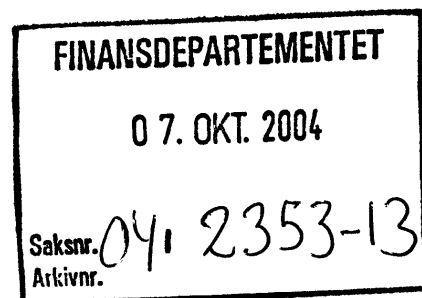




Finansdepartementet
Finansmarkedsavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO



Deres ref.:
04/2353 FM HD

Vår ref.:
fs0436/hko

Dato:
6. oktober 2004

HØRING - UTKAST TIL BOKFØRINGSFORSKRIFT

Det vises til Deres høringsbrev av 21. september 2004 vedrørende utkast til bokføringsforskrift, med frist 6. oktober til å avgi svar.

NARF har behandlet saken i sitt fagutvalg.

Innledningsvis vil vi si oss positive til de redaksjonelle endringer som er gjort i forhold til Bokføringsutvalgets forslag. Oppdelingen av §§ 5-1, 5-2 og 5-3 i underparagrafer gjør etter vår mening at forskriftskravene fremstår som mer oversiktlig.

Hva gjelder de materielle forhold, har vi følgende kommentarer. Fremstillingen følger rekkefølgen i bokføringsforskriften.

§ 3-1 Lovbestemte spesifikasjoner

NARF er fortsatt av den oppfatning at kravet til motpartsspesifisering ved kontantsalg, herunder med de praktiske implikasjoner dette får for utarbeidelsen av dokumentasjonen (jf forskriftsforslaget § 5-1-2), påfører de bokføringspliktige merkostnader som vanskelig kan ses forsvart gjennom tilstrekkelig økt kontrollverdi. Blant annet er reglene for enkle å omgå, slik at næringsdrivende som vil oppetre uredelig alltid vil klare det uavhengig av motpartsspesifiseringskravet. En enkel omgåelsesform er for eksempel å unnlate å tilkjennegi for selger i hvilken egenskap kjøpet foretas, noe som igjen gjør at mekanismen er lite egnet til å fange opp om de kjøpte materialene mv senere vil inngå som innsatsfaktor i eventuelt svart arbeid. Kravet er med andre ord lite treffsikkert, og med den konsekvens at det snarere rammer de lovlydige i form av økte merkostnader fremfor de – relativt sett få – som er den egentlige adressaten for reglene.

I dette bildet hører det også med å vise til bokføringsreglens innføring av nye og ytterligere kontrollgrunnlag, for eksempel kravet til å dokumentere timer i bygg- og anleggsvirksomhet og øvrige tjenesteytende næringer, og som etter vår mening både er bedre egnet til og vil fange opp en stor del av de eventuelle forholdene som motpartsspesifiseringskravet er ment å dekke.

Prosessen i forbindelse med utviklingen av de nye bokføringsreglene viser imidlertid at kontantsalgskravene neppe er til å unngå, hvilket vi tar til etterretning. På denne bakgrunn sa vi da også i forbindelse med høringen av NOU 2002: 20 at det foreliggende forslaget, med sine modifikasjoner i forhold til motpartsspesifiseringsplikten i 1998-regnskapsloven, er å akseptere. Vi tillater oss imidlertid igjen å gjenta vår oppfordring fra den gang om at det etter en viss virkningstid foretas en evaluering av om kravet virkelig innfrir den kontrollforventningen som er lagt til grunn, vurdert opp mot de merkostnader som etterlevelsen innebærer for de bokføringspliktige. Hvis ikke bør det etter vår mening være åpning fra å la det utgå igjen, og om ikke annet bli ytterligere modifisert basert på en vurdert balanse mellom kost/nytte. I denne forbindelse finner vi for øvrig grunn til å vise til Finanskomiteens nylig avlagte innstilling til ny bokføringslov (Innst.O. nr 107 (2003-2004)), der nettopp kost/nytte aspektet er fremhevet som et viktig moment for forskriftsutformingen.

§ 5-1 Dokumentasjon av bokførte opplysninger

I det foreliggende forslaget er det ikke formulert eksplisitte krav til hvordan vederlaget skal presenteres på salgsdokumentet (sml. Bokføringsutvalgets forskrift § 4-1 femte ledd). NARF legger til grunn at dette innebærer valgfrihet med hensyn til å angi selve vederlaget med eller uten avgift (brutto/netto), bare avgiftsbeløpet fremgår i tråd med § 5-1-1. NARF gir i så fall tilslutning til dette.

§ 5-2 Utsteder av dokumentasjon

§ 5-2-2 Elektronisk salgsdokumentasjon

Det legges til grunn at hensikten med bestemmelsen er å sikre at dokumentasjonen holdes uendret, det vil si å bevare originaldokumentets integritet. Dette understøttes for øvrig blant annet av drøftelsen i Ot.prp. nr 46 (2003-2004) kapittel 10.3.3.

I den forbindelse har vi stor forståelse for formålet, men er derimot langt mer usikker på om det foreliggende forslaget er egnet til å ivareta det. For eksempel opererer man i bestemmelsen med begrepet "elektronisk signatur". Siden forslaget står ukommentert er det vanskelig å vite hva departementet legger i dette, herunder på hvilken måte signaturen er ment å fungere i forhold til integritetsbevaring. Slik vi forstår funksjonaliteten ved elektroniske signaturer, er det imidlertid i utgangspunktet å autentisere avsender – eller sagt med andre ord; å sikre identifikasjonen av den som utsteder dokumentet. Vi stiller oss derfor tvilende til om dette er en mekanisme som vil være egnet til å "eliminere redigeringsmulighetene", slik det er formulert i forskriftsbestemmelsen. Videre er det vår oppfatning at elektroniske autentiseringsløsninger foreløpig har

såpass liten utbredelse, at et krav om det i praksis vil være begrensende for mulighetene til å kunne anvende seg av elektronisk salgsdokumentasjon.

Ut fra de forhold som er nevnt ovenfor synes det etter vår mening å være behov for at departementet vurderer bestemmelsen på ny, og der også de praktiske konsekvensene for utstedere/mottakere av salgsdokumentasjonen tas i betraktning i tillegg til det rent tekniske. Reglene bør for eksempel ikke utformes slik at terskelen til å kunne benytte seg av elektronisk fakturering blir for høy. I forlengelsen av det sistnevnte, og sett hen til den teknologiske utviklingstakten, bør det for øvrig også vurderes om det ikke er tilstrekkelig å skrive forskriftsbestemmelsen kun med sikte på hva som skal oppnås, i stedet for å legge konkrete føringer for hvordan. I så fall er det et alternativ å la praktiseringen utvikle seg gjennom god bokføringsskikk.

§ 5-4 Unntak fra kravene om dokumentasjon av kontantsalg

I fjerde ledd henvises det til § 5-3-2 *annet ledd* hva gjelder departementets adgang til å gjøre ytterligere unntak fra kravet til kassaapparat enn det som fremkommer eksplisitt av forskriften. Vi antar at riktig henvisning skal være til § 5-3-2 i sin alminnelighet.

§ 5-6 Dokumentasjon av lønn mv

Mens Bokføringsutvalgets forskriftsutkast sa at dokumentasjonen av lønn mv skulle utstedes senest ved utbetaling av de aktuelle ytelsene, har departementet endret til at dokumentasjonen skal utstedes senest på det tidspunkt det er anledning til å få de aktuelle ytelsene utbetalt (§ 5-6 sjettede ledd).

Etter vår mening bør bestemmelsen reverseres tilbake til Bokføringsutvalgets forslag. Foruten å være prinsipielt imot å gjøre dokumentasjonskravet uavhengig av transaksjonen, er det også vår mening at endringen vil sette arbeidsgiver i en vanskelig håndterbar situasjon. Blant annet vil det i mange tilfeller være utenfor dennes kontrollsfære å ha tilstrekkelig grunnlag for å kunne utarbeide dokumentasjonen, da arbeidstakers anledning til å få lønnen utbetalt ikke automatisk medfører at arbeidsgiver gjøres kjent med detaljene i tide (jf eventuelle manglende timelister, reiseregninger mv). Det er for øvrig heller ikke alltid entydig når det er anledning for den enkelte til å få de aktuelle ytelsene utbetalt. Vi kan ikke se hvilken gevinst som kan følge av at arbeidsgivere her pålegges dobbeltarbeid, og ber om at utbetalingstidspunktet legges til grunn for når dokumentasjon skal utstedes. En kontroll av dokumentasjonen vil jo også normalt komme i etterkant, og det skulle da ikke ha betydning om denne først er utarbeidet på utbetalingstidspunktet.

§ 7-3 Unntak fra oppbevaringsplikten

I bestemmelsens siste ledd er det tilføyd at regnskapsmateriale *uten opphold* skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i Norge i hele oppbevaringstiden (tilføyelsen er markert i kursiv). Vi er usikre på betydningen av begrepet "uten opphold". Dersom det menes at oppbevaringen og tilgjengeligheten av materialet skal innrettes på en måte som muliggjør

fremleggelse uten opphold, er det for så vidt greit. Ikke desto mindre mener vi da at Bokføringsutvalgets ordlyd vedrørende det samme er å foretrekke¹.

Dersom kravet på den annen side innebærer at regnskapsmaterialet ikke bare skal kunne, men også skal fremlegges uten opphold, mener vi derimot at det i sin alminnelighet blir for strengt. For det første bør det i normaltillfellene legges til grunn at det blir gitt en varslingsfrist først. Dernest bør bestemmelsen ta høyde for at det kan oppstå situasjoner der en umiddelbar etterlevelse ikke vil være mulig. På denne bakgrunn er det i så fall vår mening at formuleringen bør modereres med ordet "ubegrunnet", altså slik at regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges "uten ubegrunnet opphold".

§ 8-3 Hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie

§ 8-3-2 Kassarapporter

I bestemmelsen henvises det til forskriften § 5-3. Siden § 5-3 nå er stykket opp i underparagrafer, synes det etter vår mening som naturlig at henvisningen i stedet refereres til de(n) konkrete av dem det gjelder.

§ 8-4 Andre tjenesteytende næringer

§ 8-4-1 Dokumentasjon av medgått tid

Under høringen av NOU 2002: 20 ba vi om at det ble presisert at eiere og ansatte i tjenesteytende næringer, og som utfører interne administrative oppgaver, ikke er å bli omfattet av bestemmelsens øvrige krav om å dokumentere og spesifisere medgått tid. Vi ser med tilfredshet at dette nå er hensyntatt.

§ 8-5 Serveringssteder

§ 8-5-1 Virkeområde

Det er ikke mer enn halvannet år siden at det ble vedtatt en egen forskrift med særlige regler for serveringssteder, jf forskrift 12. desember 2002 nr 1491, og da begrenset til å gjelde for de av dem som serverer øl, vin eller brennevin. I Skattedirektoratets kommentarer til forskriften, inntatt i Sk-melding 23/02, er det blant annet sagt følgende om avgrensningen:

"(...) Avgrensningen er ment å omfatte typisk restaurantvirksomheter, men også vanlige kafeer mv med skjenkerett omfattes av forskriften. Det har vært hensikten at forskriften skal omfatte de virksomheter som skal levere 'tilleggsskjema for overnattings- og serveringssteder med skjenkerett for øl, vin og brennevin', RF-1122. Serveringssteder som ikke har bevilling faller dermed utenfor forskriftens virkeområde."

På dette grunnlag finner vi det derfor noe overraskende når departementet ved denne anledning legger opp til å utvide bestemmelsenes virkeområde til å gjelde alle serveringssteder som serverer mat og/eller drikke, og – desto mer betenkelig – uten verken å redegjøre for eller begrunne behovet for endringen.

¹ Bokføringsutvalgets forskriftsforslag § 6-3 siste ledd: "Regnskapsmateriale skal alltid kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i Norge i hele oppbevaringstiden."

For å gi tilleggskrav til spesielle bransjer mv, er det en bakenforliggende forutsetning at det må foreligge et særskilt kontrollbehov. For bokføringsforskriftens del følger dette av hjemmelsgrunnlaget i lovforslaget § 16 som gir departementet anledning til å "(...) fastsette ytterligere krav, når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll".

Dette betyr igjen at om man ønsker å utvide virkeområdet for serveringsreglene, bør det også være begrunnet i et faktisk behov, og der man i tillegg redegjør for rekkevidden inklusive en vurdering av kost/nytte. Så lenge dette ikke er gjort, samt at man for kort tid tilbake heller ikke fant det nødvendig å gi reglene for andre enn bevillingspliktige serveringssteder, kan ikke NARF se det er grunnlag for annet enn å gå imot forslaget. Dertil tør vi påpeke at om denne behandlingsformen er ment å sette standarden for departementets håndtering av forskriftshjemmelen, er det til sterk understøttelse av vår tidligere uttalte mening om at den gir for vid myndighet i så måte. Selv om det nå likevel ser ut til at hjemmelen blir stående som opprinnelig foreslått, jf Innst.O. nr 107 (2003-2004), er det imidlertid viktig å være oppmerksom på at komiteen i sine merknader maner til varsomhet i bruken av den – det siteres fra innstillingen punkt 2:

"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 forskriftshjemmelen også bør vurderes opp mot samfunnsmessig kost/nytte."

Vi legger således til grunn at forskriftsgiver vil ta dette innover seg i det videre utformingsarbeidet.

§ 8-5-3 Kassarapporter

I likhet med departementet kan vi ikke se nytten av at kassarapportene skal vise omsetning pr ansatt fordelt på varegrupper, og er derfor tilfreds med at dette nå er fjernet fra forskriften.

Annet

Under høringen av NOU 2002: 20 ga NARF enkelte kommentarer som dessverre ikke er tatt hensyn til i det foreliggende forslaget. Vi står ved disse meningene fortsatt, men fremfor å gjenta dem på nytt her vises i stedet til vårt høringssvar fra den gang, datert 28. mars 2003.

Vennlig hilsen

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening

Sandra Riise
Adm.dir.

Henrik Østbye (sign)
Leder fagutvalget