll unntas (ikke personlige foretak). I tilfeller hvor det ikke er krav om oppbevaring av kassaruller foreskriver altså den nye loven om kassaregister at informasjonen alltid skal oppbevares for de siste 2 månedene, dette av hensyn til kontrollen med kassaapparatene.

Dersom det er ilagt kontrollavgift etter § 24 nr. 1-4 og Skatteverket deretter har pålagt den næringsdrivende å gjøre endringen innen en viss tid, kan Skatteverket ilegge en ny avgift på kr 20.000 dersom pålegget ikke følges.

Dersom det er ilagt en kontrollavgift og den næringsdriven innen ett år gjør seg skyldig i en ny overtredelse kan det ilegges en avgift på kr 20.000.

### **3.3.7 Unntak fra loven i enkelttilfeller**

Etter loven § 30 kan regjeringen eller den myndighet regjeringen bestemmer gjøre unntak fra loven i enkelttilfeller dersom

1. behovet for tilstrekkelig grunnlag for skattekontroll kan tilgodeses på annen måte, eller
2. det av tekniske årsaker vil være urimelig å pålegge visse plikter.

## **3.4 Nærmere om kravene i utkast til forskrift om krav på kassaregister**

I det etterfølgende beskrives de mest sentrale bestemmelsene i forskriften. Hele forskriften kan leses på denne internett siden:

<http://www.kassalagen.se/res/Dokument/kassalagenforeskriftxeuversion.pdf>

### **3.4.1 Definisjoner**

Definisjon av begreper som er benyttet i forskriften er tatt inn i forskriften §§ 2-6.

### **3.4.2 Krav til kassaregister**

#### Generelle krav

Forskriften § 7-13 omhandler alminnelige krav til kassaregisteret.

Etter forskriften § 7 skal det være en programvare i kassaregisteret som styrer de funksjonene som er angitt i forskriften. Ifølge § 8 skal kassaregisteret kunne fremstille z-rapport og x-rapport og kassakvittering med de krav som forskriften stiller.

Et kassaregister skal være utstyrt med en modellidentifikasjon og et tilvirkningsnummer. Tilvirkningsnummeret skal være et unikt nummer som identifiserer både kassaregisteret og produsenten av kassaregisteret, jf. § 9. Videre skal kassaregisterprogrammet være utstyrt med et versjonsnummer. Nummeret skal være unikt for programvarens versjon, som endres ved hver forandring av programvaren. For kassaregisterprogram som installeres i et kassaregister, skal kassaregisterprogrammets versjonsnummer og produsenten av programmet kunne avleses. Kassaregisterprogrammet kan ikke være tilkoblet eller integrert med maskin- eller programvare som påvirker de funksjoner som er angitt i forskriftene. Det vises til §§ 10-12.

#### Unntak fra kravet til sertifisering

Forskriften § 14 første ledd innehar et unntak fra kravet til sertifisering. Unntaket gjelder tilfeller hvor det finnes en produsenterklæring som viser at kassaregisteret oppfyller de krav som er stilt til registeret i forskriften. Unntaket gjelder ikke kontrollenheten, jf. pkt. 3.6. nedenfor.

### Dokumentasjon av kassaregisterets funksjoner

Forskriften § 15 fastslår at kassaregisterprogrammet ikke skal ha andre funksjoner enn det som fremgår av dokumentasjonen. Dokumentasjonen skal følge med kassaregisteret ved levering og være på svensk eller engelsk.

### Summeringsstrimmel (kassarull) og journalminne

Salg og annen løpende bruk av kassaregister skal registreres på papir (summeringsstrimmel) eller i elektronisk form (journalminne). Registreringen skal omfatte all informasjon som forskriftene krever skal fremgå av kvittering, Z-rapport og X-rapport, jf. § 16.

Dersom kassaregisteret har funksjon for prissetting av varer eller tjenester skal det være mulig å ta ut opplysninger om aktuelle priser. Det skal fremgå av summeringsstrimmelen eller journalminnet når prisen har blitt endret, jf. § 17.

### Krav til funksjoner i kassaregisteret

Kassaregisteret skal kunne registrere vekselkasse og betaling med ulike betalingsmiddel. Dersom kassaregisteret kan håndtere mer enn ett foretaks registreringer, skal det ha en funksjon som viser hvilke foretak det håndterer. Det er kun tillatt å benytte felles kassaregister dersom kassaregisteret på en sikker måte kan holde registreringene atskilt. Det vises til §§ 18 - 20.

Forskriften § 21 fastslår at det skal være mulig å ta ut aktuelle opplysninger om programmeringer og innstillinger som oppfyller kravene på behandlingshistorikk etter bokføringslagen kap. 5, § 11.

Dersom kassaregisteret har funksjon for utskrift av kvitteringskopi, øvingskvittering eller pro forma kvittering skal disse være tydelig merket med ordene "kopi", "øving", eventuelt "ikke kvittering". Teksten skal ikke kunne endres og skal være minst dobbelt så stor som den teksten som angir beløpet, jf. § 22.

### Ikke tillatte funksjoner i kassaregisteret

Det er ikke tillatt at kassaregisteret har funksjoner som muliggjør at brukeren kan ta bort, forandre eller legge til opplysninger i de registreringene som er gjort, jf. § 23.

Kassaregisteret kan ikke være konstruert på en slik måte at det er mulig å registrere salgsbeløp uten at kassaregisteret samtidig skriver ut en kassakvittering, og kassaregisteret skal ikke kunne skrive ut mer en én kopi av en kassakvittering, jf. §§ 24 og 25.

Kassaregisteret kan heller ikke ha en funksjon som gjør det mulig at forprogrammert tekst på artikler og tjenester kan forandres ved registrering, jf. § 26.

## **3.4.3 Krav til opplysninger på kvittering og i rapporter**

Ifølge § 28 skal kassakvitteringen inneholde minst følgende opplysninger:

- a. foretakets navn og organisasjonsnummer eller personnummer,
- b. salgsstedets adresse,
- c. dato og klokkeslett for salget,
- d. løpenummer for kassakvitteringen eller en ubrutt stigende nummerserie,

- e. kassabetegnelsen,
- f. artikkelnavn og antall varer,
- g. omfang av tjenester,
- h. salgsbeløp,
- i. merverdiavgiftsbeløp,
- j. merverdiavgiftsbeløp fordelt på de ulike avgiftssatsene
- k. betalingsmiddel,
- l. kontrollenhetens produsentnummer, og
- m. kontrollkode, jf. Skatteverkets forskrifter om ”kontrollenhet till kassaregister”.

Forskriften §§ 29 og 30 inneholder detaljerte krav til innhold i hhv. X-rapport og Z-rapport. Foruten identifikasjon av foretak, kassaregister og type rapport, samt alminnelige salgsopplysninger, nevnes særskilt:

- antall kassakvitteringer og antall ganger kassaskuffen har vært åpnet,
- antall kvitteringskopier og beløp,
- antall registreringer i øvingsfunksjon og beløp
- antall returer og beløp,
- rabatter,
- andre registreringer som har redusert dagen salg og med hvilket beløp,
- antall ikke avsluttede salg, og
- grand total (salg, retur og netto)

#### **3.4.4 Produsenterklæring**

Etter forskriften § 32 skal det for hver kassaregistermodell eller kassaregisterprogram som skal tilbys på det svenske markedet finnes en produsenterklæring. Av erklæringen skal det fremgå at modellen eller programmet er testet. Testmetodene og resultatet av testene skal dokumenteres i en testprotokoll. Produsenterklæringen skal vise om kassaregisteret er i overensstemmelse med kravene i forskriften.

Produsenterklæringen skal inngå i kassaregisterets eller programmets dokumentasjon og alltid stilles til rådighet ved levering av registeret eller programmet. Erklæringen og et utdrag av testprotokollen som viser overensstemmelse med forskriftene skal sendes til Skatteverket senest to uker før kassaregistermodellen eller kassaregisterprogrammet tilbys på det svenske markedet. Det vises til §§ 33 og 34.

### **3.5 Nærmere om kravene i utkast til forskrift om anvendning av kassaregister**

I det etterfølgende beskrives de mest sentrale bestemmelsene i forskriften. Hele forskriften kan leses på denne internettsiden:

<http://www.kassalagen.se/res/Dokument/kassalagenforeskriftzeuversion.pdf>

#### **3.5.1 Definisjoner**

Definisjon av begreper som er benyttet i forskriften er tatt inn i forskriften § 2.

### **3.5.2 Kassaregister og kontrollenhet**

#### Generelle krav

Forskriften § 4 slår fast at det ikke skal forekomme programvare eller maskinvare som kan påvirke de funksjoner som er angitt i Skatteverkets forskrifter om krav på kassaregister og om kontrollenhet til kassaregister.

Kontrollenheten får kun plasseres og benyttes i det miljøet den er sertifisert for eller som omfattes av dens produsenterklæring, jf. § 5. Det er kun tillatt å benytte et kassaregister som har en kontrollenhet med en lagringskapasitet som holder til minst fem års beregnet bruk. Kontrollenheten skal installeres av produsenter av kassaregister, eller av en installatør utpekt av en "generalagent". Det vises til forskriften §§ 6 og 7.

Etter forskriften § 8 skal et kassaregister som ikke har en port som kan ta i mot data fra en kontrollenhet, benytte en kontrollenhet av type "B", jf. Skatteverkets forskrifter om kontrollenhet till kassaregister. Det er krav om at en kontrollenhet av type B skal installeres mellom et kassaregister og dets skrivere.

Når Skatteverket har fått melding om et kassaregister etter kassaregisterloven § 11, skal Skatteverket sende tilbake skilt med identifikasjonsnummer for hvert kassaregister og kontrollenhet som omfattes av meldingen. Foretaket skal umiddelbart sette fast skiltene på en synlig og sikker måte på respektive kassaregistre og kontrollenhet. Kun kassaregister og kontrollenhet som er merket med identifikasjonsnummer kan benyttes. Se forskriften § 9.

Foretaket skal gi hvert kassaregister en unik kassabetegnelse. Betegnelsen skal fremgå av kvittering, X-rapport og Z-rapport.

#### Klokke

Forskriften § 11 setter krav om at kassaregisterets klokke skal være innstilt i samsvar med svensk normaltid og at den skal justeres for sommertid.

#### Utskrift av journalminne

Etter forskriften § 12 skal utskrift av journalminne kunne skje på salgsstedet.

#### Bruk av kassaregister sammen med et annet foretak

Etter forskriften § 14 er det et krav at foretak som tilfredsstillere vilkårene for å benytte felles kassaregister, skal ha en kontrollenhet av type "C", jf. Skatteverkets forskrift om kontrollenhet till kassaregister. Det fremgår av forskriften § 15 at det til et kassaregister skal være en "kassaskuff" og at denne kan være frittstående eller integrert med kassaregisteret. Det fremgår også at et foretaks betalingsmidler ikke kan sammenblandes med et annet foretaks betalingsmiddel.

#### Nettverk

Dersom et kassaregister inngår i et nettverk med andre kassaregistre skal registreringene i de ulike kassaregistrene holdes atskilt. Kassaregister som inngår i et nettverk skal være tilsluttet kontrollenhet av type A eller C. Det vises til §§ 16 og 17.

#### Øvingsfunksjon

Etter § 18 er det en forutsetning for at kassaregisteret kan ha øvingsfunksjon at dette fremgår av kassaregisterets dokumentasjon og at bruken av øvingsfunksjonen registreres i kassaregisteret.

### **3.5.3 Løpende bruk av et kassaregister**

#### Generelt

Gjennom en salgsdag skal minst ett kassaregister være i bruk. Dersom kassaregisteret ikke fungerer, skal dette dokumenteres og foretaket skal umiddelbart melde dette til Skatteverket, jf. § 19.

#### Vekselkasse

Ved begynnelsen av hver salgsdag skal den vekselkassen som hører til et kassaregister, registreres. For hvert kassaregister som benyttes skal det ved salgsdagens slutt tas ut en Z-rapport. Det vises til forskriften §§ 20 og 21.

Det skal utarbeides dokumentasjon for midlertidige uttak av kontanter og andre betalingsmiddel fra kassen i løpet av salgsdagen, jf. forskriften § 22. Dokumentasjonen skal inneholde opplysninger om:

1. foretakets navn,
2. kassabeteignelse,
3. dato og klokkeslett,
4. uttaket fordelt på kontanter og andre betalingsmiddel, og
5. hvem som har gjort uttaket.

Dokumentasjonen skal oppbevares sammen med betalingsmidlene.

#### Returkvittering

Hvis det tas ut en returkvittering, skal foretaket registrere hva returen gjelder. Dersom det er angitt feil betalingsmiddel på kassakvitteringen, skal foretaket ta ut en returkvittering som korrigerer feilen og ta ut en kassakvittering med opplysninger om korrekt betalingsmiddel. Dersom kassaregisteret ikke har en funksjon som muliggjør at opplysninger om returen kan registreres, skal foretaket i stedet ta ut en kopi av kassakvitteringen og påføre opplysninger om returen på denne, jf. forskriften § 23.

### **3.5.4 Opplysninger på kvittering og i rapporter**

#### Språk

Teksten på kvittering, X-rapport og Z-rapport samt løpende registreringer på summeringsstrimler (papir) eller i journalminne skal være på svensk eller engelsk, jf. forskriften § 25.

#### Kontokortskvittering og annet som ligner på en kassakvittering

Etter forskriften § 28 er det krav om at papiret som benyttes til utskrift fra kontokortsterminalene skal være ha følgende trykte transparente bakgrunnstekst: "Ikke kvittering for kjøp". Bakgrunnsteksten skal være maksimalt 60 % lysere enn teksten for beløp på kontokortskvitteringen. Bakgrunnsteksten skal være skrevet vertikalt og gjentas på to ulike steder, i størrelsen 25 % respektive 50 % av papirets bredde, jf. § 28 første ledd. Samme type papir skal også anvendes for utskrift fra andre skrivere enn kvitteringsskrivere dersom utskriften har et innhold som kan oppfattes som en kassakvittering, jf. § 28 andre ledd.

Når det gjelder unntak fra kravet i § 28 første ledd vises det til § 28 tredje ledd.



### 3.5.5 Oppbevaring av kassaregister og kontrollenhet

Kassaregisteret og dets kontrollenhet skal oppbevares i Sverige. Ved avhendelse eller kassering av et kassaregister skal dets kontrollenhet oppbevares i tolv måneder på en betryggende måte, og i et miljø som omhandlet i forskriften § 5. Det samme gjelder for en kontrollenhet som byttes ut pga. av at den har gått i stykker eller den av annen grunn byttes ut. Det vises til forskriften §§ 29 og 30.

## 3.6 Nærmere om kravene i utkast til forskrift om kontrollenhet till kassaregister

Forskriften som regulerer krav til kontrollenhet er svært omfattende og detaljert, med en inndeling i 13 kapitler og til sammen 129 paragrafer. I det etterfølgende beskrives de mest sentrale bestemmelsene i forskriften. Hele forskriften kan leses på denne internettsiden: <http://www.kassalagen.se/res/Dokument/kassalagenforeskriftyeuversion.pdf>

### 3.6.1 Definisjoner

Definisjon av begreper som er benyttet i forskriften er tatt inn i forskriften kapittel 2, §§ 1-12

- *Kvitteringsdata* (kvittodata) defineres som informasjon som leses inn fra et kassaregister til en kontrollenhet, jf. § 3
- *Kvitteringskontrolldata* er den del av kvitteringsdataene som gir grunnlag for generering av kontrolldata og kontrollkode, jf. § 5.
- *Kontrolldata* defineres som kvitteringskontrolldata og interne data som lagres i kontrollenheten. Det fremgår at kontrolldataene i kontrollenheten kun skal være tilgjengelig for Skatteverket, jf. § 5.
- *Kontrollkode* er en unik kode som identifiserer en kassakvittering, jf. § 6.
- *Produsentnummer* (tillverkningsnummer) defineres som et unikt nummer på 17 alfanumeriske tegn som identifiserer en kontrollenhet og dens produsent. De fem første tegnene skal være en unik identitet for produsenten. Disse skal etterfølges av tolv tegn som skal være en unik identitet for kontrollenheten, jf. § 11.
- *Versjonsnummer* er en unik identifikasjon av en programvares versjon, og endres ved hver forandring av programvaren, jf. § 12 første ledd.
- *Revisjonsnummer* defineres som en unik identifikasjon av maskinvarens versjon og endres ved hver forandring av maskinvaren, jf. § 12 annet ledd.

### 3.6.2 Generelle krav til kontrollenheten

Generelle krav til kontrollenheten er tatt inn i forskriften kapittel 3, §§ 1-14.

Forskriften § 4 slår fast at kontrollenheten skal være slik konstruert at den kan være i funksjon hos foretaket samtidig som den fører over kontrolldata til Skatteverket, jf. forskriften kapittel 10. Kontrollenheten skal ikke skrive over eller slette kontrolldata, med mindre kontrolldataene er eldre enn fem år, jf. § 5.

Etter forskriften § 6 skal kontrollenheten være utstyrt med en modellbeskrivelse og et produsentnummer, samt versjonsnummer for programvaren og revisjonsnummer for maskinvaren.

### *Sertifisering av kontrollenheten*

Hver modell av kontrollenheten skal sertifiseres av et organ som er tillagt oppgaven etter lov om teknisk kontroll (1992:1119).

Det følger av forskriften § 9 at sertifiseringen skal omfatte tester av funksjoner, sikkerhet, ytelse, pålitelighet og brukermiljø, samt krav til produksjon som angitt i forskriften. Paragrafen inneholder videre bestemmelser om hvilke tolkningsdokumenter og hvilket risikonivå som skal benyttes.

Dersom en sertifisert kontrollenhets maskinvare eller programvare endres skal sertifiseringsorganet kontaktes for å bedømme av om det er nødvendig med en fornyet sertifisering, jf. § 10.

Forskriften § 11 inneholder nærmere bestemmelser om sertifiseringsorganet. Sertifiseringsorganet skal utpekes av ”Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll, SWEDAC. Organet skal oppfylle kravene i SWEDACs forskrifter om organ som sertifiserer produkter.

Det fremgår av forskriften § 13 at SS-EN 45011 Allmänna krav vid certifiering av produkter samt STAFS-2007:12<sup>6</sup> og STAFS 2007:21<sup>7</sup> skal legges til grunn ved sertifiseringen.

### Skatteverkets hovednøkkel

Kontrollenheten kan kun benyttes dersom dens individuelle krypteringsnøkler er generert av en gyldig hovednøkkel som er stilt til rådighet av Skatteverket. Den tildelte hovednøkkelen får kun benyttes i samsvar med de vilkår som Skatteverket særskilt stiller opp, jf. § 14.

### **3.6.3 Ulike typer kontrollenheter**

Forskriften kapittel 4 omhandler ulike typer kontrollenheter, og det slås fast kontrollenheten skal være av type ”A”, ”B” eller ”C”. I kapitlet er det videre gitt en illustrert beskrivelse av hvilke porter og kontakter de ulike kontrollenheter skal ha. Det er videre bestemmelser om hvilken port som skal kunne ta i mot kvitteringsdata (port 1).

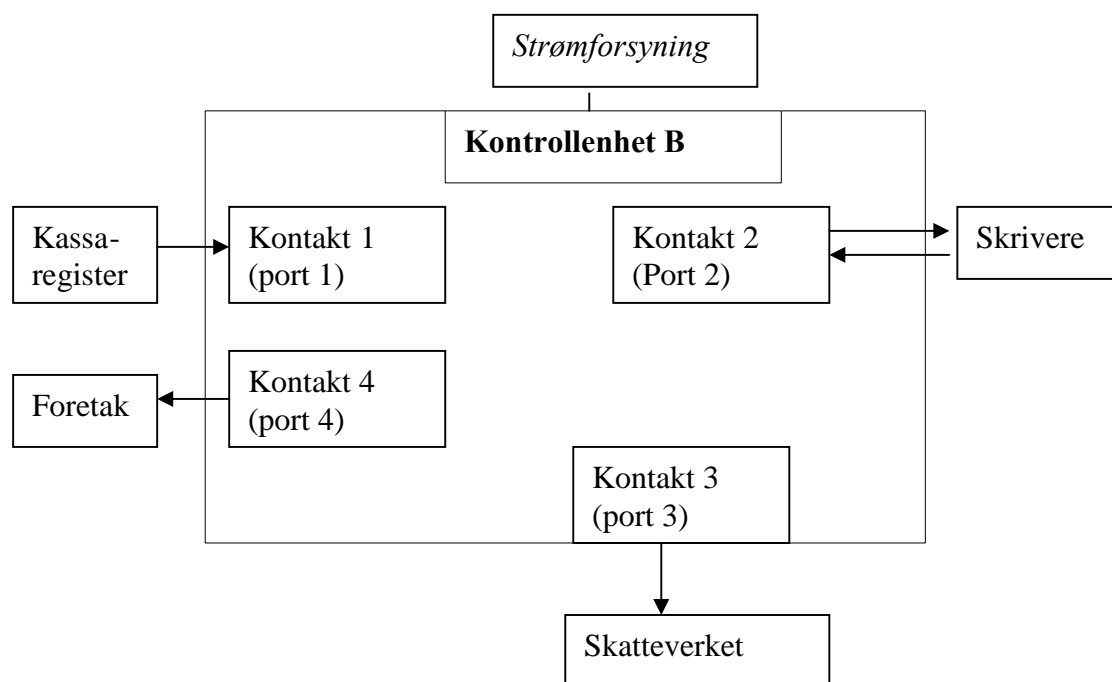
Kontrollenhet B har krav om port 2 (skrivere), som kvitteringene skal skrives fra. Denne kontrollenheten har også krav om å ha et journalminne som skal kunne leses fra port 4 (foretaket). Også kontrollenhet A og C kan ha et journalminne som kan leses fra port 4, men dette er ikke et krav. For disse kontrollenhetene er det et krav om at port 1 en skal sende tilbake en kontrollkode til kassaregisteret / de respektive kassaregistre. Samtlige kontrollenheter har krav om port 3, som er forbeholdt Skatteverket.

---

<sup>6</sup> Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (SWEDAC) föreskrifter ock allmänna råd om ackreditering av organ som certifierar produkter.

<sup>7</sup> Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (SWEDAC) föreskrifter ock allmänna råd om organ som certifierar IT-säkerhet.

Kontrollenhet B kan illustreres slik:



Illustrasjonene i forskriften av kontrollenhet A og C er like. Det fremgår imidlertid at kontrollenhet C kan ta i mot kvitteringsdata fra mer enn ett kassaregister. Den kan også ta i mot kvitteringsdata fra mer enn ett foretaks registreringer.

### 3.6.4 Grensesnitt og klokke

Bestemmelser om grensesnitt og klokke er tatt inn i forskriften kapittel 5.

#### Logiske grensesnitt og funksjoner pr. port.

Forskriften kapittel 5 § 1 inneholder en tabell for beskrivelse portenes logiske grensesnitt og tillatte inn- og utdata. I § 2 slås det fast at port 2 bare er tillatt for kontrollenhet av type "B".

#### Fysiske grensesnitt (kontakter)

Av forskriften § 3 fremgår det blant annet at kontakt 3 skal være konstruert for Secure Digital (SD) standard type som har funksjonalitet til å lagre datafiler på filsystemet FAT16 eller FAT 32.

Forskriften § 4 krever at en kontrollenhet skal ha en kommunikasjonsprotokoll der dataformatet for port 1, 2 og 4 er definert. Det er videre et krav at innstillingen av port 1 og 2 skal konfigureres i produksjonen, jf. § 5.

#### Strømforsyning og klokke

Kontrollenheten skal ha egen strømforsyning så fremt strømforsyningen ikke kan skje gjennom et tilkoblet kassaregister, jf. § 6. Kontrollenheten skal ha klokke med dato og tid iht. svensk normaltid, jf. § 7.

### 3.6.5 Kvitteringsdata fra kassaregister og generering av kvitteringskontrolldata

Bestemmelser om kvitteringsdata og generering av kvitteringskontrolldata er tatt inn i forskriften kapittel 6.

Det slås fast at kontrollenheten skal ta i mot og behandle kvitteringsdata for hver kvittering fra kassaregisteret og at den skal tolke og behandle kvitteringsdata for å få frem kvitteringskontrolldata. For hver post av kvitteringsdata som kontrollenheten leser inn, skal nødvendig interndata i kontrollenheten oppdateres. Det vises til §§ 1 – 3.

Kapittel 6 § 4 gir en tabellarisk oversikt over hvilke deler av kvitteringsdataene som utgjør kvitteringskontrolldata. Tabellen er inndelt i tre kolonner og angir

- type data,
- beskrivelse av dataene og
- krav til format.

Det fremgår av § 5 at dataene skal være i ASCII tegnformat og høyrejustert, eventuelt utfylt med blanke tegn (mellomrom) for å oppnå den angitte feltlengden.

### 3.6.6 Generering av kontrollkode

Bestemmelser om kontrollkode er tatt inn i forskriften kapittel 7.

Etter forskriften § 1 skal kontrollenheten generere en kontrollkode for hver kvittering for kvitteringstypene ”normal” og ”kopi”. For kvitteringstypene ”øving” og ”profo” skal det ikke genereres kontrollkode. Kontrollenheten skal benytte kvitteringskontrolldata iht. forskriften kapittel 6 § 4 som underlag for å generere kontrollkode, jf. § 2.

Kontrollkoden skal bestå av to deler:

Del 1: Signeringskode, 32 tegn

Del 2: Krypteringskode, 26 tegn

Avgrensning mellom del 1 og del 2 skal gjøres med semikolon, slik at den totale lengden utgjør 59 tegn. Det er videre gitt en detaljert teknisk beskrivelse av hvordan hhv. signeringskoden og krypteringskoden skal lages. Kodene skal bli alfanumeriske tegn i ASCII tegnformat. For nærmere beskrivelse vises det til forskriften kapittel 7 § 3.

### 3.6.7 Lagring av interne data

Bestemmelser om lagring av interne data er tatt inn i forskriften kapittel 8.

I § 1 slås det fast at kontrollenheten skal lagre de interne dataene som er nødvendig for å skape kontrolldata og minst lagre de opplysninger som er angitt i §§ 2 – 15.

#### Tellere mv.

I § 2 er det satt krav om at kontrollenheten skal ha tellere for:

- A. antall transaksjoner
- B. antall manglende kvitteringer
- C. antall kvitteringer av type normal

- D. antall kvitteringer av type kopi
- E. antall kvittering av type øving
- F. totalt returbeløp
- G. total salgssum
- H. total merverdiavgift

I §§ 3 – 10 er det satt nærmere krav til tellerne. Det er ikke tillatt å redusere eller nullstille tellerne, jf. § 11. Det fremgår av § 12 at når kontrollenhet C benyttes, skal det finnes tellere (A – H) for hvert kassaregister som kontrollenheten tar i mot kvitteringsdata fra.

Den transaksjonstalleren som inneholder verdien på tidspunktet for siste kopiering av data til Skatteverket, skal lagres i kontrollenheten. Denne skal ha verdien 0 før første kopiering, jf. § 13. Også opplysninger om tid for kopiering av kontrolldata samt kontrollenhetens produsentnummer skal lagres, jf. §§ 14 og 15.

### **3.6.8 Kryptering og lagring av kvitteringskontrolldata**

I kapittel 9 er det gitt nærmere bestemmelser om kryptering og lagring av kvitteringskontrolldata.

Kvitteringskontrolldata for kvitteringstypene ”normal” og ”kopi” med tilhørende kontrollkode og tidsstempel skal krypteres og lagres. Dette utgjør krypterte kontrolldata pr. kvittering. Kvitteringskontrolldata skal lagres i den rekkefølge de kom inn. Når kontrollenhet av type C benyttes skal kvitteringskontrolldata være sortert pr. kassaregister. Det vises til §§ 1-3.

Kapittel 9 § 4 gir en tabellarisk oversikt over krav til poster av kontrolldata som skal krypteres og lagres. Tabellen er inndelt i tre kolonner og angir

- type data,
- beskrivelse av dataene og
- krav til format.

Det fremgår av § 5 at dataene skal være i ASCII tegnformat og høyrejustert, eventuelt utfylt med blanke tegn (mellomrom) for å oppnå den angitte feltlengden.

Etter § 6 skal hver post av kontrolldata krypteres. Kryptering skal skje med den algoritmen som er angitt i forskriften kapittel 11 § 5.

### **3.6.9 Overføring av data til Skatteverket**

Bestemmelser om overføring av kontrolldata til Skatteverket er tatt inn i forskriften kapittel 10.

#### Kontrolldata til Skatteverket

Av § 1 fremgår det at kontrollenheten skal generere loggfiler med kontrolldata og kopiere disse til eksternt minne via port 3. Kontrollenheten skal lage loggfilene Serial.Log, TrnsHdr.Log og Trans.Log, jf. § 2. I §§ 3 – 6 er det gitt nærmere bestemmelser om Serial.Log og TrnsHdr.Log. Når det gjelder Trans.Log vises det til §§ 11 – 13.

### Krypterte dataposter

Kapittel 10 § 7 gir en tabellarisk oversikt over krav til krypterte dataposter. Tabellen er inndelt i tre kolonner med følgende overskrifter:

- Felt
- Beskrivelse og
- Format

Det fremgår av § 8 at dataene skal være i ASCII tegnformat og høyrejustert, eventuelt utfyllt med blanke tegn (mellomrom) for å oppnå den angitte feltlengden. Av §§ 9 og 10 fremgår det at kryptering skal skje med den algoritmen som er angitt i forskriften kapittel 11 § 5, og at de krypterte datapostene skal signeres med den algoritmen som er angitt i forskriften kapittel 11 § 6.

Etter § 14 skal kryptert kontrolldatapost være krypterte kontrolldata per kvittering som er lagret i kontrollenheten, mens signaturpost skal være kryptert kontrolldatapost signert med den algoritmen som er angitt i forskriften kapittel 11 § 6.

### **3.6.10 Kryptering**

Bestemmelser om kryptering er tatt inn i forskriften kapittel 11.

#### Individuelle krypteringsnøkler

En gyldig hovednøkkel utstedt av Skatteverket skal anvendes ved generering av individuelle krypteringsnøkler til hver kontrollenhet, jf. § 1. Følgende tre individuell krypteringsnøkler skal genereres.

1. Individuell krypteringsnøkkel
2. Individuell initialiseringsvektor
3. Individuell signeringsnøkkel

Det fremgår at produsentnummeret benyttes ved generering av krypteringsnøkler. For nærmere beskrivelse vises det til §§ 2 – 4.

I forskriften §§ 5 og 6 er det gitt bestemmelser om hhv. krypteringsalgoritme og signeringsalgoritme.

### **3.6.11 Krav til sikkerhet, ytelse, pålitelighet og bruksmiljø**

Bestemmelser om sikkerhet mv. er tatt inn i forskriften kapittel 12.

#### Sikkerhet

Forskriften §§ 1 – 6 har bestemmelser om beskyttelse av sikkerhetsfunksjoner og sikkerhetskritiske data, mens det i § 7 er gitt bestemmelser om transport og lagring av kontrollenhet.

Av § 8 fremgår det at kontrollenheten ikke skal kunne la seg åpn og at fysisk inntrenging og inntrengingsforsøk skal være visuelt synlige.

Det er videre et krav at kontrollenheten skal være plombert med plomberingstape eller tilsvarende som skal tåle temperaturer på mellom -30 °C til + 110 °C. Dersom plomberingen

brytes skal dette gi synelige spor. Tilsvarende krav til plombering gjelder for kontakt 3 (Skattevekts kontakt). Det vises til §§ 9 og 10.

Kontrollenhetens utside skal være merket med produsentnummer, jf. § 11.

#### Ytelse og pålitelighet

Det er krav til at kontrollenheten skal kunne slutføre kryptering og lagring av kontrolldata også ved strømbrudd og at data skal kunne lagres i minst syv år selv om kontrollenheten ikke har strømforsyning. Det samme gjelder kontrollenhetens klokke. Det vises til §§ 12 – 14.

Kontrollenheten skal ha en levetid på minst 7 år, og minnet som lagrer kontrolldata skal ha en kapasitet tilsvarende minst fem års kontrolldata. Det er videre et krav at kontrollenheten skal signalisere hvorvidt den fungerer eller ei. Den skal også signalisere når kopiering av kontrolldata til eksternt minne er klart og dersom feil oppstår ved kopieringen. Det vises til §§13 – 19.

Det er videre krav om at kontrollenhetens klokke ikke skal avvike mer enn +/- 5 minutter pr. år i romtemperatur på + 20 °, og det kreves at kontrollenheten minst skal oppfylle IEC 721-3-7, seksjon 7. Den skal klare et fritt fall < 1 kg i klasse 7M2. Kontrollenheten skal dessuten minimum fungere i temperaturområdet +5 °C til + 40 °C, og det er bestemmelser om grenser for luftfuktighet, elektromagnetisk immunitet mv. Det vises til §§ 20 – 26.

#### Bruksmiljø

Etter § 27 skal det finnes en beskrivelse av hvilke bruksmiljø kontrollenheten er bestemt for. Beskrivelsen skal minimum omfatte spesifisering av de krav som fremgår i §§ 10 – 26.

### **3.6.12 Produksjon, testing og dokumentasjon**

Bestemmelser om produksjon, testing og dokumentasjoner tatt inn i forskriften kapittel 13.

#### Produksjon av kontrollenheter

I §§ 1 – 3 er det satt krav til innstilling av klokke og at produksjonsnummeret og de individuelle krypteringsnøkklene skal lagres i kontrollenheten før den tilkobles. Det følger videre av § 4 at Skatteverkets hovednøkkel ikke kan lagres i kontrollenheten.

#### Test og testdokumentasjon

For hver enkelt modell av en kontrollenhet skal det vurderes om kravene i forskriftene er oppfylt. Vurderingen skal bestå av følgende:

- a. Test av de funksjoner som er angitt i forskriften, kapitlene 4 – 11.
- b. Test av kravene til sikkerhet, ytelse, pålitelighet og bruksmiljø, jf. forskriften kapittel 12.

Det skal utstedes dokumentasjon for testingen. Dokumentasjonen skal inneholde en beskrivelse av fremgangsmåten for testing og testmetode samt bruksmiljø, jf. kapittel 12, § 27.

#### Dokumentasjon av kontrollenheten

Det skal foreligge en detaljert dokumentasjon av kontrollenhetens program- og maskinvare, med funksjonsbeskrivelser samt av bruksmiljø. Dokumentasjonen skal legges frem på

forespørsel fra Skatteverket. Det skal videre foreligge dokumentasjon vedrørende instruksjon for installering av kontrollenheten. Det vises til §§ 8 og 9.

Etter § 10 er det krav til dokumentasjon (brukerhåndbok) av alle funksjonene til kontrollenheten. Brukerhåndboken skal være på svensk eller engelsk og skal følge med kontrollenheten ved levering.

### **3.7 Konsekvensanalyse**

I prop. 2006/07:105 er det foretatt en konsekvensanalyse av forlaget til lov om kassaregister. Analysen er delt inn i følgende hovedgrupper:

- Statsfinansielle konsekvenser
  - Konsekvenser for skattinntektene
  - Konsekvenser for Skatteverket, politi og domstoler
- Konsekvenser for små foretak
- Konsekvenser for økonomisk kriminalitet

#### **3.7.1 Konsekvenser for skatteinntektene**

Det overordnede målet med kravet til sertifisering av kassaregister er å redusere skatteunndragelsene.

I proposisjonen er det vist til tallmateriale hvor omfanget av den svarte økonomien er forsøkt beregnet. Beregningen vil nødvendigvis være beheftet med usikkerhet. Det anføres at et forsiktig anslag er at kravet om kassaregister vil øke innberetningen av arbeidsinntekt (inkl. inntekt av næringsvirksomhet) med 1,5 milliarder svenske kroner. Arbeidsgiveravgift mv. av dette utgjør ca 500 millioner kroner. Med en gjennomsnittlig marginalskatt for de berørte på ca 40 %, beregnes de økte skatteinntektene fra arbeidsinntekt til 600 millioner kroner.

I tillegg kommer økning i merverdiavgift, beregnet til ca 400 millioner kroner. Totalt legges det da til grunn en økning av den offentlige sektors inntekter som følge av forslaget på kr 1,5 milliarder kroner (0,5 + 0,6 + 0,4).

#### **3.7.2 Konsekvenser for Skatteverket, politi og domstoler**

I proposisjonen slås det fast at forslaget forutsetter innsats fra Skatteverket. Foruten arbeidet med forskrifter, pekes det på behov for informasjonstiltak til de næringsdrivende som blir berørt av forslaget.

Det pekes også på at det er behov for at Skatteverket videreutvikler IT-støtte for håndtering av meldinger om kassaregister og beslutninger om kontrollavgift. Det påpekes at kontrollavgiften skal håndteres innen rammen av skattekontosystemet og at dette krever tilpasning av systemet. De nevnte konsekvensene er engangstiltak, men det påpekes også at Skatteverket kommer det å få løpende arbeidsoppgaver som følge av lovforslaget.

Det er anslått at antall næringsdrivende som vil bli omfattet av loven utgjør mellom 110 000 og 130 000. Det uttales at det kan forventes at en del av disse vil søke om unntak fra loven, men at det er vanskelig å anslå hvor mange søknader som vil komme. Skatteverket vil videre få ansvar med å føre tilsyn og kontroll. Det anføres at kontrollen i den første tiden bør være forholdsvis omfattende hvor et stort antall næringsdrivende bør "besøkes".



Forslaget innebærer mange nye arbeidsoppgaver for Skatteveket, men det anses vanskelig å beregne eksakt hvilke kostnader disse arbeidsoppgavene vil medføre for Skatteverket. Skatteverket har anslått kostnadene for utvikling av IT-støtte til ca 89,5 millioner kroner, kostnader til informasjonstiltak til 7 millioner kroner samt håndteringskostnader i forbindelse med innføringen til ca 9,5 millioner kroner. I tillegg er det beregnet en årlig håndteringskostnad på ca 9 millioner kroner.

I proposisjonen pekes det videre på at lovens forslag innebærer at skattekontrollen rettet mot kontantbransjene blir mer effektiv og at bestemmelsen om kassaregister i alkohollagen er foreslått opphevet. Det antas derfor at de merkostnadene som vil pålegges Skatteverket, delvis vil kunne oppveies av mindre ressursforbruk ved andre kontrolltiltak.

Etter lovforslaget skal Skatteverket kunne be om bistand fra politiet. Det antas imidlertid at dette kun behøves i unntakstilfelle, slik at det ikke vil bli særlig økte kostnader for politiet.

Det antas at lovforslaget ikke vil medføre økte utgifter for domstolene.

### **3.7.3 Konsekvenser for små foretak**

Det påpekes at det er en følge av reglene at mange næringsdrivende må anskaffe kassaapparat, eventuelt bytte ut et kassaapparat som ikke tilfredsstiller kravene i lovgivningen.

Det legges til grunn at det skal være mulig å få kjøpt et nytt sertifisert kassaapparat til ca 10.000 svenske kroner. Skatteverket har besvart et spørsmål om dette på sin hjemmeside i juni 2008 og anslår at det enkleste kassaapparatet vil koste ca 15.000 svenske kroner. Mange virksomheter har imidlertid kassaapparat og må med jevne mellomrom skifte ut disse. Den gjennomsnittlig kostnaden som følge av de nye reglene kan derfor beregnes lavere enn beløpene ovenfor.

Det blir videre påpekt at forslagene kan sies å utgjøre et etableringshinder. Mot dette anføres det at kostnaden likevel er begrenset, og at mange av de som starter opp virksomhet med kontantsalg har behov for kassaapparat, slik at merkostnaden som følge av de nye reglene er forholdsvis lav.

Det anføres som en administrativ byrde at den næringsdrivende må melde fra til skattemyndighetene når et kassaapparat tas i eller ut av bruk. Det påpekes også at kassaapparatet regelmessig skal gjennomgå en teknisk kontroll. Ses det bort fra denne tjenesten, vil reguleringen ikke innebære at den næringsdrivende må kjøpe eksperttjenester. Kostnaden til teknisk kontroll anslås til ca 1.000 svenske kroner.

### **3.7.4 Konsekvenser for økonomisk kriminalitet**

Kravene innebærer plikt til å skrive ut og tilby kunden kvittering. Regelovertredelser skal forebygges gjennom informasjon til de næringsdrivende om deres plikter, og informasjon til allmennheten for øvrig om den næringsdrivendes plikter og kvitteringens betydning. Etterlevelse skal kontrolleres av Skatteverket.

Kassaapparatet skal være slik konstruert at manipulasjoner skal være synlige ved en kontroll i ettertid. Dermed blir det vanskeligere å jukse, risikoen for å bli oppdaget øker og

Skatteverkets avdekkingsmuligheter forbedres. Ved regelovertridelser skal det ilegges en kontrollavgift.

Det legges til grunn at reguleringen vil redusere den økonomiske kriminaliteten relatert til uoppgitte inntekter i kontantbransjene.

### **3.7.5 Avsluttende kommentarer**

Det anføres at fordelene med forslaget oppveier kostnadene. Det påpekes at det er sannsynlig at forslaget kommer til å ha en betydelig innvirkning på størrelsen av skatteinntektene. Også bedre konkurransevilkår for foretakene er en viktig effekt av forslaget.

Kostnadene av forslaget for små foretak kan beregnes og anses som akseptable. For store foretak vil kostnadene variere og de er derfor vanskeligere å beregne. Det anføres imidlertid at det er snakk om kostnader av en størrelse som ligger innen rammen for hva som er rimelig med hensyn til de verdier som står på spill.

## **4 Bokføringsstandardstyrets vurdering og forslag**

### **4.1 Vurdering**

Bokføringsstandardstyret finner det sannsynlig at den svenske beskrivelsen av problemene i kontantbransjen, herunder manipulering av kassasystemer, jf. pkt. 3.2.3 foran, også er representativ for norske forhold. Det vises også til at det i Norge er avdekket flere av de samme metodene for å unndra kontantsalg fra beskatning og avgiftsberegning som de som er omtalt i den svenske proposisjonen.

Dette kan være svært enkle metoder, som å unnlate å registrere salget på kassasystemet - ”åpen skuff” – eller ved tilsynelatende å slå inn beløpet på kassasystemet, men deretter null ut beløpet før det blir endelig registrert. Slike unndragelsesmetoder kan til en viss grad motvirkes ved at det stilles krav om at kassasystemet registreres nullinnslag, hvor antall ganger kassaapparatet åpnes/lukkes uten at det registreres salg registreres. At kundene er bevisste på å kreve kvittering vil også motvirke slike unndragelser.

Mer avanserte former for unndragelser retter seg mot manipulasjon av kassasystemets programvare eller maskinvare. Programvaremanipulasjon skjer ved at man går aktivt inn i datamaskinen utenfra via en datamaskin. Registrert omsetning manipuleres og det kjøres nye rapporter med endrede tall som benyttes som bokføringsgrunnlag. Fra andre land finnes det også eksempler på manipulasjon ved bruk av såkalte zappere.

Maskinvaremanipulasjon skjer ved at selve kassaapparatet har funksjonalitet som kan benyttes for å unngå at salget kommer med i dokumentasjonen som brukes i regnskapet. Et eksempel på dette er egne nøkler for ”trening” (opplæring). Salg som er registrert i treningsfunksjon kan holdes utenfor dagsoppgjøret (z-oppgjøret), samtidig som kundene tilsynelatende får en ordinær kvittering, eventuelt en kvittering hvor det fremgår av teksten at dette er ”trening” eller tilsvarende. Ved bruk av Back-office-systemer er det avdekket unndragelser ved at omsetningen som er registrert på kassaapparatene overstyres fra den sentrale datamaskinen som kassaapparatene er koblet til.

Bokføringsstandardstyret finner ikke grunn til å gå nærmere inn på de ulike unndragelsesmetodene, som tildels kan være svært vanskelig å avdekke. Det antas at konkrete krav på enkelte områder til en viss grad kan motvirke enkelte typer unndragelser, for eksempel krav om at kassasystemene (z-utslagene) skal vise nullinnslag og bruk av treningsfunksjon, samt krav om at kassasystemene skal vise "grand total" (akkumulert beløp). Et annet virkemiddel kan være krav om elektronisk oppbevaring av alle filer fra elektroniske kassasystemer eller krav om mer omfattende ordninger som i Sverige.

Bokføringsstandardstyret har ikke vurdert de svenske reglene i detalj, men finner likevel grunn til å påpeke at den svenske lovgivningen synes å legge opp til en sterk styring av den teknologiske utviklingen, noe som kan være uheldig i et samfunnsmessig perspektiv. En slik potensiell ulempe kan imøtegås ved å unnlate å gjøre den foreslåtte modellen for kassaapparater enerådende. Et eksempel på sterk styring i lovforslaget er anvisningen av kolonneinndeling for tolkning av de ulike felt, jf. pkt. 3.6.9. Dette er en løsning som gjør modellen vanskelig å tilpasse uforutsette behov. Vurderinger av tilsvarende problemstillinger på andre områder har de senere årene konkludert med krav om XML-formater, jf. for eksempel utredningen om norsk standard for elektroniske fakturaer.

Den svenske loven krever at kassaregisteret både skal være sertifisert og underlagt årlig teknisk kontroll. Den tekniske kontrollen skal skje der kassaapparatet geografisk befinner seg. Bokføringsstandardstyret mener det bør vurderes om en innsendelse av signerte kontrolldata over kassaapparatsystemet kan være en tilfredsstillende løsning, noe som må antas å medføre en betydelig lavere kostnad. Dette kunne innebære at en kontrollsum over programvare legges til de kontrolldataene for transaksjoner som er beskrevet i pkt. 3.6.8 og 3.6.9. Kontrollsummen kan innebære en presisering av definisjonen av revisjonsnummer i pkt. 3.6.1. Bokføringsstandardstyret har ikke tatt stilling til om en slik kontroll lar seg konstruere med tilstrekkelig sikkerhet.

Bokføringsstandardstyret påpeker at mange bokføringspliktige virksomheter som ikke tidligere benyttet kassaapparat, måtte anskaffe kassaapparat ved ikrafttreddelsen av bokføringsloven. Dette gjelder for eksempel innen enkelte tjenesteytende næringer som psykologi og fysioterapi, hvor virksomheten ble drevet i mindre skala (enkeltpersonforetak, deltidsvirksomheter), samt innen enkelte typer varehandel, for eksempel ambulerende salg med et fåtall varegupper. Nye krav til kassaapparat kan føre til at disse vil måtte anskaffe nye apparat. Bokføringsstandardstyret antar likevel at dette ikke vil gjelde et stort antall bokføringspliktige virksomheter. Dersom det innføres unntaksregler på linje med de svenske reglene, vil dessuten mange av disse falle utenfor de nye reglene.

#### *Særskilt om drosjenæringen*

Den svenske loven gjelder ikke drosjenæringen, jf. unntaket i loven § 3 nr. 3 for "taxitrafikk". Det vises til at taxinæringen er underlagt et eget regelsett med krav om taksameter, jf. yrkestrafiklagen.

Taksametre er i dag ikke omfattet av krav etter LOV-2007-01-26-4 om målenheter, måling og normaltid. Det gjennomføres dermed ikke noen form for tilsyn eller kontroll fra Justervesenets side, verken av salg eller bruk av taksametre.

I drosjenæringen er det de senere år avdekket betydelige skatteunndragelser både i form av ikke bokført omsetning, ikke bokførte og innberettede lønnsutbetalinger samt misbruk av

ulike trygde- og stønadsordninger. På bakgrunn av dette har bl.a. skatteetaten foreslått endringer i regelverket.

På oppdrag fra Nærings- og handelsdepartementet har Justervesenet laget en utredning om krav til taksametre. Utredningen er fra 28. august 2007, med en revidert utgave av 25. januar 2008. Basert på Justervesenets endelige anbefaling har Nærings- og handelsdepartementet besluttet at det skal innføres krav til taksametre både ved salg, installasjon og under bruk, og at det skal legges opp til årlig, periodisk kontroll av taksametre. Formålet er å gi bedre målenøyaktighet, mer pålitelige data og mindre manipulering og juks.

I tillegg arbeides det med et forslag om å innføre en ordning hvor drosjesentralene pålegges å innberette skiftdata fra drosjenes taksametre til ligningsmyndighetene. Teknisk kan dette gjennomføres ved at drosjesentralene laster ned data fra den enkelte drosjes taksameter hver gang et skift avsluttes og lagres i drosjesentralens server. Ordningen er foreslått hjemlet i ligningsloven. Formålet med ordningen er å sikre riktig beskatning av drosjeeiere og deres sjåførere, samt å gjøre det vanskeligere å unndra inntekter fra beskatning.

Det er grunn til å tro at innføring av krav til taksametre ved salg samt krav om periodisk kontroll av disse vil bidra til å sikre at de dataene som skal rapporteres til skattemyndighetene har en høy grad av pålitelighet.

Bokføringsstandardstyret legger etter dette til grunn at drosjenæringen i Norge kan unntas fra eventuelle regler om godkjenning av kassaapparat, forutsatt at de ovennevnte forslagene til regler blir vedtatt.

## **4.2 Forslag**

Bokføringsstandardstyret legger til grunn at dagens regelverk om bruk av kassaapparat bør endres, slik at reglene på en bedre måte sikrer at formålet med reglene, fullstendig registrering av kontantsalget og dokumentasjon av dette, oppfylles. Det legges til grunn at vi i Norge står overfor de samme problemstillinger som har foranlediget de svenske reglene omtalt ovenfor, og at de vurderinger som er gjort i Sverige i stor grad også kan overføres til norske forhold.

Bokføringsstandardstyret har ikke tatt stilling til om de svenske reglene fullt ut bør innføres i Norge, eller om det kan tenkes andre mindre inngripende og kostnadskrevende løsninger som kan gi en tilfredsstillende sikkerhet, jf. også pkt. 4.1. Bokføringsstandardstyret foreslår likevel at norske regler vurderes med utgangspunkt i de svenske reglene. En slik utredning bør foretas i samarbeid med fagpersoner som har teknisk kompetanse. Dette kan være personer fra fagmiljøer som Selmersenteret ved Universitetet i Bergen og BBS, personer med erfaringer fra kontroll av kassasystemer, samt representanter fra systemutviklingsiden.