

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

<b>FINANSDEPARTEMENTET</b>	
13. OKT. 2004	
Saksnr.	04 12353 - 25
Arkivnr.	

The Norwegian Institute of  
Public Accountants

P.O. Box 5864 Majorstuen  
N-0308 OSLO  
Pilestredet 75 D  
Telephone: +47 23 36 52 00  
Fax: +47 22 69 05 55  
firmapost.dnr@revisornett.no  
www.revisornett.no

Oslo, 06.10.2004  
Vår ref.: 860 40-317

## Utkast til bokføringsforskrift

Vi viser til Deres brev av 21. september 2004 der nytt utkast til bokføringsforskrift ble utsendt for eventuelle merknader. Den Norske Revisorforenings merknader følger nedenfor. Med henvisning til Finanskomiteens innstilling har vi også avslutningsvis gitt noen kommentarer til ikrafttredeisen av loven.

### ***Merknader til Forslag til forskrift om bokføring***

#### Til § 2-1 Pliktig rapportering

Etter vår oppfatningen skaper det store problemer at rapportering etter børsloven blir en del av den pliktige rapporteringen. Dette begrunnes med:

- Utarbeidelse av delårsregnskap har et annet utgangspunkt enn bokføringsloven og krav til kontrollspor og låsing av regnskapet gjør det mer tungvindt dersom tallene i rapporteringen må rettes i forhold til annen rapportering. I forhold til børsloven vil dette bli rettet i forbindelse med neste delårsrapportering og det er ikke her noe krav til kontrollspor.
- Rapporteringen gjelder tallene for konsernet og vi ser ikke behovet for at bokføringslovens formalregler skal gjelde for delårsrapportering av konsernregnskapet.
- Delårsrapporteringen er hver tredje måned, mens bokføringsloven legger opp til hver annen måned. Delårsrapporteringen fører da låsing av bokføringen oftere enn nødvendig. Vi kan ikke se argumenter for å fravike utvalgets forslag.
- Rapportering for siste kvartal er et foreløpig årsregnskap. Det skaper ekstra problemer i forbindelse med avleggelse av det endelige årsregnskapet at bokføringsloven krever låsing av bokføringen i forhold til rapporteringen av det foreløpige årsregnskapet.

#### Til § 4-2 Bokføring i utenlandsk valuta

Våre kommentarer følger av praktiske grunner i eget vedlagte notat.

#### Til § 5-2-1 Utsteder av dokumentasjon

I forslaget til ny bokføringsforskrift § 5-2-1 er det fastsatt at salgsdokumentasjon som hovedregel skal utstedes av selger og at unntak må ha hjemmel i lov eller forskrift.

Visse unntak fra hovedregelen er foreslått i § 5-2-1 bokstavene (a) til (d). Unntakene gjelder en begrenset gruppe næringsdrivende.

I forslaget til ny bokføringsforskrift § 5-2-10 er det gitt hjemmel for at departementet ved enkeltvedtak kan gi dispensasjon fra bestemmelsen i § 5-2-1.

Dette innebærer at omvendt fakturering (*self billing*) ikke vil være tillatt etter den nye bokføringsforskriften med mindre departementet har gitt særskilt dispensasjon.

Det er ikke angitt retningslinjer for hvor strengt dispensasjonshjemmelen i § 5-2-10 skal praktiseres, og bruk av begrepet "kan" angir at en eventuell dispensasjon vil være opp til forvaltningens frie skjønn.

De foreslåtte reglene er ikke i tråd med de reglene som gjelder i EU vedrørende omvendt fakturering (*self billing*). Med direktiv 2001/115/EC av 20. desember 2001 ble EU's merverdiavgiftsdirektiv (direktiv 77/388/ECC) endret når det gjelder bestemmelsene om fakturering. Direktivet inneholder bestemmelser om elektronisk fakturering, elektronisk oppbevaring, faktureringsprosessen og bestemmelser om fakturaens innhold.

Medlemslandene i EU var forpliktet til å innrette sin lovgivning etter dette direktivet med virkning fra 1. januar 2004, jf. direktiv 2001/115/EC Artikkel 5. Direktivet har som formål å forenkle, modernisere og harmonisere regelverket som gjelder fakturering av avgiftspliktige transaksjoner i EU og både Danmark og Sverige har harmonisert sitt regelverk i forhold til direktivet.

Norske og utenlandske virksomheter har i en årrekke praktisert omvendt fakturering (*self billing*) i tråd med de bestemmelser som er angitt i mva-forskrift nr. 2 § 1. Flere næringsdrivende har derfor etablert faste rutiner for denne ordningen. Forslaget til ny bokføringsforskrift vil dermed etter vår oppfatning kunne medføre en komplisering av disse rutinene. Vi mener at en bestemmelse om at det skal foreligge en avtale mellom partene og at det må innarbeides rutiner som gir selgeren mulighet til å kontrollere hver enkelt faktura, i tilstrekkelig grad ivaretar hensynet til kontroll.

Selv om Norge ikke er forpliktet til å implementere direktivet, bør norske bokføringsregler etter vår oppfatning harmoniseres med prinsippene i direktivet når det gjelder omvendt fakturering (*self billing*) slik at norske og utenlandske næringsdrivende vil ha tilnærmet like bestemmelser om fakturering enten dette skjer i Norge eller i EU.

#### Til § 5-2-2 Elektronisk salgsdokumentasjon

Pr i dag finnes det ikke komplette teknologiske løsninger for å benytte elektronisk signatur. Hva som er annen teknologi mener vi bør utvikles gjennom god bokføringspraksis. Vi forutsetter derfor at de bokføringspliktige må kunne bruke de tekniske løsninger som i dag er tilgjengelig, for eksempel pdf-format, til andre og bedre løsninger som for eksempel elektronisk signatur er på plass.

Slik bestemmelsen er utformet gjelder den bare salgsdokumentasjon. Etter vår mening er det ingen grunn for at dette kravet ikke også skal gjelde annen

dokumentasjon som lønnsdokumentasjon, betalingsdokumentasjon, interne bilag osv.

#### Til § 5-2-9 Kreditnota

Vi er usikre på hvordan denne bestemmelsen er å forstå i forhold til rabattfakturaer. I slike tilfeller utstedes det i dag ikke et nytt salgsdokument som erstatter det gamle. Det kan også tenkes tilfeller der det i opprinnelig faktura er oppgitt feil pris eller at varer blir returnert. Vi oppfatter ikke denne bestemmelsen slik at den regulerer når et nytt salgsdokument må utstedes. Det er også vår oppfatning at dette best reguleres gjennom god bokføringsskikk.

#### Til § 5-3-2 Kassaapparat mv.

I andre ledd er det sagt at kassaapparatet skal kunne skrive kvittering til kunden. Den kan skape usikkerhet om det med kvittering her menes noe annet enn salgsdokument. Vi foreslår derfor at kvittering byttes ut med salgsdokumentasjon og at kvittering eventuelt sette i parentes.

#### Til § 5-6 Dokumentasjon av lønn mv.

I siste ledd er det tatt inn et krav til dokumentasjon av lønnsystemet. Paragrafen inneholder krav til dokumentasjon av lønn mv og utarbeidelsen av denne er ikke en del av regnskapssystemet. Det virker derfor litt merkelig på oss å kreve kontrollspor for utarbeidelse av denne dokumentasjonen. Etter vår oppfatning blir etterkontroll av utarbeidelsen av lønnsdokumentasjonen like godt ivaretatt ved en formulering tilsvarende § 5-3-4 om at det skal foreligge en lettfattelig systemdokumentasjon av lønnsystemets oppbygging og funksjoner.

#### Til kapittel 6 Dokumentasjon av balansen

Generelt mener vi at det bør være et krav om at dokumentasjon av balanseposter både skal inneholde regnskapsmessige og skattemessige verdier siden dette må utarbeides uansett. Dette er i utkastet bare et krav etter § 6-1.

#### Til § 6-1 Dokumentasjon av varelager

I siste setning i fjerde ledd er det et krav at varer verdsatt til virkelig verdi skal vises som egen gruppe. Meningen her er vel at varelagerdokumentasjonen skal vise hvilke varer som er nedskrevet til virkelig verdi. Etter vår oppfatning bør dette kunne gjennomføres ved at de vises separat innenfor sin art uten at de vises som egen gruppe. Dessuten bør verdsatt byttes ut med vurdert.

#### Til § 6-3 Dokumentasjon av aksjer, obligasjoner og andre markedsbaserte finansielle instrumenter

Etter vår oppfatning er det her ikke samsvar mellom overskriften og innholdet i paragrafen. Det som kan dokumenteres er noterte verdipapirer. Det er ikke mulig å stille krav til dokumentasjon av ikke børsnoterte aksjer.

#### Til § 6-4 Dokumentasjon av avsetninger, nedskrivninger mv.

Etter vår oppfatning er denne paragrafen uheldig utformet. Begrepet verdsatt etter skjønn er et begrep som ikke brukes i regnskapslovgivningen. Det som benyttes er vurderingsregler og regnskapsestimater. I NOU 2002:20 er det foreslått at regnskapsmessige avsetninger og lignende periodiseringer dokumenteres med grunnlaget for bokføringen. Hva denne dokumentasjonen skal inneholde er regulert i

§ 5-12. Etter vår oppfatning er det altfor omfattende å kreve at dokumentasjonen i alle tilfeller skal vise opplysninger om beregningsmetode og forutsetningene som beregningen bygger på. Grunnlaget for bokføringen er kontrollmessig viktigere.

#### Til § 7-3 Unntak fra oppbevaringsplikten.

Denne paragrafen omhandler både unntak fra oppbevaringstiden og oppbevaringssted. For å gjøre paragrafen mer lesevennlig foreslår vi derfor at de to første leddene blir egen paragraf med overskriften Unntak fra oppbevaringstid, mens resten av paragrafen får overskriften Unntak fra oppbevaringssted.

Som nevnt i våre kommentarer til § 5-2-1 inneholder EUs merverdiavgiftsdirektiv (direktiv 77/388/ECC) bestemmelser om elektronisk oppbevaring. Direktivet tillater at elektroniske fakturaer oppbevares i et hvilket som helst EU-land. Selv om Norge ikke er forpliktet til å implementere direktivet, bør norske bokføringsregler etter vår oppfatning harmoniseres med prinsippene i direktivet slik at elektroniske fakturaer kan oppbevares i utlandet.

#### ***Ikrafttredelse***

Vi viser til Innst. O. nr. 107 (2003-2004) der Finanskomiteen foreslår en endring i bokføringsloven § 17.

Etter overgangsreglene til regnskapsloven av 1998 måtte de regnskapspliktige velge enten å ta i bruk kapittel 2 i regnskapsloven fullt ut eller fullt ut benytte bokføringsreglene i 1977-loven. Etter vår oppfatning vil det være mer hensiktsmessig at den enkelte bokføringspliktige selv kan velge hvilke deler av bokføringsloven de vil ta i bruk i løpet av 2005. Dette gir en fleksibilitet for de bokføringspliktige til å ta i bruk forenklingene i den nye loven samtidig som de har tid til å implementere de nye kravene.

Dersom deler av loven og forskriften skal iverksettes på forskjellige tidspunkt vil det etter vår oppfatning skape betydelige problemer å identifisere hvilke deler som bør settes i verk når.

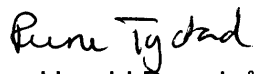
Når det gjelder anledningen til å benytte gjeldene bokføringsregler mener vi at det bør begrenses til bokføringsreglene etter 1977-loven slik at det ikke lenger er anledning til å benytte regnskapslovens kapittel 2. Kapittel 2 i 1998-loven foreslås derfor opphevet ved ikrafttredelse av de nye reglene.

Dersom departementet velger en annen løsning, må de foreslåtte bestemmelsen i §§ 3-1 første ledd pkt 8, 5-1 (for kontantsalg), 5-2-1, første og annet ledd (dersom det ikke tas hensyn til vår kommentar om omvendt fakturering) 5-3, 5-4, 5-6 siste ledd og 8-4 (med unntak for de som omfattes av § 8-1-1, jf. § 8-1-2), være pliktige først fra utgangen av 2005.

Vi utdyper gjerne våre kommentarer. Kontakt i så fall rådgiver Rune Tystad eller undertegnede.

Med vennlig hilsen  
Den norske Revisorforening

*fu*   
Per Hanstad  
Adm. direktør

  
for Harald Brandsås  
fagdirektør