

Bokføringsplikten – hvem omfattes og hva innebærer det?

Bokføringspliktige må følge de omfattende og detaljerte reglene i bokføringsloven, bokføringsforskriften og god bokføringsskikk. Bokføringsplikten omfatter i utgangspunktet regnskapspliktige, virksomheter med plikt til å levere skattemelding og virksomheter med plikt til å levere mva-melding.



Statsautorisert revisor og autorisert regnskapsfører
Jan Terje Kaaby
Senior Manager, fagavdelingen i BDO
Han er forfatter av «Bokføringsloven med kommentarer» (Fagbokforlaget).

I denne artikkelen ser jeg nærmere på avgrensninger av, innholdet i og ansvaret for bokføringsplikten.

Formålene er rapportering og mulighet for kontroll

Lovbestemt bokføringsplikt for foretak har to primære formål:¹

1. Å etablere grunnlag for å utarbeide pliktig regnskapsrapportering,² typisk i form av årsregnskap, skattemelding for formues- og inntektskatt (heretter kalt *skattemelding*), skattemelding for merverdiavgift (heretter kalt *mva-melding*) og a-melding.
2. Å gi mulighet for kontroll av og innsyn i bokføringen og den pliktige regnskapsrapporteringen, herunder ved revisjon, skatte- og avgiftskontroll og etterforskning.

Det er lagt til grunn en forutsetning om at regnskap som er ført i samsvar med bokføringsloven,³ bokføringsforskriften⁴ og god bokføringsskikk⁵ (her-

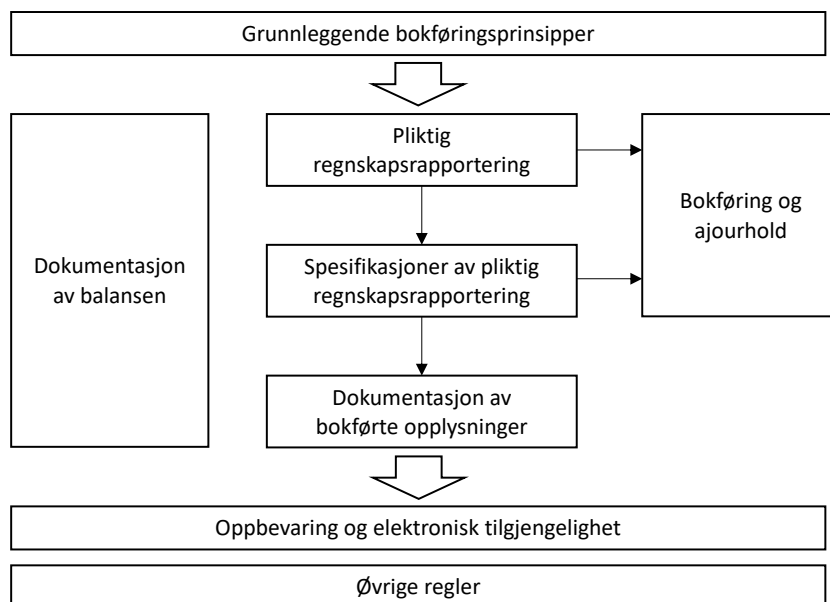
etter kalt *bokføringsregelverket*), oppfyller disse primære formålene.

Hensynet til eventuelle andre formål med å føre et regnskap, herunder intern rapportering og økonomistyring, må foretaket selv sørge for å ivareta.

Plikt til å følge bokføringsregelverket

Bokføringsplikt medfører en plikt til å føre foretakets regnskap i samsvar med de kravene som følger av bokføringsregelverket. Det stilles blant annet krav på følgende områder:

- Dokumentasjon av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner (bilag).
- Registrering av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner i regnskapssystemet, det som i utgangspunktet defineres som selve bokføringen.
- Spesifisering av de bokførte opplysningene i for eksempel bokførings-, konto-, kunde- og leverandørspeifikasjoner.
- Oppbevaring av dokumentasjon, bokførte opplysninger og annet regnskapsmateriale.



1 NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 4.1.

2 Bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1.

3 Lov 19.11.04 nr. 73.

4 Forskrift 01.12.04 nr. 1558.

5 Jf. bokføringsloven § 4 nr. 10.

Hvilke krav bokføringsregelverket stiller til de bokføringspliktige, kan på et overordnet nivå illustreres slik:⁶

Fire måter å bli bokføringspliktig på

Bokføringsloven § 2 angir fire måter et foretak kan bli bokføringspliktig på:

- Regnskapsplikt.
- Plikt til å levere skattemelding.
- Plikt til å levere mva-melding.
- Pålegg om bokføringsplikt fra Skattekontoret eller Oljeskattekontoret.

I det videre ser jeg nærmere på de ulike måtene å bli bokføringspliktig på, herunder avgrensninger av og innholdet i bokføringsplikten i de enkelte tilfellene.

Regnskapsplikt gir bokføringsplikt

Enhver som har regnskapsplikt etter regnskapsloven,⁷ har også bokføringsplikt etter bokføringsloven. Grunnlaget for utarbeidelse av foretakets årsregnskap skal være bokføring som er utført i samsvar med bokføringsregelverket.

Kort om regnskapsplikten

Hvem som er regnskapspliktig følger av regnskapsloven § 1-2. Regnskapsplikten omfatter mange foretak, herunder alle aksjeselskaper (AS) og allmennaksjeselskaper (ASA). På den annen side er blant annet mindre ansvarlige selskaper (ANS og DA)⁸ og enkeltpersonforetak (ENK) ikke regnskapspliktige.

Utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning, er regnskapspliktige. Dette betyr at slike utenlandske foretak er bokføringspliktige og må føre regnskapet for den regnskapspliktige virksomheten i samsvar med bokføringsregelverket.

Det er verdt å merke seg at regnskapsplikt også kan følge av særskilte bestemmelser i eller i medhold av andre lover enn regnskapsloven. Også slik regnskapsplikt etter annen lovgiv-

ning medfører bokføringsplikt etter bokføringsloven.

Bokføringsplikten følger den juridiske enheten

Bokføringsplikten for regnskapspliktige medfører normalt ingen vanskelige avgrensninger. Bokføringsplikten er knyttet til den juridiske enheten som er underlagt regnskapsplikt.

Det er ikke relevant å vurdere hvilke aktiviteter eller virksomhetsområder som er av betydning for den pliktige regnskapsrapporteringen foretaket skal levere og som dermed skal omfattes av bokføringsplikten. Bokføringsplikten omfatter all økonomisk aktivitet hos den regnskapspliktige.⁹

Ingen forskjell på store og små regnskapspliktige

Regnskapsloven kategoriserer de regnskapspliktige som store, små eller «øvrige» foretak.¹⁰ Det stilles ulike krav til årsregnskapet mv. for de ulike kategoriene regnskapspliktige.

Den regnskapsmessige kategoriseringen er uten betydning for bokføringsplikten. Alle bokføringspliktige må følge det samme regelverket for bokføring.¹¹ I noen bestemmelser er det imidlertid gitt egne unntaksregler basert på kriterier som defineres i hvert enkelt tilfelle, for eksempel:

- Bokføringspliktige som har færre enn 600 bilag i året behøver ikke holde regnskapet à jour minimum hver fjerde måned.¹²
- For bokføringspliktige som driver ambulerende eller sporadisk kontantsalg som ikke overstiger tre ganger folketrygdens grunnbeløp i året, gjelder ikke kravene til kassasystem mv.¹³
- Bokføringspliktige som har mindre enn fem millioner kroner i årlig omsetning, er unntatt fra kravet om å ha bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk i 3,5 år etter regnskapsårets slutt.¹⁴

For å ivareta spesielle behov er det samtidig gitt særlige regler for enkelte næringer og bransjer i bokføringsforskriften kapittel 8.

Plikt til å levere skattemelding gir bokføringsplikt

Enhver som driver virksomhet og har plikt til å levere skattemelding,¹⁵ har bokføringsplikt for den virksomhet som drives. Vanlige eksempler på skattemeldinger er RF-1028 *Skattemelding for aksjeselskap mv.* og RF-1030 *Skattemelding for personlig næringsdrivende.*

Formelt sett er det altså ikke skatteplikten¹⁶ i seg selv som medfører bokføringsplikt, men virksomhetens plikt til å levere skattemelding. Dette har sammenheng med at skattemeldingen skal baseres på bokføring utført i samsvar med bokføringsregelverket.

Det bemerkes at den som driver utleie av fast eiendom, kun er bokføringspliktig hvis utleien skjer i *virksomhet* etter det skattemessige virksomhetsbegrepet.

Kun bokføringsplikt for den skattepliktige virksomheten

Ordlyden «for den virksomhet som drives», innebærer en viss begrensning i bokføringsplikten. Aktiviteter eller virksomhetsområder som ikke er av betydning for skattemeldingen med vedlegg, omfattes i utgangspunktet heller ikke av bokføringsplikten.¹⁷

Et foretak som har bokføringsplikt bare som følge av plikt til å levere skattemelding, kan i tillegg ha annen pliktig regnskapsrapportering som i seg selv ikke medfører bokføringsplikt. Dette omfatter typisk a-meldinger med opplysninger om lønn, forskuddstrekk, utleggstrekk, arbeidsgiveravgift, finansskatt mv.¹⁸ Et foretak som er bokfø-

6 NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 4.4, figur 4-2.

7 Lov 17.07.98 nr. 56.

8 Jf. selskapsloven 21.06.85 nr. 83.

9 Skattedirektoratets prinsipputtalelse 18.11.19 *Bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 annet ledd.*

10 Regnskapsloven § 1-5 og § 1-6.

11 Bakgrunnen for dette er nærmere beskrevet i NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 1.4.

12 Bokføringsloven § 7 annet ledd og bokføringsforskriften § 4-1 annet ledd.

13 Bokføringsloven § 5-4-1 første ledd.

14 Bokføringsforskriften § 7-7 tredje ledd.

15 Jf. skatteforvaltningsloven 27.05.16 nr. 14 § 8-2.

16 Jf. skatteloven 26.03.99 nr. 14 kapittel 2.

17 Skattedirektoratets prinsipputtalelse 18.11.19 *Bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 annet ledd.*

18 Bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1, jf. skattebetalingsloven 17.06.05 nr. 67 § 5-11 og § 14-5 annet ledd, skatteforvaltningsloven § 7-2 og § 8-6 og

ringspliktig som følge av plikt til å levere skattemelding, må sørge for at bokføringen også omfatter grunnlaget for eventuell annen pliktig regnskapsrapportering. Bokføringsplikten omfatter dermed ikke kun de aktiviteter eller virksomhetsområder som i utgangspunktet medførte bokføringsplikt.

For mange foretak er det ikke hensiktsmessig å skille på om en aktivitet eller et virksomhetsområde er omfattet av bokføringsplikten eller ikke. Bokføringen omfatter vanligvis all økonomisk aktivitet. Det er ikke krav om særskilt bokføring for de aktiviteter eller virksomhetsområder som omfattes av bokføringsplikten. Hvis det ikke føres slikt særskilt regnskap, skal imidlertid all bokføring skje i samsvar med bokføringsregelverket – også bokføringen for de aktiviteter eller virksomhetsområder som ikke omfattes av bokføringsplikten.

Ikke lenger unntak for de minste

Før 2017 var bokføringsplikten knyttet opp mot plikten til å levere næringsoppgave.¹⁹ Dette medførte at virksomheter med driftsinntekter som ikke oversteg kr 50 000, som både var og er unntatt fra plikten til å levere næringsoppgave,²⁰ heller ikke var bokføringspliktige.

Når bokføringsplikten nå følger av plikten til å levere skattemelding, har slike skattytere full bokføringsplikt. Det var ikke meningen å gjøre en slik endring, og et unntak skulle inntas i bokføringsforskriften.²¹ Unntaket er imidlertid ennå ikke gitt når denne artikkelen skrives. Dette betyr også at de særskilte reglene i skatteforvaltningsforskriften om dokumentasjon og oppbevaring for slike skattytere, er uten betydning.²²

Hva med de som leverer selskapsmelding?

Etter ordlyden i bokføringsloven er virksomheter som ikke er egne skatte-subjekter, og som dermed ikke har plikt til å levere skattemelding, heller ikke bokføringspliktige. Dette gjelder så langt virksomheten ikke har regnskapsplikt eller plikt til å levere mva-melding.

ANS, DA og andre selskaper med deltakerfastsetting²³ ser dermed ikke ut til å være bokføringspliktige som følge av plikten til å levere RF-1215 *Selskapsmelding for selskap med deltakerfastsetting*.²⁴

Før 2017 fulgte bokføringsplikten for slike selskaper av næringsoppgaveplikten, jf. ovenfor. Når reglene om bokføringsplikt ble endret, var forarbeidene tydelige på det ikke var meningen å fjerne bokføringsplikten for selskaper med deltakerfastsetting.²⁵ Rettstilstanden er med andre ord uklar.

Plikt til å levere mva-melding gir bokføringsplikt

Enhver som har plikt til å levere mva-melding,²⁶ har bokføringsplikt for den virksomhet som drives. Mva-meldinger omfatter både RF-0002 *Mva-melding for alminnelig næring*, RF-0004 *Mva-melding for primærnæring* og RF-0005 *Mva-melding for omvendt avgiftsplikt*.

Det er ikke avgiftsplikten og plikten til registrering i Merverdiavgiftsregisteret²⁷ i seg selv som medfører bokføringsplikt, men plikten til å levere mva-melding. Dette har sammenheng med at mva-meldingen skal baseres på bokføring som er utført i samsvar med bokføringsregelverket.

Offentlige virksomheter omfattes

Lovens ordlyd tilsier at også offentlige virksomheter som har plikt til å levere mva-melding, er omfattet av bokføringsplikten.

Finansdepartementet sendte 15.10.13 på høring et forslag om unntak fra bokføringsplikten for ikke regnskapspliktige virksomheter i statsforvaltningen som er omfattet av reglement for økonomistyring i staten. Et slikt unntak er ikke vedtatt når denne artikkelen skrives.

Kun bokføringsplikt for den avgiftspliktige virksomheten

Ordlyden «for den virksomhet som drives», innebærer også her en viss begrensning i bokføringsplikten. Aktiviteter eller virksomhetsområder som ikke er av betydning for mva-meldingen, omfattes i utgangspunktet heller ikke av bokføringsplikten.²⁸

Bokføringsplikten omfatter grunnlaget for samtlige poster i mva-meldingen, ikke bare de transaksjonene som medførte plikt til å levere mva-melding og dermed også bokføringsplikt. Her vises postene i RF-0002 *Mva-melding for alminnelig næring*.

Følgende gjelder på samme måte her som for foretak med bokføringsplikt på grunn av plikt til å levere skattemelding:

- Et foretak som er bokføringspliktig som følge av plikt til å levere mva-melding, må sørge for at bokføringen også omfatter grunnlaget for eventuell annen pliktig regnskapsrapportering (typisk a-meldinger).
- Det er ikke krav om særskilt bokføring for de aktiviteter eller virksomhetsområder som omfattes av bokføringsplikten. Hvis det ikke føres slikt særskilt regnskap, skal imidlertid all bokføring skje i samsvar med bokføringsregelverket.

Husk at bokføringsplikten medfører plikt til å føre et fullstendig regnskap, med både resultat- og balansekontoe. Foretaket må kunne utarbeide samtlige relevante spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, herunder kunde- og leverandørsesifikasjoner. Dette er nødvendig både for at det skal være mulig å gjennomføre en fullstendig kontroll av bokføringen og av hen-

a-opplysningsloven 22.06.12 nr. 43 § 3.

19 Jf. ligningsloven 13.06.80 nr. 24 (opphevet) § 4-4 for foretak som leverte selvangivelse og § 4-9 for foretak som leverte selskapsoppgave.

20 Følger nå av skatteforvaltningsforskriften 23.11.16 nr. 1360 § 8-2-1.

21 Prop. 1 LS (2016–2017) for budsjettåret 2017 – Skatter, avgifter og toll 2017 punkt 19.4.3.

22 Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-1 tredje ledd første og annet punktum.

23 Jf. skatteloven 26.03.99 nr. 14 § 10-40 til § 10-48.

24 Skatteforvaltningsloven § 8-9.

25 Prop. 38 L (2015–2016) *Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)* punkt 25.28 og Prop. 1 LS (2016–2017) for budsjettåret 2017 – Skatter, avgifter og toll 2017 punkt 19.4.3.

26 Jf. skatteforvaltningsloven § 8-3.

27 Jf. merverdiavgiftsloven § 2-1.

28 Skattedirektoratets prinsipputtalelse 18.11.19 *Bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 annet ledd*.

Avgiftsposter og tilleggsopplysninger		
	Grunnlag	Avgift
A. Samlet omsetning, uttak og innførsel		
Post 1 Samlet omsetning og uttak utenfor merverdiavgiftsloven	<input type="text"/>	
Post 2 Samlet omsetning og uttak innenfor merverdiavgiftsloven og innførsel	<input type="text"/>	
B. Innenlands omsetning og uttak		
Post 3 Innenlands omsetning og uttak, og beregnet avgift 25 %	<input type="text"/>	+ <input type="text"/>
Post 4 Innenlands omsetning og uttak, og beregnet avgift 15 %	<input type="text"/>	+ <input type="text"/>
Post 5 Innenlands omsetning og uttak, og beregnet avgift 6 % til 12 %	<input type="text"/>	+ <input type="text"/>
Post 6 Innenlands omsetning og uttak fritatt for merverdiavgift	<input type="text"/>	
Post 7 Innenlands omsetning med omvendt avgiftsplikt	<input type="text"/>	
C. Utførsel		
Post 8 Utførsel av varer og tjenester fritatt for merverdiavgift	<input type="text"/>	
D. Innførsel av varer		
Post 9 Innførsel av varer, og beregnet avgift 25 %	<input type="text"/>	+ <input type="text"/>
Post 10 Innførsel av varer, og beregnet avgift 15 %	<input type="text"/>	+ <input type="text"/>
Post 11 Innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av	<input type="text"/>	
E. Kjøp med omvendt avgiftsplikt		
Post 12 Tjenester kjøpt fra utlandet, og beregnet avgift 25 %	<input type="text"/>	+ <input type="text"/>
Post 13 Innenlands kjøp av varer og tjenester, og beregnet avgift 25 %	<input type="text"/>	+ <input type="text"/>
F. Fradragsberettiget innenlands inngående avgift		
Post 14 Fradragsberettiget innenlands inngående avgift 25 %	<input type="text"/>	- <input type="text"/>
Post 15 Fradragsberettiget innenlands inngående avgift 15 %	<input type="text"/>	- <input type="text"/>
Post 16 Fradragsberettiget innenlands inngående avgift 6 % til 12 %	<input type="text"/>	- <input type="text"/>
G. Fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift		
Post 17 Fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift 25 %	<input type="text"/>	- <input type="text"/>
Post 18 Fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift 15 %	<input type="text"/>	- <input type="text"/>
H. Sum		
Post 19 Avgift å betale		<input type="text"/>

Kidnr.
Skyldig avgift skal betales innen innleveringsfrist til: Merverdiavgift Skatte- og avgiftsregnskap, Postboks 38, 4891 GRIMSTAD, Konto: 7694 05 18888

Legg inn tilleggsopplysninger og forklaring til eventuelle avvik her

Her vises postene i RF-0002 Mva-melding for alminnelig næring:

syn til muligheten for å innhente tredjepartsopplysninger om foretakets kunder og leverandører.

Unntak for tilbydere i forenklet registreringsordning

Bokføringsplikten gjelder ikke for avgiftssubjekter i den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen for tilbydere av varer med lav verdi og elektroniske tjenester.²⁹

Plikten til kvartalsvis levering av mva-melding på skjema RF-1292 *MVA på e-handel (VOEC) – Skattemelding for MVA*,³⁰ medfører dermed i seg selv ikke bokføringsplikt. Virksomhetene må i stedet følge egne regler om føring av en såkalt transaksjonsoversikt.³¹

Begrenset bokføringsplikt for ikke næringsdrivende konkursbo

Hvis et konkursbo ikke fortsetter driften av konkursdebitors virksomhet, men avvikler denne så snart som mulig, vil boet ikke bli skattepliktig under avviklingen.³² Hvis skyldneren var registrert eller registreringspliktig, skal imidlertid konkursboet registreres i Merverdiavgiftsregisteret og levere mva-melding.³³ Dette gjelder uavhengig av om registreringsgrensen på kr 50 000 er nådd, og om boets egen virksomhet kvalifiserer som næringsvirksomhet eller ikke. Konkursboet blir dermed bokføringspliktig.

Slike konkursbo som ikke er næringsdrivende og som plikter å levere mva-melding, er unntatt fra plikten til å kunne utarbeide enkelte spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering:³⁴

- Kontospesifikasjon
- Kundespesifikasjon
- Leverandørspesifikasjon
- Spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet
- Spesifikasjon av salg til eiere og deltakere
- Spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte

Øvrige krav i bokføringsregelverket må følges på vanlig måte, med ett unntak: Plikten til nummerering av salgsdokument gjelder ikke.³⁵

Mva-kompensasjon medfører ikke bokføringsplikt

Levering av skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon (skjema RF-0009) medfører i seg selv ikke bokføringsplikt, siden slik skattemelding ikke anses som en mva-melding.³⁶

Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon anses heller ikke som pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven, med den konsekvens at grunnlaget for utarbeidelse ikke må være bokføring som er utført i samsvar med bokføringsregelverket.

³² Skatteoven § 2-33 første ledd.

³³ Merverdiavgiftsloven § 2-1 fjerde ledd.

³⁴ Bokføringsforskriften § 1-1, jf. bokføringsloven § 5 første ledd nr. 2 til 7.

³⁵ Bokføringsforskriften § 5-1-3 femte ledd.

³⁶ Reguleres ikke av skatteforvaltningsloven § 8-3, men av § 8-7.

²⁹ Jf. merverdiavgiftsloven kapittel 14 del II.

³⁰ Jf. skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e og skatteforvaltningsforskriften § 8-3-9.

³¹ Merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd og merverdiavgiftsforskriften (15.12.09 nr. 1540) § 15-10-1.

Merverdiavgiftskompensasjonsloven³⁷ § 12 har egne bestemmelser som gjør at enkelte av reglene i bokføringsloven likevel må følges. Det fremgår der at den som har fremmet krav om eller mottatt refusjon, skal innrette bokføringen slik at det til enhver tid kan kontrolleres at kompensasjon for merverdiavgift ytes etter reglene i loven. Det fremgår videre at bestemmelsene i bokføringsloven om oppbevaring av regnskapsmateriale også gjelder for ikke bokføringspliktige.

Hva med annen rapportering?

Et foretak rapporterer ikke kun i form av årsregnskap, skattemelding og mva-melding. Annen regnskapsrapportering medfører imidlertid ikke bokføringsplikt i seg selv.

I det videre følger noen eksempler på dette.

A-meldinger

Plikt til rapportering på lønnsområdet utløser i seg selv ikke bokføringsplikt. Slik rapportering utgjøres hovedsakelig av månedlige a-meldinger.

Som tidligere nevnt er rapportering på lønnsområdet definert som pliktig regnskapsrapportering for foretak som allerede er bokføringspliktige på annet grunnlag. Dette innebærer at bokføringspliktige må dokumentere, registrere og spesifisere lønn mv. og sørge for oppbevaring av regnskapsmateriale på lønnsområdet i samsvar med kravene i bokføringsregelverket.

For arbeidsgivere som ikke er bokføringspliktige, gjelder i stedet egne regler om lønnsregnskap.³⁸ Disse reglene samsvarer i stor grad med reglene om dokumentasjon av lønn mv. for bokføringspliktige.³⁹

Daglig leders rapportering til styret i AS og ASA

Daglig leder i et AS skal minst hver fjerde måned gi styret underretning om selskapets virksomhet, stilling og resul-

tatutvikling.⁴⁰ I et ASA skal slik underretning gis månedlig.⁴¹

Siden bokføringsregelverket ikke er utformet for å ivareta hensynet til intern rapportering og økonomistyring i foretaket, medfører ikke slik rapportering bokføringsplikt. Alle AS og ASA er imidlertid regnskapspliktige og dermed også bokføringspliktige, så avgrensningen har liten praktisk betydning.

Daglig leders rapportering til styret etter aksjelovgivningen anses ikke som pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven. Det forutsettes likevel at daglig leders rapportering til styret bygger på de samme bokførte opplysningene som pliktig regnskapsrapportering.⁴²

Skattemelding for særavgifter eller motorkjøretøyavgifter

Plikt til å levere skattemelding for særavgifter⁴³ eller skattemelding for motorkjøretøyavgifter⁴⁴ medfører ikke bokføringsplikt.

Slike skattemeldinger anses heller ikke som pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven, noe som betyr at grunnlaget for skattemeldingene i utgangspunktet ikke må være et regnskap som er ført i samsvar med bokføringsregelverket. I stedet stiller forskrift om særavgifter⁴⁵ § 5-8 og forskrift om engangsavgift på motorvogner⁴⁶ § 8-7 egne krav til regnskap, oppbevaring mv.

Pålegg om bokføringsplikt

Skattekontoret og Oljeskattekontoret kan i enkelttilfeller pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet bokføringsplikt for den virksomhet som drives. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i bokføringsloven. Pålegget kan bare gis for to år av gangen.

Pålegg om bokføringsplikt er ikke vanlig i praksis. Adgangen til å gi slikt pålegg antas å være en sikkerhetsventil, slik at virksomheter som ikke ellers blir bokføringspliktige etter ordinære regler kan pålegges å dokumentere, registrere, og spesifisere transaksjoner mv. og oppbevare regnskapsmateriale på en måte som gir et forsvarlig grunnlag for regnskapsrapportering og som sikrer mulighet for etterkontroll.

Andre regler kan kreve at bokføringsregelverket følges

Andre regelverk enn bokføringsloven kan kreve at et foretak følger hele eller deler av bokføringsregelverket. Det er derfor viktig å sette seg inn i de konkrete kravene som stilles til den type foretak og virksomhet som drives.

Noen eksempler på slike regelverk følger nedenfor.

Idrettslag

Organisasjonsledd tilknyttet Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité (NIF) som har en årlig omsetning på fem millioner kroner eller mer, skal følge alminnelig lovgivning for regnskap.⁴⁷ Dette innebærer at slike organisasjonsledd også må følge bokføringsregelverket.

Øvrige organisasjonsledd skal i stedet følge helt egne regnskapsbestemmelser.

Friskoler

Friskoler skal alltid følge bokføringsloven.⁴⁸

I tillegg følger særlige regnskapsregler av økonomiforskrift til friskolelova⁴⁹ kapittel 8, herunder krav til kontoplan og avdelingsregnskap.

Private barnehager

I godkjente ikke-kommunale barnehager som driver virksomhet etter barnehageloven⁵⁰ og som mottar offentlig tilskudd til barnehagedriften, skal bar-

40 Aksjeloven 13.06.97 nr. 44 § 6-15 første ledd.

41 Allmennaksjeloven 13.06.97 nr. 45 § 6-15 første ledd.

42 NOU 2002: 20 Ny bokføringslov punkt 4.2.2.5 og Ot.prp. nr. 55 (2005–2006) Om lov om endringer i aksjelovgivningen mv. punkt 13.2.

43 Skatteforvaltningsloven § 8-4, jf. særavgiftsloven 19.05.33 nr. 11.

44 Skatteforvaltningsloven § 8-5, jf. motorkjøretøy- og båtavgiftsloven 19.06.59 nr. 2.

45 Forskrift 11.12.01 nr. 1451.

46 Forskrift 19.03.01 nr. 268.

47 Lov for Norges Idrettsforbund og Olympiske og Paralympiske Komité (med endringer vedtatt med ikrafttredelse 01.01.21) § 2-11 annet ledd.

48 Friskolelova 04.07.03 nr. 84 § 7-1 første ledd.

49 Forskrift 01.09.18 nr. 1295.

50 Lov 17.06.05 nr. 64.

37 Lov 12.12.03 nr. 108.

38 Skattebetalingsforskriften 21.02.17 nr. 1766 § 5-11-2, jf. skattebetalingsloven § 5-11 annet ledd.

39 Bokføringsforskriften § 5-6.

nehageier dokumentere regnskapet i samsvar med bokføringslovens krav.⁵¹

I tillegg følger særlige regnskapsregler av økonomiforskrift til barnehageloven § 2, herunder krav til dokumentasjon av bokførte opplysninger.

Ansvar for overholdelse av bokføringsplikten

Det er *den bokføringspliktige* som skal oppfylle bokføringsplikten. I mange tilfeller er den bokføringspliktige en juridisk person uten egen evne til å tenke eller handle.

I det videre ser jeg nærmere på hvilke fysiske personer eller selskapsorganer som må sørge for at bokføringsplikten oppfylles.

Innehaver av ENK

Et ENK er en næringsvirksomhet som drives for en enkeltpersons regning og risiko. Et ENK er ikke en egen juridisk person; innehaver og foretak behandles som ett og samme rettssubjekt.

I et ENK er det alltid innehaveren som har ansvaret for at foretaket oppfyller bokføringsplikten.

Deltakerne kan ha et ansvar i ANS og DA

I ANS og DA plikter i utgangspunktet den enkelte deltaker å sørge for at selskapet oppfyller bokføringsplikten. Dette gjelder imidlertid ikke for stille deltaker. Har selskapet et styre, påligger plikten styret i stedet for deltakerne. Har selskapet daglig leder, påligger plikten også denne i tillegg til enten deltakerne eller styret.⁵²

I kommandittselskaper skal komplementar, styre og daglig leder sørge for at selskapet oppfyller bokføringsplikten.⁵³

Styret og daglig leder har ansvaret i AS og ASA

I AS og ASA skal styret *påse* at selskapets regnskap er gjenstand for betryggende kontroll.⁵⁴ Daglig leder på sin

side skal *sørge for* at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter.⁵⁵ Hvis et AS ikke har daglig leder, må styret sørge for oppfyllelse av bokføringsplikten.⁵⁶

Det er til enhver tid det sittende styre og daglig leder som har ansvaret for overholdelse av bokføringsplikten, herunder for oppbevaring av regnskapsmateriale mv. for tidligere perioder.

Aksjeeiere i AS og ASA har ikke noe eget ansvar for oppfyllelse av bokføringsplikten.

Andre foretaksformer

For andre foretaksformer vil ansvaret for overholdelse av bokføringsplikten måtte følge av det aktuelle lovverket.

Mva-representant har et ansvar for bokføringen

Når et avgiftssubjekt som ikke har foretakssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, er registrert i Merverdiavgiftsregisteret ved representant, har både avgiftssubjektet og representanten ansvar for at bokføringsplikten overholdes.⁵⁷ Dette gjelder uavhengig av om det er avgiftssubjektet eller representanten som utfører bokføringen. Både avgiftssubjektet og representanten skal oppbevare et eksemplar av salgsdokument som utstedes.

Det er naturlig å avgrense representantens ansvar for oppfyllelse av bokføringsplikten til den delen av bokføringsregelverket som er av betydning for mva-meldingen. Rapportering av for eksempel lønn, forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift faller dermed utenfor representantens forpliktelser, forutsatt at representanten ikke har påtatt seg å utbetale trekkpliktige beløp.⁵⁸

Som tidligere nevnt inneholder mva-meldingen mange poster. Bokføringsplikten omfatter grunnlaget for samtlige av disse postene. Alle regler om

dokumentasjon, bokføring, spesifisering og oppbevaring gjelder, herunder slik at det minst må kunne utarbeides både bokføringsspesifikasjon, kontospesifikasjon, kundespesifikasjon, leverandørspesifikasjon og spesifisering av merverdiavgift.

Representantens ansvar blir etter dette å påse at:

- Bokføringsplikten er overholdt.
- Bokførte opplysninger er dokumentert.
- Relevante spesifikasjoner kan utarbeides.
- Oppbevaringsreglene er overholdt.

Selskapsendringer, avvikling og konkurs

Ved selskapsendringer som omdanning, fisjon og fusjon, følger bokføringsplikten det enkelte foretak. Et enkeltpersonforetak som omdannes til aksjeselskap, har for eksempel bokføringsplikt frem til omdanningstidspunktet, deretter har aksjeselskapet bokføringsplikt for den omdannede virksomheten. Et annet eksempel er fusjon mellom aksjeselskaper. Overdragende selskap har bokføringsplikt frem til ikrafttredelse av fusjonen,⁵⁹ deretter er det overtakende selskap som har bokføringsplikten.

Noe som krever særskilt oppmerksomhet i forbindelse med selskapsendringer, avvikling og konkurs, er overholdelse av oppbevaringsplikten og kravet om å holde bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig.⁶⁰

Omdanning endrer ikke oppbevaringsplikten

Ved omdanning fra ENK, ANS eller DA til AS, står man overfor to ulike juridiske enheter med hver sin bokføringsplikt.

Etter omdanningen er innehaver av ENK og deltakerne/styret og eventuelt daglig leder i ANS eller DA fortsatt ansvarlig for oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet for periodene frem til omdanningstidspunktet.

⁵⁹ Jf. aksjeloven § 13-16.

⁶⁰ Bokføringsloven § 13 og § 13 b og bokføringsforskriften kapittel 7.

⁵¹ Økonomiforskrift til barnehageloven 30.11.12 nr. 1108 § 2 tredje ledd.

⁵² Selskapsloven 21.06.85 nr. 83 § 2-24.

⁵³ Selskapsloven § 3-14 første ledd.

⁵⁴ Aksjeloven § 6-12 tredje ledd og allmennaksjeloven § 6-12 tredje ledd.

⁵⁵ Aksjeloven § 6-14 fjerde ledd og allmennaksjeloven § 6-14 fjerde ledd.

⁵⁶ Aksjeloven § 6-14 første ledd, jf. § 6-2.

⁵⁷ Merverdiavgiftsforskriften 15.12.09 nr. 1540 § 2-1-2 første ledd, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette og åttende ledd.

⁵⁸ Skattedirektoratets prinsipputtalelse 21.04.06 *Merverdiavgiftsrepresentasjon – bokføringspliktens omfang*.

Fusjons- eller fisjonstidspunktet er avgjørende for AS og ASA

Ved fusjon skal det overtakende selskapet oppbevare det eller de overdragende selskapenes regnskapsmateriale i samsvar med bokføringslovens bestemmelser.⁶¹ Oppbevaringsplikten for tidligere perioder følger bokstavelig talt med på kjøpet og må ivaretas av styret og daglig leder i overtakende selskap.

Oppbevaringsreglene ved fusjon gjelder tilsvarende ved fisjon.⁶² Ved fisjon beholder i utgangspunktet det overdragende selskapet oppbevaringsplikten for regnskapsmateriale for den utfisjonnerte virksomheten for tiden frem til fisjonstidspunktet. Hvis overdragende selskap avvikles ved fisjonen, legges det imidlertid til grunn at overtakende selskap må ivareta overdragende selskaps oppbevaringsplikt for tidligere perioder.

Avvikling fritar ikke fra oppbevaringsplikten

Det er ikke gitt et generelt unntak fra oppbevaringsplikten for tilfeller hvor den bokføringspliktige virksomheten avvikles. Plikten til å oppbevare regnskapsmateriale er blant annet begrunnet i kontrollhensyn, endringsadgangen etter skatte- og avgiftsreglene og strafferettslige foreldelsesregler. Disse formålene kan fortsatt være aktuelle etter avviklingen. Oppbevaringsplikten gjelder også når det selskapet som avvikles, er datterselskap av et utenlandsk foretak.⁶³

I ENK, ANS og DA har innehaver/deltakere fortsatt ansvar for oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet etter avvikling av virksomheten.

Ved oppløsning og avvikling av AS og ASA etter beslutning av generalforsamlingen, skal styret sørge for oppbevaring av selskapets regnskapsmateriale for tidligere perioder. Styret skal om nødvendig sette av midler til dette i forbindelse med avviklingen.⁶⁴

61 Aksjeloven § 13-17 fjerde ledd og allmennaksjeloven § 13-18 femte ledd.

62 Aksjeloven § 14-8 første ledd og allmennaksjeloven § 14-8 første ledd.

63 Skattedirektoratets prinsipputtalelse 16.01.18 Oppbevaring av regnskapsmateriale ved avvikling og konkurs.

64 Aksjeloven § 16-10 femte ledd og allmennaksjeloven

Konkurs fritar ikke fra oppbevaringsplikten

Ved konkurs skal bostyreren snarest mulig sikre seg foretakets regnskapsmateriale.⁶⁵ En særregel tillater under visse forutsetninger at bostyreren makulerer eller sletter regnskapsmateriale etter bobehandlingen.⁶⁶

Den bokføringspliktiges egen oppbevaringsplikt for tidligere perioder opphører likevel ikke når bobehandlingen er avsluttet.⁶⁷ Som ved avvikling, kan formålene med krav om oppbevaring mv. fortsatt være aktuelle etter konkurser.

Innehaver av et ENK må dermed få regnskapsmateriale og regnskapsdata tilbakelevert fra bostyreren etter bobehandlingen og sørge for videre oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet. Det samme gjelder for deltakerne i et ANS eller DA som har gått konkurs.

Når et AS eller ASA går konkurs, har selskapets tidligere styre og daglig leder ikke lenger en selvstendig plikt til å sørge for oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet. Selv om selskapets plikt til oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet ikke har opphørt, eksisterer det ikke lenger et styre eller en daglig leder som kan holdes ansvarlig.

Ikke enkelt å få dispensasjon

Skattedirektoratet kan etter søknad gi tillatelse til redusert oppbevaringstid for regnskapsmateriale og til at bokførte opplysninger ikke må holdes elektronisk tilgjengelig.⁶⁸ Ved avvikling gjelder imidlertid kravet om elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger kun i seks måneder etter at virksomheten ble avvirket,⁶⁹ så en dispen-

⁶⁵ §16-10 femte ledd.

65 Konkursloven 08.06.84 nr. 58 § 80 første ledd.

66 Konkursloven § 122 b.

67 Skattedirektoratets prinsipputtalelse 16.01.18 Oppbevaring av regnskapsmateriale ved avvikling og konkurs og tolkningsuttalelse fra lovavdelingen i Justis- og politidepartementet 16.01.04 § 122 b – Oppbevaring av skyldners regnskaper etter konkursens avslutning, jf. Ot. prp. nr. 26 (1998–99) Om lov om endringer i konkurs- og pantelovgivningen mv. punkt 8.1.

68 Bokføringsloven § 13 femte ledd og § 13 b annet ledd.

69 Plikten til å holde bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig er begrenset til seks måneder etter at virksomheten ble avvirket, jf. bokføringsforskriften § 7-7 tredje ledd.

sasjon fra dette kravet antas ikke å være særlig relevant.

Selskapsendringer, avvikling og konkurs gir i seg selv ikke grunnlag for å få dispensasjon fra kravet om oppbevaring av regnskapsmateriale.⁷⁰

Store mengder papirbilag i forhold til hva som kan påregnes i den aktuelle bransjen og i forhold til virksomhetens størrelse, kan være en mulig grunn for å gi dispensasjon.⁷¹ Det må i så fall foreligge forhold som gjør det spesielt vanskelig å oppfylle oppbevaringskravet. I tillegg må det ikke være sannsynlig at det er uavklarte forhold rundt regnskapet, noe som betyr at det sjelden gis dispensasjon til oppbevaring i kortere tid enn 3,5 år. Et eksempel på saker hvor dispensasjon er innvilget er hvor den bokføringspliktige har avgått ved døden, og hvor de etterlatte har godtgjort at det er problematisk å fortsette oppbevaringen av regnskapsmateriale.

Bruk av regnskapsfører endrer ikke ansvaret

Den bokføringspliktige kan sette bort hele eller deler av bokføringen til en ekstern part. Som hovedregel kreves det at den som påtar seg bokføringen er autorisert regnskapsfører eller autorisert regnskapsførerselskap.⁷²

Oppgavene kan settes bort, men ikke ansvaret

Den bokføringspliktige kan sette bort oppgavene med å dokumentere, registrere og spesifisere transaksjoner mv. og oppbevare regnskapsmateriale.

Ansvaret for bokføringen kan imidlertid ikke settes bort til andre og hviler alltid på den bokføringspliktige selv.⁷³ Det at bokføringen er satt bort, er kun et forhold mellom den bokføringsplik-

70 Skattedirektoratets prinsipputtalelser 23.03.17 (oppdatert 20.02.18) *Dispensasjon fra enkelte bestemmelser i bokføringsloven og bokføringsforskriften* og 16.01.18 *Oppbevaring av regnskapsmateriale ved avvikling og konkurs*.

71 Jf. også Ot.prp. nr. 46 (2003–2004) *Om lov om bokføring punkt 12.3.3*.

72 Regnskapsførerloven 18.06.93 nr. 109 § 1 første ledd.

73 Jf. Ot.prp. nr. 51 (1992–93) *Om lov om autorisasjon av regnskapsførere kapittel 6 (merknader til § 1)*, standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) av juni 2014 (sist oppdatert juni 2017) punkt 1.1.2 og Skattedirektoratets prinsipputtalelse 30.06.09 (oppdatert 14.02.18) *Oppbevaring av regnskapsmateriale på vegne av bokføringspliktige*.

tige og den regnskapsføreren som har påtatt seg oppdraget.

Pass på ved bytte av regnskapsfører

Hvis et foretak bytter ekstern regnskapsfører eller overtar bokføringen selv, må foretaket sørge for oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet for tidligere perioder. Dette skjer vanligvis på en av tre måter:

- Det inngås en særskilt avtale med tidligere regnskapsfører om fortsatt oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet for tidligere perioder.
- Regnskapsmateriale og regnskapsdata for tidligere perioder overføres til ny regnskapsfører, som ivaretar videre oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet.
- Regnskapsmateriale og regnskapsdata for tidligere perioder overføres til foretaket, som sørger for videre oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet selv.

Regnskapsførers rolle ved avvikling og konkurs

Hvis foretakets eksterne regnskapsfører ikke får levert fra seg regnskapsmateriale og regnskapsdata som følge av opphør av oppdragsgivers virksomhet, og det ikke er avtalt at regnskapsfører skal ivareta videre oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet, kan regnskapsfører tilskrive berørte parter (herunder eiere med personlig ansvar, styremedlemmer og daglig leder) og gi en frist på normalt 30 dager for å be om å få regnskapsmateriale og regnskapsdata utlevert.⁷⁴

Hvis ingen utviser interesse innen fristen kan regnskapsfører makulere/slette regnskapsmateriale og regnskapsdata. Dette medfører at den bokføringspliktige selv ikke blir i stand til å oppfylle sin oppbevaringsplikt, som omtalt ovenfor.

Straff ved brudd på bokføringsplikten

Den som overtrer bestemmelser om bokføring og dokumentasjon av regnskapsopplysninger kan straffes med bot eller fengsel.⁷⁵ «Den som» kan være

både hovedmann og medhjelper, men rammer typisk innehaver av ENK, deltakere i ANS/DA eller styre og daglig leder i AS/ASA.

Den ordinære strafferammen for regnskapsovertredelser er bot eller fengsel inntil to år. Grov regnskapsovertredelse straffes med fengsel inntil seks år, mens uaktsom regnskapsovertredelse straffes med bot eller fengsel inntil ett år.

Noen nyere dommer kan brukes til å illustrere bruken av straffebestemmelsene:

- En styreleder ble dømt til betinget fengsel i 21 dager og 20 000 kroner i bot for uaktsom regnskapsovertredelse. Regnskaper var ikke ajourført som følge av manglende betaling til regnskapsfører, samt at det var ulovlig føring av lønn og mangelfull oppfølging.⁷⁶
- En som var styreleder i fem ulike selskaper, ble dømt til fengsel i 45 dager for å ikke ha oppfylt sin plikt til å påse at det i selskapene ble ført regnskap som oppfylte bokføringslovens krav.⁷⁷
- En kvinne ble dømt til 24 dager betinget fengsel for forsettlig å ha unnlatte å oppgi pliktige opplysninger i forbindelse med bokføringen for en virksomhet hun drev. Hun ble i tillegg fratatt retten til å drive næringsvirksomhet ved å ikke inneha styreverv eller opptre som daglig leder eller innehaver av foretak for en periode på to år.⁷⁸

Oppsummering

Foretak med regnskapsplikt, plikt til å levere skattemelding eller plikt til å levere mva-melding er som hovedregel bokføringspliktige etter bokføringsloven. Annen rapportering medfører i seg selv ikke bokføringsplikt, herunder levering av a-meldinger eller skattemeldinger for merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter eller motorkjøretøyavgifter. Heller ikke intern rapportering i foretaket medfører bokføringsplikt,

typisk daglig leders rapportering til styret i AS og ASA.

Bokføringsplikten kan være avgrenset til den skatte- eller avgiftspliktige virksomheten som drives, men omfatter grunnlaget for all pliktig regnskapsrapportering.

Skattekontoret og Oljeskattekontoret kan i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet, bokføringsplikt for den virksomhet som drives. I tillegg kan andre regelverk enn bokføringsloven kreve at hele eller deler av bokføringsregelverket skal følges.

Bokføringsplikt innebærer plikt til å dokumentere, registrere og spesifisere transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner, samt oppbevare regnskapsmateriale, i samsvar med kravene i bokføringsregelverket.

I ENK har innehaver ansvaret for oppfyllelse av bokføringsplikten. I ANS og DA hviler ansvaret på deltakerne eller styret (hvis selskapet har et styre), eventuelt sammen med daglig leder. I AS og ASA skal styret påse at selskapets regnskap er gjenstand for betryggende kontroll, mens daglig leder skal sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter.

Ved selskapsendringer, avvikling og konkurs er det særlig viktig å ta stilling til hvem som skal ivareta oppbevaring av regnskapsmateriale og elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger for tidligere perioder.

Bruk av en ekstern regnskapsfører endrer ikke den bokføringspliktiges eget ansvar for overholdelse av bokføringsplikten.

Manglende overholdelse av bokføringsplikten kan straffes med bot eller fengsel.

⁷⁴ Standard for god regnskapsføringskikk (GRFS) av juni 2014 (sist oppdatert juni 2017) punkt 4.7.

⁷⁵ Straffeloven 20.05.05 nr. 28 § 392 til § 394, jf. bokføringsloven § 15.

⁷⁶ Agder lagmannsrett 18.02.21 (LA-2020-61024/20-061024AST-ALAG).

⁷⁷ Agder lagmannsrett 01.12.20 (LA-2020-25435/20-025435AST-ALAG).

⁷⁸ Oslo tingrett 14.08.20 (TOSLO-2020-66703/20-066703MED-OTIR/04).