

Revision af bogføringslovgivningen

Det administrative Bibliotek
Slotsholmsgade 12
121b København K

Betænkning nr. 1140

Industriministeriet, august 1988



trykt på genbrugspapir

ISBN 87-503-7355-2

HA. 00-504-bet.

Stougaard Jensen, København

INDHOLDSFORTEGNELSE

	side
Kapitel 1. Udvalgets nedsættelse og sammensætning.	9
1.1. Udvalgets nedsættelse og kommissorium.	9
1.2. Udvalgets sammensætning.	12
1.3. Udvalgets arbejdsform.	15
1.4. Resumé.	16
 Kapitel 2. Gældende ret og vurdering heraf.	 21
2.1. Oversigt over gældende bestemmelser.	21
2.2. Systematik for kapitlet.	22
2.3. Almindelige bogføringsregler.	22
2.3.1. Bogføringspligtige.	22
2.3.2. Materielle krav til bogføring.	23
2.3.2.1. Generelle principper for bogfø- ring.	 23
2.3.2.2. Konkrete krav til bogføring og regnskab.	 24
2.3.2.2.1. Den løbende bogfø- ring.	 24
2.3.2.2.2. Arsregnskabet	25
2.3.2.2.3. Statusbogens indret- ning m.v.	 27
2.3.3. Opbevaring.	28
2.3.4. Edb-baseret bogføring.	29
2.4. Bogføringsregler inden for skatteområdet	30
2.4.1. Oversigt over bogføringsregler.	30
2.4.1.1. Krav til de indsendte års- regnskaber.	 32
2.4.1.2. Opbevaringspligt	35
2.4.1.3. Krav om supplerende oplysninger	36
2.4.1.4. Virksomhedsskemaer.	37
2.4.2. Bogføringsregler inden for afgiftsområdet	37
2.4.2.1. Regnskabskrav.	37
2.4.2.2. Specifikationer.	39

	side
2.4.2.3. Kasseregnskab	39
2.4.2.4. Debitor-/kreditorregulering	40
2.4.2.5. Landbrug og fiskeri m.v.	41
2.4.2.6. Årlig lageropgørelse.	41
2.4.2.7. Opbevaringspligt	41
2.4.2.8. Edb-bogføring.	42
2.4.2.9. Punktafgiftslovgivningen.	43
2.4.2.10. Lov om arbejdsmarkedsbidrag	44
2.4.2.11. Sammenhæng med bogføringsloven.	44
2.5. Arsregnskabsloven.	44
2.5.1. Indledning.	44
2.5.2. Generelle principper.	45
2.5.3. Krav til balance og resultatopgørelse.	47
2.5.4. Notekrav.	49
2.6. Vurdering af de almindelige bogføringsregler.	50
2.6.1. Opregning af bogføringspligt	50
2.6.2. Ingen krav til opdeling.	50
2.6.3. Ansvar for opfyldelse af bogføringspligt	51
2.6.4. Dokumentation for bogføringsposter	51
2.6.5. Vurdering af bogføringsreglerne indenfor skatteområdet	51
2.6.5.1. Efterkalkulationer.	51
2.6.5.2. Virksomhedsregnskab.	52
2.6.6. Vurdering af bogføringsreglerne indenfor afgiftsområdet	53
Kapitel 3. Fremmed ret	57
3.1. Indledning.	57
3.2. Norge.	57
3.3. Sverige.	59
3.4. Finland.	62
3.5. Island.	63
3.6. Forbundsrepublikken Tyskland.	65

3.7. Storbritannien.	66
3.8. Frankrig.	61
 Kapitel 4. EDB-underudvalgets overvejelser om og forslag til benyttelse af elektronisk databehandling i bogføringen.	 69
4.1. Underudvalgets nedsættelse og sammensætning	69
4.2. Underudvalgets arbejde og arbejdsform.	70
 Kapitel 5. Udvalgets overvejelser om en revideret bogføringslovgivning	73
5.1. Indledning.	73
5.2. Overordnede principper.	74
5.2.1. Regelsanering.	74
5.2.2. Den teknologiske udvikling.	75
5.2.3. Modernisering.	76
5.2.4. Drøftelse af udformningen af en revideret bogføringslov.	76
5.2.5. Skatte- og afgiftslovgivningen.	77
5.2.6. Tilpasningsmuligheder i forslaget	79
5.3. Bogføringens funktion.	80
5.3.1. Begrebet bogføring.	80
5.3.2. Kravene til bogføringen.	82
5.3.3. Bogføringstidspunktet	85
5.3.4. Regnskabsperioden.	85
5.4. Overvejelser om bogførings- og regnskabspligt	87
5.4.1. Bogførings- og regnskabspligtige.	87
5.4.2. Hvad omfatter bogføringspligten.	88
5.4.3. Antallet af erhvervsdrivende.	89
5.4.4. Underskrivelse af årsregnskabet	90
5.4.5. Offentliggørelse.	90
5.4.6. Undtagelser fra bogførings- og regnskabs- pligten.	91
5.5. Specielle krav til bogføringen.	91
5.5.1. Dokumentation.	91
5.5.2. Betalingsregnskab.	92

	side
5.5.3. Opbevaringspligt	.92
5.6. Kravene til årsregnskabet	.95
5.6.1. Principperne for udarbejdelsen.	.95
5.6.2. Resultatopgørelse.	.95
5.6.3. Balance.	.96
5.6.4. Noter.	.96
5.6.5. Værdiansættelse.	.98
5.7. Virksomheder der foreslås at skulle udarbejde årsregnskab efter skærpede bestemmelser.	.98
5.7.1. Udvalgets generelle overvejelser.	.98
5.7.2. Hvilke virksomheder bør udarbejde års- regnskab efter skærpede bestemmelser	.99
5.7.3. Hvilke bestemmelser bør gælde for disse virksomheder.	.102
5.8. Specielle krav til benyttelse af elektronisk data- behandling i bogføringen.	.104
5.9. Bogføringsudvalgets begrundede stillingtagen til de enkelte afsnit med en særlig fremhævelse af de nyskabelser, som hovedudvalget har fundet burde introduceres i den nye bogføringslovgivning.	.105
5.9.1. Indledning.	.105
5.9.2. Revisionssporet	.106
5.9.3. Grundbilag.	.108
5.9.4. Bogføringsspecifikationer m.m.	.110
5.9.5. Automatisk foretagne (genererede) poster.	.111
5.9.6. Elektroniske overførsler.	.111
5.9.7. Opbevaring.	.113
5.9.8. Systembeskrivelse.	.117
5.9.9. Sikkerhed og kontrolforanstaltninger.	.119
5.9.10. Hvor føres regnskabet - og på hvilket sprog.	.119
5.9.11. Revisors ansvar - edb-bureauer.	.120
5.10. Bogføringsnævn.	.121
5.11. Straffebestemmelser.	.122

	side
5.12. Mindretalsudtalelse fra statsautoriseret revisor Otto Jensen, repræsenterende Arbejderbevægelsens Erhvervsråd.	124
Kapitel 6. Udkast til lov om bogføring og udarbejdelse af årsregnskab	141
6.2. Udkast til bemærkninger.	146
Kapitel 7. Udkast til bekendtgørelse om bogføringspligtens og drsregnskabets indhold og om udarbejdelse af årsregnskab. . . .	171
Bilagsoversigt	183
Bilag 1: Bogføringsloven, Industriministeriets lovekendtgørelse nr. 60 af 19. februar 1986.	185
Bilag 2: Bekendtgørelse nr. 226 af 18. juni 1959 om bogføringspligtens omfang og indhold.	189
Bilag 3: Bekendtgørelse af 12. februar 1973 om ændring i bekendtgørelse om bogføringspligtens omfang og indhold.	191
Bilag 4: Bekendtgørelse nr. 461 af 8. september 1976 om mindstekrav til årsregnskaber, der vedlægges selvangivelsen, og om krav til det regnskabsmæssige grundlag.	193
Bilag 5: Bekendtgørelse nr. 249 af 7. maj 1973 om regnskabsførelse efter merværdiafgiftsloven.	197
Bilag 6: Edb-underudvalgets notat af 17. februar 1986, "EDB-underudvalgets overvejelser om og forslag til benyttelse af elektronisk databehandling i bogføringen".	201

Kapitel 1. Udvalgets nedsættelse og sammensætning.

1.1. Udvalgets nedsættelse og kommissorium.

Ved skrivelse af 6. juli 1983 oversendte Ministeriet for Skatter og Afgifter, Departementet for Told- og Forbrugsafgifter, en henvendelse af 20. juni 1983 fra Direktoratet for Toldvæsenet vedrørende ændring af bogføringsbekendtgørelsen med henblik på edb-baseret bogføring.

I det oversendte materiale fra Direktoratet for Toldvæsenet konkluderes, at den nuværende bogføringslovgivnings krav om specifikation i klarskrift, hvis den løbende bogføring foretages på edb-medie, må tages under overvejelse, således at den teknologiske udvikling tilgodeses samtidig med, at der skabes grundlag for en effektiv og lønsom kontrol af regnskaberne ved hjælp af såvel traditionelle som nyudviklede edb-baserede metoder. Som begrundelse for en revision af den nuværende bogføringslovgivning anføres ved siden af den forventede eksplosive udvikling inden for regnskabsteknologien, hensynet til en økonomisk afvejning af omkostningerne ved virksomhedernes regnskabsaflæggelse, den forventede vækst i papirløse transaktioner såvel på nationalt som på internationalt plan samt endelig ønsket om at afklare spørgsmålet omkring, hvor en virksomheds regnskab skal føres og være tilgængeligt for myndighederne.

I november måned 1983 nedsatte Industriministeriet et udvalg, der skulle overveje en ændring af bogføringsloven og -bekendtgørelsen og udarbejde forslag hertil. Udvalget fik følgende kommissorium:

"1. Aktie- og anpartsselskabers regnskabsaflæggelse reguleres af lov nr. 284 af 10. juni 1981 om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., der har grundlag i EF's 4. selskabsretsdirektiv. I de kommende år forventes andre virksomhedsformer, såsom erhvervsdrivende fonde, kommanditselskaber og andelsselskaber, inddraget under årsregnskabsloven, eventuelt med visse tilpasninger. Årsregnskabsloven omfatter dog allerede nu i et vist omfang andre virksomhedsformer end aktie- og anpartsselskaber i form af krav til regnskabsmæssige oplysninger for datter- og associerede virksomheder.

I øvrigt findes kravene til andre virksomhedsformers regnskabsaflæggelse i den med hjemmel i lov nr. 178 af 5. juni 1959 om bogføring udstedte

bekendtgørelse nr. 226 af 18. juni 1959 om bogføringspligtens omfang og indhold. Ud over krav til bogføring indeholder denne lovgivning også krav om udarbejdelse af årsregnskab.

Hovedområdet for bogføringsloven og -bekendtgørelsen er dog kravene til virksomhedernes bogføring. Bogføringslovens § 1 fastslår således udtømmende, hvem der har pligt til at føre forretningsbøger. Den omfangsrige opregning af selskabsformer og erhverv er udtryk for, at alle erhvervsvirksomheder principielt bør være underkastet bogføringspligt uden hensyn til den enkelte virksomheds karakter og størrelse. Kravene i bogføringsbekendtgørelsen gælder således foruden aktie- og anpartsselskaber også en lang række andre virksomhedsformer, for norges vedkommende dog begrænset til nærmere angivne arter af erhverv.

2. Bogføringsloven indeholder foruden angivelse af kredsen af bogføringspligtige alene meget generelle principper for bogføringen, herunder om opbevaringspligt, mens de nærmere krav til bogføringen, herunder til kasseregnskab og statusopgørelse, er fastsat i bogføringsbekendtgørelsen, der er udstedt med hjemmel i bogføringslovens § 2, stk. 1.

Bogføringsbekendtgørelsen er kun ændret i 1962 og 1973. I begge tilfælde var der tale om ændringer af enkelte bestemmelser i bekendtgørelsen (§ 1, stk. 3, § 5, stk. 4, og § 7, stk. 5 - 8). De gældende regler i bogføringsbekendtgørelsen fra 1959 har længe været anset for utilstrækkelige set i forhold til den udvikling, der er sket i bogførings- og regnskabspraksis. Således indførte Ministeriet for Skatter og Afgifter allerede i 1972 en særlig hjemmel i skattekontrolloven til at fastsætte mindstekrav til årsregnskaber, der vedlægges selvangivelsen, og krav til det regnskabsmæssige grundlag. Denne hjemmel blev senest udnyttet ved en bekendtgørelse udstedt i 1976.

Behovet for sådanne særlige regler var ikke alene forårsaget af skattevæsenets behov for supplerende oplysninger til brug for skatteligning, men også af, at bogføringsbekendtgørelsens krav til bogføring, driftsregnskab og balance kun gives i en meget generel form. Konkrete krav til posterings, værdiansættelse, af- og nedskrivninger m.v., som må anses både nødvendige og naturlige efter udviklingen i regnskabspraksis, findes således ikke i den gældende bogføringsbekendtgørelse. Endvidere har årsregnskabsloven medført skærpede krav til bogføringen, som ikke er kommet til udtryk i bekendtgørelsen.

3. I en henvendelse til Ministeriet for Skatter og Afgifter har Direktoratet for Toldvæsenet på baggrund af praktiske erfaringer med anvendelse af EDB-baseret bogføring rejst spørgsmål om, hvorvidt reglerne i den gældende bogføringslovgivning er tidssvarende, set i forhold til den allerede skete og den forventede fremtidige anvendelse af EDB-teknologi i forbindelse med virksomhedernes regnskabsaflæggelse.

Efter den gældende bogføringsbekendtgørelse skal EDB-baseret bogføring altid omfatte specifikationer i klarskrift (konventionel skrift) - eventuelt på mikrofilm.

Industriministeriet har imidlertid modtaget adskillige henvendelser om dispensation fra kravet om klarskrift. Disse henvendelser har været begrundet med, at kravet om klarskrift mærkbart reducerer fordelene ved anvendelse af EDB-baseret bogføring m.v., fordi det er u hensigtsmæssigt og omkostningskrævende at skulle udskrive alle EDB-registreringer i læsbart medie, også selv om opbevaring tillades på mikrofilm.

Kravet om specifikationer i klarskrift, der blev indsat i bogføringsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, i 1973 på foranledning af statsskattedirektoratet, skal sikre, at myndighederne umiddelbart kan kontrollere bogføringen ved at sammenholde årsregnskabet med de enkelte poster i den løbende bogføring samt bilagene. En sådan umiddelbar kontrol er kun praktiserbar, hvis bogføringen foreligger i læsbar form, hvilket ikke er tilfældet med magnetbånd.

Det kan imidlertid ikke udelukkes, at de særlige kontrolmuligheder, der er udviklet i forbindelse med EDB-baseret bogføring, helt eller delvis kan erstatte den traditionelle kontrol. Det fremgår således af toldinspektorens henvendelse, at man i afgiftskontrollen med virksomheder, der anvender EDB i regnskabsaflæggelsen, primært anvender EDB-baserede revisionsmetoder. En sådan kontrol er imidlertid betinget af, at der foreligger en pålidelig systemdokumentation m.v., samt at virksomheden opbevarer maskinlæsbare regnskabsinformationer, mens opbevaring af specifikationer på papir ikke er nødvendig.

Det kan endelig nævnes, at man i Sverige i 1976 gennemførte en ny bogføringslov, som under visse betingelser tillader anvendelse af bogføringsmedie, der alene er maskinlæsbare.

4. På denne baggrund anmodes udvalget om at overveje sådanne ændringer af bogføringsloven og den tilknyttede bekendtgørelse, som må anses for hensigtsmæssige efter udviklingen i regnskabspraksis, herunder principperne i årsregnskabsloven, og udarbejde forslag hertil.

- a) Udvalget bør overveje, i hvilken udstrækning den gældende systematiske opdeling i bogføringsbekendtgørelsens krav til bogføring og årsregnskab samt årsregnskabslovens krav i sidstnævnte henseende er hensigtsmæssig. Udvalget bør i forbindelse hermed klarlægge forholdet mellem de forskellige krav til virksomhedernes regnskabsaflæggelse, der stilles i skattelovgivningen, toldlovgivningen samt bogførings- og årsregnskabslovgivningen, og overveje i hvilket omfang disse krav kan samarbejdes. I denne forbindelse bør udvalget undersøge, om der er behov for ændringer i bogføringsloven med henblik på kredsen af bogføringspligtige. Udvalget bør også overveje, om en ændring af bogføringsbekendtgørelsens materielle krav til bogføring og regnskab kræver ændring af bogføringsloven.
- b) Udvalget bør overveje, om der er behov for ændring af kravene til EDB-baseret bogføring. Udvalget bør herunder undersøge, i hvilket omfang der eksisterer alternative kontrolmetoder, der kan anvendes ved kontrol og revision af EDB-baseret bogføring. I givet fald bør udvalget overveje nødvendigheden af krav til systemdokumentation, opbevaring samt sikkerhedskopiering af magnetbånd eller

andre krav, hvis læsbarhedskravet opgives. Udvalget bør i sine overvejelser inddrage den forventede teknologiske udvikling på regnskabsområdet, herunder elektronisk overførsel af data mellem virksomheder samt papirløse transaktioner i internationale forhold. Udvalget bør endvidere overveje, hvor en virksomheds regnskab skal føres og være tilgængeligt for myndighederne.

- c) Udvalget kan i øvrigt inddrage andre problemer vedrørende bogførings- og regnskabsforhold i sine overvejelser, som udvalgets undersøgelse af de ovennævnte spørgsmål måtte afdække.

5. Udvalget kan nedsætte underudvalg til behandling af særlige spørgsmål. Det forudsættes, at udvalget benytter sig heraf ved behandlingen af spørgsmålet om EDB-baseret bogføring.

Udvalget kan tilkalde særligt sagkyndige eller interesserede til deltagelse i drøftelser i udvalget eller i underudvalg."

1.2. Udvalgets sammensætning.

Udvalget fik følgende sammensætning:

kontorchef Troels Larsen (formand)

samt følgende, udpeget i fællesskab af Assurandør-Societetet, Butikshandelens Fællesråd, Danmarks Rederiforening, Den Danske Bankforening, Danmarks Sparekasseforening, Håndværksrådet, Industrirådet, Grosserer-Societetet og Provinshandelskammeret (hvilke sidste to organisationer fra den 1. januar 1987 er sluttet sammen i Det Danske Handelskammer):

direktør, landsretssagfører Erik Langsted,

regnskabschef Otto Nielsen,

samt følgende, udpeget i fællesskab af Landbrugsrådet, De danske Landboforeninger, Danske Husmandsforeninger og Andelsudvalget (hvilken sidste organisation fra den 27. april 1986 ændrede navn til Danske Andelsselskaber):

konsulent Arne Jensen,

samt følgende, udpeget i fællesskab af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd og Det Kooperative Fællesforbund:

statsautoriseret revisor John Dalgaard,

endvidere:

statsautoriseret revisor Egon Christensen, udpeget af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer,
registreret revisor Knud Colsted, udpeget af Foreningen af Registrerede Revisorer,
fuldmægtig Finn Høpner, udpeget af Ministeriet for Skatter og Afgifter, kontorchef K.M. Olsen, udpeget af Ministeriet for Skatter og Afgifter,
fuldmægtig Kirsten Mandrup, udpeget af Industriministeriet,
fuldmægtig Bodil Pedersen, udpeget af Aktieselskabs-Registeret, som fra den 1. januar 1988 ændrede navn til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Under udvalgets arbejde er der sket følgende ændringer i dets sammensætning:

Den 20. marts 1984 indtrådte konsulent Niels Erik D. Jensen, Industriministeriet, som formand for udvalget efter kontorchef Troels Larsen, som afgik ved døden i december 1983.

Den 6. marts 1985 blev konstitueret kontorchef Niels Erik D. Jensen afløst af fuldmægtig Jytte Ølgaard, Industriministeriet, som ved kongelig resolution af 6. februar 1987 blev udnævnt til kontorchef.

Den 30. november 1984 blev statsautoriseret revisor John Dalgaard afløst af statsautoriseret revisor Henrik C. Rasmussen.

Den 30. november 1984 blev statsautoriseret revisor Egon Christensen afløst af statsautoriseret revisor Teddy Wivel.

Den 30. november 1984 blev fuldmægtig Kirsten Mandrup afløst af fuldmægtig Leif Thomassen.

Den 13. august 1986 blev fuldmægtig Finn Høpner afløst af fuldmægtig Henrik Louv.

Den 26. august 1986 blev statsautoriseret revisor Henrik C. Rasmussen afløst af statsautoriseret revisor Morten Berring.

Den 18. maj 1987 blev statsautoriseret revisor Morten Berring afløst af statsautoriseret revisor Otto Jensen.

Den 18. maj 1987 blev fuldmægtig Bodil Pedersen afløst af fuldmægtig Annette Vestergaard.

Den 18. maj 1987 blev direktør, landsretssagfører Erik Langsted afløst af direktør Niels H. Jørgensen.

Udvalgets sekretariat bestod ved arbejdets afslutning af:

afdelingsleder Michael Pedersen, Statsskattedirektoratet,
toldinspektør Kurt Vittrup, Direktoratet for Toldvæsenet og
fuldmægtig Ole Rasmus Pedersen, Industriministeriet.

Tidligere har:

fuldmægtig Leif Sundby, Statsskattedirektoratet, fuldmægtig Olaf Eisenhart, Statsskattedirektoratet, og fuldmægtig Victor Kjær, Industriministeriet, været tilknyttet sekretariatet.

1.3. Udvalgets arbejdsform.

Udvalget holdt sit første møde den 1. maj 1984 og har holdt ialt 32 møder.

Udvalget nedsatte i september 1984 et underudvalg, hvis opgave det var at overveje, om der var behov for ændring af kravene til edb-baseret bogføring, jf. i det hele afsnit b) i pkt. 4 i det ovenfor citerede kommissorium. Underudvalget fik følgende sammensætning:

konsulent Niels Erik D. Jensen, Industriministeriet,
fuldmægtig Lise Lomholt Andersen,
kontorchef K.M. Olsen,
statsautoriseret revisor Torben Haaning,
chefkonsulent Annelone Jensen, I/S Datacentralen af 1959.

Statsautoriseret revisor Torben Haaning virkede som "teknisk formand" for underudvalget.

Underudvalgets sekretariat blev identisk med bogføringsudvalgets sekretariat, nemlig fuldmægtig Michael Pedersen, Statsskattedirektoratet, overtoldassistent Kurt Vittrup, Direktoratet for Toldvæsenet, og fuldmægtig Ole Rasmus Pedersen, Industriministeriet.

Under underudvalgets arbejde er der sket følgende ændringer i dets sammensætning:

Den 6. marts 1985 blev konstitueret kontorchef Niels Erik D. Jensen afløst af fuldmægtig Jytte Ølgaard, Industriministeriet. Jytte Ølgaard blev ved kongelig resolution af 6. februar 1987 udnævnt til kontorchef.

Fra underudvalgets 5. møde afløste seniorkonsulent Henning Heltoft, I/S Datacentralen af 1959, chefkonsulent Annelone Jensen.

Fra underudvalgets 6. møde afløste udvalgets sekretær Michael Pedersen, Statsskattedirektoratet, fuldmægtig Lise Lomholt Andersen. Samtidigt indtrådte fuldmægtig Leif Thomassen, Industriministeriet, i sekretariatet.

Fra underudvalgets 9. møde har som særligt sagkyndige deltaget statsautoriseret revisor Kjeld Dideriksen, medlem af Foreningen af Statsautoriserede Revisorers edb-udvalg, samt afdelingsleder Lars Preuthun, J. D. C. Data A/S. Afdelingsleder Lars Preuthun har deltaget i arbejdet som repræsentant for edb-servicebureaubranchen.

Underudvalget holdt sit første møde den 15. januar 1985 og har holdt ialt 13 møder.

For så vidt angår bogførings- og regnskabstekniske forhold har udvalget baseret sine overvejelser på indlæg fra udvalgets revisions- og regnskabskyndige medlemmer.

I forbindelse med underudvalgets behandling af edb-mæssige forhold har underudvalget inddraget særligt sagkyndige i udarbejdelsen af det grundlag, hvorpå underudvalget har gjort sine overvejelser og draget sine konklusioner.

1.4. Résumé.

Bogføringsudvalget har gennemgået den nuværende bogføringslov og -bekendtgørelse samt de bestemmelser om bogføring og regnskabsudarbejdelse, der er fastsat i medfør af skatte- og afgiftslovgivningen.

Udvalget har samlet alle generelle bestemmelser om bogføring og udarbejdelse af årsregnskab i et udkast til ny bogføringslov og -bekendtgørelse. Disse udkast indeholder flere og mere detaljerede bestemmelser end den nugældende bogføringslov og -bekendtgørelse.

Efter udkastene skal alle virksomheder (erhvervsdrivende) foretage bogføring og udarbejde et årsregnskab. Dette årsregnskab skal indeholde det minimum af oplysninger, som er nødvendigt for at give et billede af virksomhedens økonomiske forhold. Udgangspunktet i forslaget er, at regnskabet skal opstilles efter driftsøkonomiske kriterier. Der foreslås dog - særligt af hensyn til de mange mindre virksomheder - tillige mulighed for at udarbejde årsregn-

skabet i form af et skatteregnskab. Hvis denne mulighed benyttes, skal det oplyses, om regnskabet afviger væsentligt fra et regnskab aflagt efter driftsøkonomiske principper.

En gennemførelse af udvalgets udkast til nye bogføringsbestemmelser vil gøre det muligt at ændre de gældende bestemmelser inden for skatte- og afgiftslovgivningen, således at denne lovgivning alene omfatter de bestemmelser, der særligt vedrører skatte- og afgiftsforhold.

Udkastene adskiller sig navnlig fra de gældende love og bekendtgørelser ved:

- at bogføringspligten pålægges "erhvervsdrivende" - i modsætning til den nuværende detaljerede opregning af de bogføringspligtige, - i konsekvens heraf betegnes "virksomheder" som bogførings- og regnskabspligtige,

- at visse bestemmelser i skatte- og afgiftslovgivningen, der vedrører en virksomheds bogføring og regnskabsudarbejdelse, er indarbejdet i udkastene. I konsekvens heraf foreslås, at såvel skatte- som afgiftsmyndigheder skal være påtaleberettigede ved overtrædelse af bogføringsloven,

- at der i udkastet til revideret bogføringslov er sket en opdeling af bestemmelser i indledende bestemmelser, bogføringsbestemmelser, årsregnskabsbestemmelser og fælles bestemmelser,

- at der i udkastet til bogføringsbekendtgørelse er sket en opdeling af bestemmelserne, således at bestemmelserne om henholdsvis bogføring, dokumentation, betalingsregnskab, værdiansættelse, resultatopgørelse, balance, noter, supplerende regler for benyttelse af elektroniske hjælpemidler og opbevaringspligt er samlet i særlige afsnit,

- at der lovfæstes principper for god bogføringsskik og god regnskabsskik,

- at der i udkastene stilles klare krav til hvilke poster, årsregnskabet som minimum skal indeholde,

- at der skal foretages en specifikation af posterne i det omfang, virksomhedens forhold nødvendiggør dette,

at der indføres krav om, at der som en del af årsregnskabet skal gives en række supplerende oplysninger i form af noter,
at virksomheder, der overskrider visse størrelsesgrænser skal udarbejde årsregnskab efter årsregnskabslovens regler med de ændringer, der følger af forskelle i virksomhedsformen,
at der ved benyttelse af elektroniske hjælpemidler skal findes en særlig beskrivelse af brugen af disse,
at kravet om et kasseregnskab ikke skal gælde for virksomheder, der ikke modtager eller foretager kontante ind- eller udbetalinger, idet disse virksomheder i stedet kan føre et betalingsregnskab,
at det præciseres, hvad der er regnskabsmateriale, og hvad dette skal indeholde.

Der har i udvalget været arbejdet på at opnå enighed om udformningen og formuleringen af de enkelte afsnit i betænkningen og de foreslåede udkast til reviderede bogførings- og regnskabsbestemmelser, hvilket er lykkedes med en enkelt undtagelse. Det bemærkes i denne forbindelse, at Arbejderbevægelsens Erhvervsråds repræsentanter i udvalget har været enige med udvalget under dets hidtidige arbejde, indtil statsautoriseret revisor Otto Jensen indtrådte i udvalget på et meget sent tidspunkt i udvalgsarbejdet, den 18. maj 1987. På trods heraf har Otto Jensen ikke kunnet tilslutte sig en række af betænkningens endelige formuleringer og udvalgets konklusioner, hvilket er kommet til udtryk i en mindretalsudtalelse, jf. afsnit 5.12.

Når der derfor i det følgende tales om eller sker anførelse af udvalgets opfattelser m.v., må sådanne udtryk tages med det generelle forbehold, at der flere steder alene kan være tale om udvalgsflertallets opfattelser m.v.

I anledning af den afgivne mindretalsudtalelse bemærker udvalgets øvrige medlemmer, at statsautoriseret revisor Otto Jensens udtalelse baserer sig på en væsentlig anderledes forståelse af såvel udvalgets opgave som dets arbejdsform. Det bemærkes, at mindretalsudtalelsen lider af fundamentale misforståelser og fejlagtige slutninger. Endvidere giver mindretalsudtalelsen

på grund af sin opbygning og brede formulering ikke efter de øvrige medlemmers opfattelse et rimeligt billede af de præcise punkter, hvor Otto Jensen er uenig med flertallet. I betragtning af indholdet af den anførte kritik afstår de øvrige medlemmer fra at kommentere udtalelsen yderligere.

Dog finder de øvrige medlemmer anledning til at kommentere den kritik, Otto Jensen retter mod udvalgets sekretariat. Udvalget kan her i det hele understøtte og henholde sig til det om udvalgets arbejdsform her på side 16, 3. afsnit, anførte. Otto Jensens kritik vidner også på dette område om, at det har været vanskeligt at indtræde som medlem af udvalget på så sent et tidspunkt tæt på udvalgsarbejdets afslutning, og dér på en tilstrækkelig måde at sætte sig ind i udvalgets hidtidige arbejde.

Kapitel 2. Gældende ret og vurdering heraf.

2.1. Oversigt over gældende bestemmelser.

De regler, der gælder for bogføring, findes i bogføringsloven med tilhørende bekendtgørelse samt i en række bekendtgørelser udstedt i medfør af skatte- og afgiftslovgivningen.

Det er bogføringsloven (lov nr. 178 af 5. juni 1959 om bogføring) der giver de generelle retningslinier for, hvorledes det løbende bogholderi skal føres og dermed grundlaget for opgørelsen af driftsresultatet og for de muligheder, der er for efterfølgende at kontrollere, at det er korrekt opgjort. Bogføringsloven er ændret ved lov nr. 225 af 8. juni 1966 og lov nr. 122 af 25. marts 1970.

Bogføringsloven gælder for både de største og mindste virksomheder og giver derfor kun meget summariske og generelle regler for den løbende bogføring. I medfør af lovens § 2 er der udstedt bekendtgørelse nr. 226 af 18. juni 1959 om bogføringspligtens omfang og indhold. Denne bekendtgørelse er ændret ved bekendtgørelse nr. 370 af 30. november 1962 (§ 5, stk. 4) og ved bekendtgørelse nr. 65 af 12. februar 1973 (§ 1, stk. 3 og § 7, stk. 5-8).

Inden for skatteområdet findes bogføringsregler i statsskattelovens § 22, stk. 4, Ministeriet for Skatter og Afgifters mindstekravs bekendtgørelse, bekendtgørelse nr. 461 af 8. september 1976, bekendtgørelse nr. 656 af 19. februar 1978 om arkitekters og rådgivende ingeniørers regnskabsføring samt bekendtgørelse nr. 545 af 20. december 1979 om regnskabsførelse efter kildeskatte- loven. Den 13. august 1987 blev følgende 3 bekendtgørelser udstedt:

nr. 546 om ændring af bekendtgørelse om mindstekrav til Årsregnskaber, der vedlægges selvangivelsen, og om krav til det regnskabsmæssige grundlag,

nr. 547 om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og regnskabet for erhvervsdrivende fonde, der anvender reglerne i virksomhedsskatte- loven,

nr. 548 om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og regnskabet for fonde og foreninger m.v., som omfattes af fondsbeskatningsloven.

Vedrørende bogføringsregler inden for afgiftsområdet bemærkes, at der i medfør af merværdiafgiftslovens § 18, stk. 5, er udstedt bekendtgørelse om regnskabsførelse efter merværdiafgiftsloven (finansministeriets bekendtgørelse nr. 249 af 7. maj 1973 med senere ændringer). Endvidere indeholder Afgiftsvejledning moms fra 1978 samt toldvæsenets regnskabshæfte visse regler om regnskabsførelse.

I lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab findes regler for opstilling af aktie- og anpartsselskabers årsregnskab. Da regnskabsaflæggelse efter denne lov hviler på selskabernes bogføring, er der en snæver sammenhæng mellem bogføringsbestemmelserne og denne lov. Denne sammenhæng er udtrykkeligt nævnt i udvalgets kommissorium. I henhold til lov nr. 286 af 6. juni 1984 om erhvervsdrivende fonde finder årsregnskabsloven også anvendelse på erhvervsdrivende fonde.

2.2. Systematik for kapitlet.

T dette kapitel vil bogføringsloven og -bekendtgørelsen blive gennemgået i afsnit 2. I afsnit 3 vil særbestemmelserne inden for skatte- og afgiftsområdet blive gennemgået. I afsnit 4 vil årsregnskabsloven blive gennemgået. Afsnit 5 indeholder en vurdering af de gældende regler.

2.3. Almindelige bogføringsregler.

2.3.1. Bogføringspligtige.

§ 1 i bogføringsloven fastslår udtømmende, hvem der har pligt at føre forretningsbøger. Bestemmelsen består af 3 afsnit, hvoraf afsnit A omfatter aktieselskaber og andre erhvervsdrivende selskaber med begrænset ansvar, brugsforeninger og andre andelsforeninger samt disses

fællesforeninger, stiftelser og selvejende institutioner, der udøver erhvervsvirksomhed, herunder erhvervsmæssig skolevirksomhed.

Under afsnit B nævnes personer, ansvarlige interessentskaber og kommanditselskaber, der driver erhvervsvirksomhed, hvis udøvelse er betinget af næringsbrev i henhold til næringsloven eller bevilling i henhold til hotel- og restaurationsloven. Efter § 30 i lov nr. 601 af 10. december 1975 om næring opretholdes bogføringspligten, selv om det almindelige krav om næringsbrev blev ophævet ved samme lov.

Afsnit C omfatter personer, ansvarlige interessentskaber og kommanditselskaber, der erhvervsmæssigt driver virksomhed af nærmere defineret art (liberale erhverv). De forskellige former for virksomhed er i loven angivet under i alt 37 punkter.

Den nøje opregning af selskaber og erhvervsvirksomheder er udtryk for, at alle erhvervsvirksomheder principielt er underkastet bogføringspligt uden hensyn til den enkelte virksomheds karakter og størrelse. Hvis en bogføringspligtig tillige driver anden erhvervsvirksomhed, der ikke omfattes af pligten, bliver denne virksomhed således også inddraget herunder, jf. § 1, stk. 5.

Under § 1, stk. 1, afsnit C, nr. 35 - 37, nævnes en række særregler for landbrugs-, gartneri- og skovbrugsdrift.

2.3.2. Materielle krav til bogføring.

2.3.2.1. Generelle principper for bogføring.

Efter bogføringslovens § 2 skal forretningsbøger føres på ordentlig og omhyggelig måde og skal give så fuldstændige oplysninger om den bogføringspligtiges forretninger og formueforhold, som hensynet til kreditorer og offentlige myndigheder tilsiger. De nærmere

regler for bogføringspligtens omfang og indhold fastsættes af industriministeren.

Som generelt princip for bogføringen fastsættes i bogføringsbekendtgørelsens § 1, at bogføringen under fornødent hensyn til virksomhedens omfang og beskaffenhed skal foretages på en sådan måde, at der gennem bogføringen gives en klar og overskuelig redegørelse for virksomhedens forretninger og formueforhold, herunder oplysning om driftsindtægter og -udgifter, den i virksomheden anbragte kapital (såvel egenkapital som fremmedkapital), udbetaling til indehavere samt disses udtagelse af varer eller lignende fra virksomheden.

Kravene til regnskabsgrundlaget er udformet således, at der bevares et revisionsspor i den samlede regnskabsfunktion.

2.3.2.2. Konkrete krav til bogføring og regnskab.

Bogføringsbekendtgørelsen fastsætter nærmere krav til den løbende bogføring, herunder til kasseregnskabet, årsregnskabet, statusbogens indretning, m.v., samt opbevaring af regnskabsmateriale (løbende bogføring: §§ 1-2 samt § 6, årsregnskabet §§ 3-6, opbevaring: § 7).

2.3.2.2.1. Den løbende bogføring.

Efter § 1, stk. 2, skal uanset virksomhedens størrelse den løbende bogføring i det mindste omfatte et kasseregnskab for ind- og udbetalinger, ligesom der gennem bogføringen skal gøres rede for den bogføringspligtiges økonomiske stilling ved bogføringens begyndelse og ved udgangen af hver regnskabsperiode.

Specifikke krav til den løbende bogføring stilles alene for så vidt angår kasseregnskabet. Efter § 2 skal i kasseregnskabet så vidt muligt dagligt optages samtlige ind- og udbetalinger, særskilt for hver enkelt post eller, hvis særskilte specifikationer føres, med en samlet sum for hver af disse.

Kontant salg kan dog bogføres som en enkelt post for dagers samlede salg.

Kasseregnskabet skal føres på så overskuelig måde, at der er let adgang til at foretage en daglig afstemning af kassebeholdningen med kasseregnskabet.

Foruden krav om kasseregnskab skal der efter § 4, stk. 5, i visse tilfælde udarbejdes særskilte specifikationer for anlægs- og omsætningsaktiver.

2.3.2.2.2. Årsregnskabet.

Regnskabsperioden skal omfatte 12 måneder, jf. § 3.

En virksomheds første regnskabsperiode kan dog omfatte et kortere eller længere tidsrum, dog højst fjorten måneder - for aktieselskaber indtil atten måneder.

Ved omlægning af regnskabsperioden kan en enkelt periode ligeledes omfatte et kortere eller længere tidsrum, dog højst fjorten måneder - for aktieselskaber indtil atten måneder.

Efter § 4, stk. 1, skal den bogføringspligtiges status opgøres ved bogføringspligtens indtræden. Derefter skal der for **hver** regnskabsperiode udarbejdes et regnskab (årsregnskab) indeholdende en opgørelse over indtægter og udgifter i perioden samt en opgørelse over aktiver og passiver (status) **ved** periodens udgang, jf. § 4, stk. 2.

Om driftsregnskabet (resultatopgørelsen) fastsættes i § 4, stk. 4, at opgørelsen over indtægter og udgifter skal anføre disse i hovedposter eller optage dem gruppevis på overskuelig måde. Foretagne afskrivninger på faste ejendomme, skibe, inventar, maskiner og lignende anlægsværdier samt beregnet rente af egenkapital skal angives særskilt.

§ 4, stk. 3, indeholder en generalklausul for udarbejdelse af status (balance). Såvel status ved bogføringspligtens indtræden som årsregnskabet skal under omhyggelig hensyntagen til tilstedeværende værdier og forpligtelser og under foretagelse af nødvendige afskrivninger opgøres, således som ordentlig og forsigtig forretningsbrug tilsiger.

I status kan posterne optages hver for sig eller i hovedgrupper efter posternes art, jf. § 4, stk. 5. Poster for egenkapital må dog ikke sammenblandes med andre statusposter.

For varebeholdning og andre poster, der ikke specificeres i status, skal der foreligge særskilte specifikationer med oplysning om værdiansættelsen.

For poster, der i status opføres til en anden værdi end anskaffelsesværdien med fradrag af de i bøgerne oplyste afskrivninger, må det af specifikationerne fremgå, hvilke vurderingsregler der er anvendt ved opgørelsen.

Om egenkapitalen fastsættes i § 4, stk. 6, at der i årsregnskabet skal redegøres for, hvorledes denne har ændret sig ifølge opgørelsen over indtægter og udgifter, udbetaling af overskud, udtagelse af penge eller varer til indehavere (driftsregnskabet/resultatopgørelsen) eller som følge af æn-

dringer i aktiver eller passiver, som ikke fremgår af opgørelsen over indtægter og udgifter.

Efter § 4, stk. 7, skal der i årsregnskabet gives oplysning om omfanget af foretagne pantsætninger - samt påtagne vekselforpligtelser og påtagne, ikke særligt dækkede kautions- og andre garantiforpligtelser, herunder kontraktmæssige ydelser af pensionslignende art. Bestemmelsen gælder ikke for banker.

Om enkeltmandsvirksomheder bestemmes i § 4, stk. 8, at den pågældendes samtlige aktiver og passiver skal optages i status, dog undtaget løsøre, der ikke benyttes inden for virksomheden. Aktiver og passiver, der ikke vedrører virksomheden, kan dog optages i et særligt tillæg til status. Indtægter og udgifter vedrørende sådanne aktiver og passiver kan i så fald holdes uden for bogføringen.

2.3.2.2.3. Statusbogens indretning m.v.

Status ved bogføringspligtens indtræden samt årsregnskabet skal være opgjort og optaget i en statusbog senest seks måneder efter henholdsvis bogføringspligtens indtræden og regnskabsperiodens udløb, jf. § 5, stk. 1.

I statusbogen skal siderne (pagina) eller modstående sider (folio) være fortløbende nummererede, jf. stk. 2. Statusbogen skal underskrives af samtlige ansvarlige indehavere, i selskaber af dem, der er ansvarlige for virksomhedens daglige drift, jf. stk. 3.

En bogføringspligtig, der lader sine regnskaber udarbejde eller revidere af en revisor, der ikke er ansat i virksomheden, kan indrette sin statusbog som et løbsbladsbind, jf. stk. 4.

Anvendes løbsbladsbind, skal de underskrevne årsregnskaber indsættes under fortløbende paginering, og hvert enkelt indsat blad skal bære revisors påtegning om datoen for indsættelsen. I løbsbladsbindet skal der findes et særligt blad med indholdsangivelse, hvor hvert enkelt indsat regnskab er angivet med sidetal og indsættelsens datering, bekræftet ved revisors underskrift.

For såvel den løbende bogføring som statusopgørelsen gælder efter § 6, at indskriften skal foretages med blæk, maskine eller på anden holdbar måde. Indførsler skal ifølge gængse bogføringsbestemmelser eller gældende bogføringspraksis ske i rækkefølge. Mellemrum må ikke forefindes. Der må ikke foretages raderinger i det bogførte. Fejlposterings skal enten rettes ved modposterings eller ved udstregning, men må ikke gøres ulæselige.

Blade af indbundne bøger må efter stk. 2 ikke fjernes.

Hvis bogføringen helt eller delvist sker på løbsblade, kort, eller lignende, eller anvendes sådanne løbsblade m.v. til de særlige specifikationer til kasseregnskabet, der omtales i § 2, skal der ved en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af forretningsgangen tilstræbes sikring mod misbrug af løbsblade.

2.3.3. Opbevaring.

Forretningsbøger skal efter bogføringslovens § 2, stk. 2, opbevares i 5 år regnet fra udgangen af det regnskabsår, i hvilket den sidste notering er foretaget. Løbsblade, kort eller lignende samt de til bogføringen hørende bilag, hvis omfang nærmere bestemmes af industriministeren, skal opbevares i 5 år fra udgangen af vedkommende regnskabsår.

Alle regnskabsbøger skal opbevares i 5 år regnet fra udgangen af det regnskabsår, i hvilket den sidste notering er foretaget, jf. § 7.

Specifikationer til statusopgørelsen, modtagne breve, kopier eller genparter af afsendte breve eller forretningspapirer, der vedrører bogføringen, skal opbevares i 5 år fra udgangen af vedkommende regnskabsår, jf. § 7, stk. 2.

For banker, sparekasser samt sådanne institutter og personer, på hvilke der i henhold til checklovgivningen kan trækkes checks, gælder, at disse er berettiget til at udlevere indløste checks til udstederen mod en kvittering, der da er undergivet opbevaringspligt. Sådant udlevering kan dog kun finde sted til checkudstedere, der er bogføringspligtige og har opbevaringspligt for de pågældende checks vedkommende.

Hvis kassestrimler eller andre bilag for kasseindtægter, der er udarbejdet af den bogføringspligtige, benyttes, skal disse bilag opbevares i 1 år efter udgangen af vedkommende regnskabsår, medmindre der på anden måde føres betryggende kontrol med indtægternes bogføring, jf. stk. 4.

2.3.4. Edb-baseret bogføring.

Med baggrund i stigende anvendelse af edb-teknik i bogføringsarbejdet blev der i handelsministeriets bogføringsbekendtgørelse ved bekendtgørelse af 12. februar 1973 tilføjet følgende nye stykke:

"Foretages den løbende bogføring ved hjælp af edb-maskiner, skal bogføring omfatte specifikationer i klarskrift (konventionel skrift) eventuelt på mikrofilm, jf. § 7, stk. 5-8, der viser, hvorledes saldiene på de enkelte konti er sammensat af enkeltposter, således at sammenhængen mellem årsregnskabet og de enkelte poster klart fremgår."

For originale modtagne bilag, der mikrofilmes, gælder efter § 7, stk. 6, at disse skal opbevares i 1 år efter udgangen af det regnskabsår, som bilagene vedrører, medens kopier eller genparter af afsendte breve og forretningspapirer samt uddatarnmateriale, der viser, hvorledes de enkelte tal i regnskaber ført på edb-maskiner er fremkommet, straks kan erstattes af mikrofilm.

I stk. 7-8 findes forskrifter for sikkerhedsforanstaltninger i forbindelse med mikrofilmning af originale bogføringsbilag.

Efter stk. 7 skal virksomheder, der benytter mikrofilm, gennem passende kontrolforanstaltninger sikre:

- a) at alle oplysninger, der fremgår af det originale bilags- og EDB-materiale, overføres til filmen, der kontrolleres for læsbarhed, fejl eller mangler, forinden det originale materiale makuleres,
- b) at filmen fremkaldes og opbevares på betryggende måde, således at filmens læsbarhed sikres indtil udløbet af opbevaringspligten, og
- c) at filmen arkiveres således, at det teknisk er muligt hurtigt at finde billedet af et vilkårligt udvalgt bilag.

Efter stk. 8 skal i det omfang offentlige myndigheder er berettiget til at kræve oplysning om en virksomheds bogholderi, det fornødne udstyr til fremfindelse og læsning af mikrofilmede bilag stilles til disposition og læsbare aftryk af bilagene leveres uden betaling. Dette gælder dog kun, hvis de originale bilag er makuleret.

2.4. Bogføringsregler inden for skatteområdet.

2.4.1. Oversigt over bogføringsregler.

Opgørelsen af erhvervsdrivendes skattepligtiges indkomst bygger på det resultat, som årsregnskabet, udarbejdet på grundlag af deres eget bogholderi, udviser.

Statsskatteloven bestemmer i § 22, stk. 4, at skattepligtige, der er pligtige til at føre autoriserede handelsbøger (det vil sige bogføringspligtige i henhold til bogføringsloven), sammen med angivelsen af deres indkomstskat skal indsende et driftsregnskab og opgørelse over status ved det pågældende driftsårs begyndelse og slutning.

Statsskatteloven indeholder ingen bestemmelser om, hvorledes "handelsbøger" skal føres, og resultatet opgøres, men forudsætter blot, at de føres efter bogføringslovens bestemmelser.

I en række speciallove - varelagerloven, afskrivningsloven og ligningsloven - er der fastsat bestemmelser om, hvorledes en række statusposter, der har betydning for periodeafgrænsningen af de enkelte års driftsresultater, skal vurderes, ligesom der er praksis for, at renter skal påvirke driftresultatet i det år, hvor de er forfaldne.

Disse specielle skattemæssige vurderingsregler har ikke betydning for den løbende bogføring, men påvirker alene fordelingen af virksomhedens resultat på de enkelte driftsåre. Det er det driftsmæssige resultat udarbejdet efter bogføringslovens bestemmelser, der er grundlaget for en erhvervsdrivendes ansættelse, korrigeret med forskelle mellem skattemæssige og driftsmæssige vurderinger af de statusposter, der har betydning for periodeafgrænsningen.

Udviklingen er gået i retning af, at der er blevet forskelle mellem de skattemæssige og de driftsmæssige vurderingsregler på stadig flere områder, således at de korrektioner, der er nødvendige for at omgøre det driftsmæssige resultat til det skattemæssige resultat, i dag kan være meget omfattende og komplicerede.

For at sikre at ligningsmyndighederne har muligheder for at kontrollere erhvervsdrivendes regnskaber udstedte ministeriet for Skatter og Afgif-

ter Mindstekravsbekendtgørelsen, bekendtgørelsen nr. 461 af 8. september 1976.

Mindstekravsbekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i skattekontrollovens § 3, stk. 3, der lyder:

"Efter indstilling fra ligningsrådet kan skatteministeren fastsætte regler om det regnskabsmæssige grundlag for udarbejdelsen af de årsregnskaber, der efter stk. 1 eller § 22, stk. 4, i lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst og formueskat til staten skal indsendes til ligningsmyndighederne."

Mindstekravsbekendtgørelsen gælder for alle, der skal vedlægge selvangivelsen et regnskab, uanset virksomhedens størrelse eller art. Den indeholder derfor kun de mest enkle bogføringsregler og alene bestemmelser vedrørende de mindstekrav til årsregnskabets indhold, der er udviklet almindelig kutyme for at kræve.

2.4.1.1. Krav til de indsendte årsregnskaber.

Resultatet af virksomhedens primære drift (bruttoavancen) skal være specificeret i såvel omsætning som vareforbrug, der begge skal være opgjort efter præstationsprincippet, d.v.s. såvel kontantkøb og -salg som kreditkøb og -salg. Er det til grund for årsregnskabet liggende bogholderi ført efter kasseprincippet, d.v.s. når betaling er sket, skal bogholderiets tal være reguleret med forskydninger i varetilgodehavender og -gæld, og det skal anføres som en tekstnote, at det daglige bogholderi ikke har omfattet regnskab med varetilgodehavender og -gæld. Endvidere skal der udarbejdes og opbevares specificerede opgørelser, der viser beløb, navn og adresse på hvert enkelt tilgodehavende og gældspost på statustidspunktet.

For at hindre at tab på debitorer skjult modregnes i omsætningen, ved at fordringer blot udelades helt eller delvis i opgørelsen af de samlede varetilgodehavender ultimo, er det bestemt, at konstaterede og forventede tab på debitorer skal vises som særskilte udgiftsposter i driftsregnskabet.

Vareforbruget skal opgøres og vises under hensyn til forskydninger i varebeholdningen før skattemæssige nedskrivninger, således at der i de tilfælde, hvor det er hensigtsmæssigt at udregne en bruttofortjeneste, er grundlag for at opgøre denne upåvirket af ændringer i de skattemæssige nedskrivninger.

Reguleringer med forskydninger i værdien af igangværende arbejder skal, hvis den ikke vises som en helt særskilt post i driftsregnskabet, ske enten i opgørelsen af forbruget af varer og tjenesteydelser eller i omsætningen.

Igangværende arbejder repræsenterer, ligesom varer på lager, afholdte udgifter i en regnskabsperiode, som ikke er modsvaret af indtægter, hidrørende fra de afholdte udgifter.

Hverken bogføringsloven eller mindstekravsbekendtgørelsen indeholder som nævnt bestemmelser om, at der i håndværks/og produktionsvirksomheder skal føres regnskab (efterkalkulation) over, hvad der investeres i hver enkelt arbejdsopgave. Der er skattemæssig praksis for, at alene direkte afholdte udgifter skal medtages i opgørelsen af værdien af de igangværende arbejder ved regnskabsperiodens udløb, medens indirekte produktionsomkostninger og værdien af skatteydernes eget arbejde ikke behøver at blive medregnet, medmindre skatteyderen selv ønsker det.

Som et supplement til mindstekravsbekendtgørelsen udstedte Ministeriet for Skatter og Afgifter bekendtgørelse nr. 656 af 19. de-

cember 1978 om arkitekters og rådgivende ingeniørers regnskabsføring.

Heri er bestemt, at udøvere af disse to liberale erhverv skal føre efterkalkulationer for hver arbejdsopgave - sagsregnskab -, hvori alle direkte udgifter samt værdien af virksomhedsindehaverens personlige arbejdsindsats vedrørende den pågældende opgave skal registreres.

For tiden er det kun arkitekter og rådgivende ingeniører, der er pligtige at føre sagsregnskab og til at indtægtsføre og aktivere egen arbejdsindsats på igangværende arbejder.

I større virksomheder vil der normalt løbende være ført efterkalkulationer, der viser, hvad der er investeret i de igangværende arbejder.

Foreligger der ikke specificerede efterkalkulationer, der løbende viser værdien af materiale og arbejdslønninger, der er investeret i de igangværende arbejder, skal der på statustidspunktet foretages en opmåling af hvert enkelt igangværende arbejde. Det skal af opgørelsen fremgå, hvorledes man er kommet frem til mængden af de i de enkelte igangværende arbejder investerede værdier, og hvorledes værdiansættelsen er sket.

I overensstemmelse med gældende praksis kræves, at der bag statustallet for varebeholdningen ligger en specificeret vareoptællingsliste. Føres der lagerregnskab, kan det tillades, at den fysiske optælling af lageret ikke sker på selve statustidspunktet, men på andre tidspunkter i løbet af regnskabsåret, således at det førte lagerregnskab til stadighed er afstemt og kan danne betryggende grundlag for en opgørelse af lagerbeholdningen pr. statusdagen.

Mindstekravsbekendtgørelsens krav til redegørelse for ændringer i egenkapitalen (formueforklaring) omfatter ligesom i bogføringsloven kun den indkomst og formue, der er omfattet af bogføringspligten, og som fremgår af årsregnskabet. Det privatforbrug, der her vises, er ikke det ligningsmæssige privatforbrug, der blandt andet har betydning for afgørelsen af, om bestemmelsen i ligningslovens § 28 får betydning for skatteansættelsen, men blot hvad der er indskudt eller hævet i den pågældende virksomhed.

I forbindelse med skattereforens hovedloves ikrafttræden fra 1987 er mindstekravsbekendtgørelsen ændret og suppleret med bekendtgørelse nr. 546, 547 og 548 af 13. august 1987. De to sidstnævnte bekendtgørelser omhandler skattemæssige regnskabskrav vedrørende henholdsvis virksomhedsskatteloven og fondsbeskatningsloven.

2.4.1.2. Opbevaringspligt.

Regnskabet med bilag skal opbevares i 5 år efter regnskabsårets udløb. Der er dog i visse tilfælde mulighed for at nøjes med at opbevare kassestrimler m.v. i 1 år.

Der er pligt til at opbevare regnskabsmaterialet med bilag i Danmark. Dette gælder både, når den skattepligtige virksomhed udløves i Danmark og i udlandet. Hvis den skattepligtige driver virksomhed i udlandet, er det dog tilstrækkeligt, at regnskabsmateriale vedrørende den udenlandske del af virksomheden opbevares i Danmark i form af genparter, hvis det godtgøres, at der efter det pågældende lands regler er pligt til at opbevare det originale regnskabsmateriale dér.

For erhvervsdrivende, der alene er regnskabspligtige efter skatte-lovgivningens regler - og således ikke er bogføringspligtige -, er der under særlige omstændigheder mulighed for at dispensere fra kravet om, at regnskabsmaterialet skal opbevares i Danmark.

2.4.1.3. Krav om supplerende oplysninger.

I Ministeriet for Skatter og Afgifters bekendtgørelse nr. 545 af 20. december 1979 om regnskabsførelse efter kildeskatteloven er der givet forskrifter for, hvorledes indeholdelsespligtige skal føre regnskab og om udbetaling og godskrivning af A-indkomst samt indeholdelse af A-skat.

Indeholdelsespligtige, der lader dette regnskab indgå som en del af deres almindelige bogholderi, skal føre en "lønafregnskabskonto", hvorpå al udbetalt A-skattepligtig løn skal placeres. Der er intet krav om, at den samlede saldo på denne konto vises i årsregnskabet, og heller intet krav om, at saldoen skal opgøres for et kalenderår ad gangen, hvis virksomheden har forskudt regnskabsår.

Bekendtgørelsen giver således ikke mulighed for en umiddelbar afstemning af de indsendte lønangivelser med det i selvangivelsen vedlagte regnskab, hvorfor bekendtgørelsen har måtte suppleres med følgende krav i mindstekravs bekendtgørelsens § 11:

"Af årsregnskabet skal fremgå, i hvilke regnskabsposter og med hvilke beløb lønninger, honorarer m.v., for hvilke der foreligger oplysningspligt i henhold til skattekontrollovens § 7, er placeret, således at der vises en afstemning mellem årsregnskab og lønangivelse. Benyttes et fra kalenderåret afvigende regnskabsår, skal indsendes en specifikation, der oplyser, hvorledes de i regnskabet anførte lønninger m.v. fordeler sig på de dele af kalenderåret, der udgør regnskabsperioden."

2.4.1.4. Virksomhedsskemaer.

Fra og med 1986 har erhvervsdrivende pligt til at afgive standardiserede selvangivelses- og regnskabsoplysninger til skattemyndighederne, jf. bekendtgørelse nr. 971 af 18. december 1986 om virksomhedsskemaer.

2.4.2. Bogføringsregler inden for afgiftsområdet.

2.4.2.1. Regnskabskrav.

Ifølge bestemmelserne i Finansministeriets bekendtgørelse nr. 249 af 7. maj 1973 om regnskabsførelse efter momsloven skal enhver registreret virksomhed føre et regnskab over køb og salg af varer og afgiftspligtige ydelser.

Regnskabet skal primært danne grundlag for opgørelse af virksomhedens afgiftstilsvær. Det skal desuden sikre, at virksomheden kan opfylde sin oplysningspligt for toldvæsenet efter lovens § 32. Endelig skal regnskabet give toldvæsenet grundlag for at kontrollere, at afgiften bliver rigtigt opkrævet og indbetalt.

Virksomheden skal føre et regnskab over indkøb og salg af varer og afgiftspligtige ydelser, således at de beløb, som virksomheden ved udgangen af hver afgiftsperiode skal angive i afgiftsangivelsen til toldvæsenet, fremgår af regnskabet.

Afgiftsregnskabet kan enten føres i virksomhedens almindelige forretningsregnskab eller i toldvæsenets regnskabshæfte.

Føres regnskabet i det almindelige forretningsregnskab, skal dette indeholde særlige konti for den indgående afgift og den udgående afgift samt konto for eventuel eksportomsætning m.v.

Afgiftsbeløbene føres på afgiftskontiene i forbindelse med posteringen af det pågældende køb eller salg i forretningsregnskabet. Afgiftskontiene kan dog føres med periodiske posteringer, når afgiften kan beregnes direkte på grundlag af saldoen på andre konti. I så fald føres disse konti med værdien indbefattet afgiften, og kontiene må kun omfatte enten køb, hvoraf afgiften kan medregnes til den indgående afgift, eller salg hvoraf der skal svares afgift.

Den af toldvæsenet ved import af varer beregnede afgift skal altid føres direkte på konto for indgående afgift.

Føres køb- og salgskonti med summariske posteringer, skal der foreligge specifikationer (journaler, kladder, kassestrimler eller lignende), hvoraf fremgår, hvorledes de summariske poster er sammensat af enkeltposter.

Bruges toldvæsenets regnskabshæfte, føres regnskabet i overensstemmelse med rubriceringen og den i hæftet trykte vejledning.

Virksomheder, der er bogføringspligtige efter bogføringsloven eller pålagt regnskabspligt efter skattekontrolloven, skal endvidere føre et kasseregnskab, og virksomhederne skal foretage effektive daglige - eller efter virksomhedens art og omfang jævnlige - kasseafstemninger.

Regnskabet føres for køkets vedkommende på grundlag af fakturaer, notaer, afregningsbilag og modtagne kreditnotaer. For importerede varer føres regnskabet på grundlag af fortoldningsbegæringens debetnotaer eller de fra toldvæsenet modtagne månedlige kontouddrag.

Regnskabet over salget skal føres på grundlag af kopier af salgsbilag eller af kasseregnskabet.

Der er i momslovens § 17 fastsat regler, hvorefter der ved ethvert salg af varer og afgiftspligtige ydelser - undtagen til private - skal udstedes faktura eller afregningsbilag i to eksemplarer, der indeholder visse i loven fastsatte oplysninger, således at de kan danne grundlag for bogføring hos såvel køber som sælger.

Afgiftsregnskabet for en afgiftsperiode skal være ført inden angivelsens indsendelse.

I tilfælde, hvor angivelsen for en afgiftsperiode ikke er indsendt, men hvor fristen for indsendelse af den pågældende angivelse er udløbet, kan toldvæsenet kræve, at virksomhedens bogføring for vedkommende periode efter en frist på mindst 14 dage skal være ajourført.

2.4.2.2. Specifikationer.

Regnskabet skal føres på klar og overskuelig måde og indeholde sådanne specifikationer, at det kan danne grundlag for toldvæsenets kontrol med afgiftens rigtige betaling.

Det skal således være muligt at sammenholde alle posteringer i regnskabet med de tilsvarende købs- og salgsbilag.

Kravet om specifikation af summariske poster gælder også for efterposteringer.

2.4.2.3. Kasseregnskab.

I kasseregnskabet skal der så vidt muligt dagligt optages alle ind- og udbetalinger særskilt for hver enkelt post.

Føres der særskilte specifikationer (kassestrimler, paragonsejler, særskilt førte lister eller lignende), der indeholder oplysning om de

enkelte beløb, kan disse optages i kasseregnskabet med en samlet sum for hver specifikation.

Visse virksomheder er efter deres art og handelsform (f.eks. detailsalg fra vogn eller torvestade) afskåret fra at benytte kasseapparat eller føre lister m.v. over de enkelte indbetalinger.

Sådanne virksomheder må i stedet opgøre afsætningen på grundlag af daglige kasseopgørelser. Disse skal foretages på særlige bilag eller i virksomhedens kassekladde, og bilagene (kassekladden) skal opbevares som en del af afgiftsregnskabet.

2.4.2.4. Debitor-/kreditorregulering.

Virksomheder, der opgør salget på grundlag af kasseregnskabet, skal af hensyn til afgiftsregnskabet foretage regulering på grundlag af udestående fordringer ved afgiftsperiodens begyndelse og slutning. Detailhandlere og andre, der afregner med kunderne ugentligt, kan dog undlade at foretage regulering for udestående fordringer for sådant salg.

De periodiske reguleringer vedrørende udestående fordringer skal fremgå af regnskabet eller af særlige opstillinger, der opbevares sammen med regnskabet.

Virksomheder, der opgør den indgående afgift på grundlag af de foretagne betalinger, kan foretage regulering på grundlag af en specificeret opstilling over leverandørgælden ved afgiftsperiodens begyndelse og slutning, således at den indgående afgift i en periode svarer til den i perioden tilfakturerede afgift.

2.4.2.5. Landbrug og fiskeri m.v.

Virksomheder, der er registreret som landbrug og fiskeri m.v., kan føre afgiftsregnskabet på grundlag af periodiske opgørelser (f.eks. uge-, måned- eller halvårsopgørelser) fra leverandører og aftagere. Opgørelserne skal indeholde samme oplysning som foreskrevet for fakturaer.

2.4.2.6. Årlig lageropgørelse.

De registrerede virksomheder skal en gang årligt foretage en optælling af virksomhedens varelager og opgøre lagerets værdi. Opgørelsen kan foretages i forbindelse med virksomhedens almindelige statusopgørelse.

Lageropgørelsen skal ikke indsendes til toldkammeret, men skal opbevares sammen med det øvrige regnskabsmateriale i 5 år.

2.4.2.7. Opbevaringspligt.

Registrerede virksomheder samt virksomheder, der i henhold til momslovens § 4, stk. 1 (omsætning under 10.000 kr.), er fritaget for at svare afgift, skal opbevare deres forretningsregnskaber (herunder varekøbs- og varesalgsbøger, salgskladder, kontokort, journaler m.v.) samt regnskabsbilag og andet regnskabsmateriale (herunder bestillingsbøger, indkøbsfakturaer, afregningsbilag, kopier af salgsfakturaer, kreditnotaer, regninger, notaer, fabrikationssedler, kassestrimler, lageroptællingslister og lignende) i 5 år efter udløbet af det pågældende regnskabsår.

Selv om virksomhederne ikke har pligt til at anvende f.eks. følgesedler, arbejdskort og lignende, skal sådanne, såfremt de udarbejdes, opbevares sammen med det øvrige regnskabsmateriale i 5 år.

Toldkamrene kan meddele detailhandelsvirksomheder dispensation fra bestemmelserne om 5 års opbevaringspligt for kassestrimler, således at disse kun kræves opbevaret i 1 år efter udgangen af vedkommende regnskabsår. Det er en betingelse herfor, at der er tale om virksomheder med en intern arbejdsdeling, og at virksomhedens interne kontrolforanstaltninger skønnes at sikre en betryggende registrering af kontantsalget, således at en egentlig kontrol af kassestrimler skønnes at være unødvendig for at kontrollere virksomhedens omsætning.

Regnskabsmaterialet skal opbevares på det forretningssted her i landet, hvor virksomheden er registreret.

Der kan ikke stilles krav om, at regnskabsmateriale m.v. fra samtlige under en fællesregistrering hørende virksomheder opbevares på fællesafregningsadressen. Det vil være tilstrækkeligt, at regnskaber m.v. på toldkammerets begæring med kort varsel kan være tilgængelig for kontrollen på fællesafregningsadressen.

De særlige regler om regulering af indgående afgift for investeringsgoder har medført en udvidelse af opbevaringspligten, idet dokumentation af købspris m.v. for fast ejendom, hvoraf afgiften er medregnet til den indgående afgift, skal være tilgængelige i hele reguleringsperioden, som er 10 år.

2.4.2.8. Edb-bogføring.

Ifølge momsbekendtgørelsens § 7, stk. 3, finder bogføringslovens bestemmelser om bogføring ved hjælp af edb-maskiner også anvendelse på virksomhedernes regnskabsførelse m.v. efter merværdi-afgiftsloven.

Det vil bl.a. sige, at bogføringen skal omfatte specifikationer i klarskrift (konventionel skrift), der viser, hvorledes saldiene på de enkelte konti er sammensat af enkeltposter, således at sammenhængen mellem årsregnskabet og de enkelte poster klart fremgår.

Specifikationerne for en periode skal foreligge udskrevet senest på det tidspunkt, hvor angivelsen for den pågældende periode indsendes, jf. momsbekendtgørelsens § 18. Det er derfor ikke tilstrækkeligt, at edb-systemerne er indrettet på en måde, så specifikationerne kan udskrives, men således at dette kun sker efter behov i særlige tilfælde.

2.4.2.9. Punktafgiftslovgivningen.

Tendensen i de nyere punktafgiftslove går i retning af, at afgiftsregnskabet tilstræbes integreret i det almindelige forretningsregnskab, således at regnskabsbestemmelserne på disse områder i store træk svarer til de, der er gældende på momsområdet.

Det er dog i visse tilfælde - særligt vedrørende højtbeskattede varer - pålagt punktafgiftsvirksomhederne at føre særlige afgiftsregnskaber og eventuelt at aflevere disse til toldvæsenet periodisk.

Punktafgiftsregnskaberne indeholder almindeligvis ikke andre eller flere oplysninger end det almindelige forretningsregnskab. Deres betydning ligger i, at virksomhederne tvinges til med bindende virkning over for toldvæsenet at foretage de uddrag af forretningsregnskabet, som danner grundlag for afgiftsberigtigelsen, og som direkte kan benyttes ved den regnskabsmæssige kontrol med de pågældende virksomheder.

Afgiftsregnskaberne varierer fra branche til branche og er i vidt omfang tilrettelagt under hensyntagen til de former, hvorunder den

pågældende vare produceres og omsættes. Regnskaberne bygger dels på de almindelige handelsmæssige dokumenter (fakturaer m.v.), dels på særligt foreskrevne bilag (transportanmeldelser, tilførselsanmeldelser og lignende), og omfatter f.eks. råstofregnskab, fremstillingsregnskab, lagerregnskab, salgsregnskab og regnskab over kontrolmærker.

2.4.2.10. Lov om arbejdsmarkedsbidrag.

Udvalgets arbejde var afsluttet på tidspunktet for ikrafttrædelsen af lov om arbejdsmarkedsbidrag. I medfør af denne lov er udstedt en regnskabsbekendtgørelse, der knytter sig tæt til momsregnskabsbekendtgørelsen.

2.4.2.11. Sammenhæng med bogføringsloven.

Momslovens regnskabsbestemmelser har primært som forudsætning, at afgiftsregnskabet indgår som en integreret del af virksomhedens forretningsregnskab, og er i store træk analoge med bogføringsbekendtgørelsens tilsvarende bestemmelser.

Der er dog åbnet mulighed for, at afgiftsregnskabet kan føres uafhængigt af forretningsregnskabet i toldvæsenets regnskabshæfte. I sådanne tilfælde gælder de i regnskabshæftet anførte regler for dettes førelse.

2.5. Arsregnskabsloven.

2.5.1. Indledning.

Lov nr. 284 af 10. juni 1981 om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., tjener til gennemførelse af EF's 4. selskabsretsdirektiv i dansk ret. Direktivet og dermed loven har til formål gennem påbud om detaljeret og ensartet regnskabsaflæggelse, at give selskabsdeltagere og

kreditorer større regnskabsmæssig indseende, og vil i øvrigt give grundlag for sammenligning af selskabsregnskaber inden for EF. Loven erstattede bl.a. aktie- og anpartsselskabslovenes kapitel 12 om årsregnskab og koncernregnskab.

Loven indeholder en række ændringer i forhold til hidtil gældende ret, men er tillige i mange henseender udtryk for en omsætning af regnskabspraksis til lov.

2.5.2. Generelle principper.

Den øverste norm for regnskabsaflæggelse er generalklausulen i § 4, stk. 2, hvorefter årsregnskabet skal give et "retvisende billede" af selskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultat. Generalklausulen kan bevirke, at der er pligt til at give andre eller flere oplysninger end dem, der udtrykkeligt nævnes i de detaljerede bestemmelser i loven, ligesom det i særlige tilfælde kan vise sig nødvendigt at afvige fra lovens bestemmelser for at bringe årsregnskabet i overensstemmelse med generalklausulen, jf. § 4, stk. 3 og 4. Fravigelse af lovens detailbestemmelser skal anføres i noterne og begrundes med oplysning om, hvilken indvirkning fravigelsen har på selskabets aktiver og passiver, dets økonomiske stilling samt resultatet.

Endvidere lovfæster årsregnskabsloven kontinuitetsprincippet som værdiansættelsesprincip. Det indebærer, at opstilling af balance og resultatopgørelse kun må ændres fra det ene år til det andet, hvis særlige forhold tilsiger dette og da med oplysning og begrundelse herom i noterne, jf. § 5, stk. 2. I denne forbindelse kan nævnes, at der ved hver post i balance og resultatopgørelse skal anføres de tilsvarende beløb for det foregående regnskabsår, således at sammenligning umiddelbart kan ske, jf. § 7, stk. 1.

Med årsregnskabsloven indførtes krav om opstilling af regnskabet i skematisk form dvs., at balance og resultatopgørelse skal opstilles i

overensstemmelse med de detaljerede skematyper og specifikationskrav i lovens §§ 10-15.

Det regnskabsmæssige koncernbegreb er ved årsregnskabsloven blevet udvidet til også at omfatte andre former for dattervirksomheder end aktie- og anpartsselskaber, jf. § 1, stk. 2, nr. 5, og § 57. Endvidere er der med årsregnskabsloven blevet indført et hovedprincip om pligt til at udarbejde et fuldt koncernregnskab med både resultatopgørelse og balance, jf. § 58.

Udover koncernbegrebet omfatter årsregnskabsloven associerede virksomheder, der defineres som virksomheder, i hvilken et selskab har kapitalandele med henblik på varig tilknytning, der bidrager til selskabets aktiviteter, jf. § 1, stk. 2, nr. 6. Associerede virksomheder indgår ikke i koncernregnskabspligten, men noterne til et selskabs årsregnskab skal indeholde en række oplysninger om associerede virksomheder, jf. § 43. Oplysninger om disse kan dog udelades, hvis de kan volde de pågældende virksomheder betydelig skade. Udeladelsen skal nævnes i noterne.

Udover årsregnskabs historiske redegørelse for udviklingen i virksomheden i det forløbne regnskabsår er der pligt til i en årsberetning at give oplysninger med henblik på at muliggøre en bedømmelse af virksomhedens fremtidsudsigter, jf. § 56, stk. 2. Det kan i denne forbindelse oplyses, at industriministeren den 18. november 1987 har fremsat forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven m.fl., lovforslag L 91.

For hvert regnskabsår skal der udarbejdes et årsregnskab bestående af balance (status), resultatopgørelse og noter, jf. § 2, stk. 1. Efter denne bestemmelse udarbejdes der endvidere årsberetning og i moderselskaber et koncernregnskab. Disse dele udgør en helhed.

Regnskabsåret skal omfatte 12 måneder. Dog kan et selskabs første regnskabsperiode - og ved omlægning af regnskabsperioden en senere periode - omfatte et kortere eller længere tidsrum, dog højst 18

måneder, jf. § 3, stk. 1. Efter stk. 2 skal selskaber, der hører til samme koncern, have samme regnskabsår, med mindre særlige forhold tilsiger andet.

2.5.3. Krav til balance og resultatopgørelse.

Som oven for nævnt opstiller årsregnskabsloven en række skemaer for balance og resultatopgørelse med en opregning af detaljerede poster. Selskabet kan kun vælge mellem de angivne skemaer for balance og resultatopgørelse. De angivne poster skal anføres særskilt og i den angivne rækkefølge, men der kan foretages en mere detaljeret opdeling, ligesom der kan tilføjes nye poster, hvis disses indhold ikke er dækket af en eksisterende post. Hvis en post i balance eller i resultatopgørelse ikke indeholder noget beløb, skal den kun medtages, hvis det foregående årsregnskab indeholder en sådan post, jf. § 7, stk. 2.

Modregning mellem aktiv- og passivposter eller mellem udgifts- og indtægtsposter må ikke foretages, jf. § 8.

Årsregnskabsloven har indført en ny hovedpost "hensættelser" under passiverne, der udskiller de gældsposter, hvor forpligtelsens nøjagtige beløb eller forfaldstid ikke kendes på regnskabstidspunktet, jf. § 20, stk. 1. Hensættelser må ikke anvendes til at regulere et aktiv, der er optaget for højt i regnskabet, jf. § 20, stk. 2.

Efter § 29, stk. 3 og § 33, 2. pkt., kan en nedskrivning af værdien af aktiver ikke opretholdes, når begrundelsen for nedskrivningen ikke længere består. Der må i stedet foretages en korrektion. De nævnte bestemmelser har alle til formål at begrænse muligheden for dannelse af hemmelige reserver gennem kunstigt lave eller ihvertfald overforsigtige værdiansættelser.

Det gælder i øvrigt generelt, at årsregnskabsloven indeholder meget detaljerede bestemmelser om værdiansættelse af omsætnings- og anlægs-

aktiver. I § 26 anføres en række almindelige principper for værdiansættelse af årsregnskabs poster, herunder at selskabet formodes at fortsætte sin virksomhed, at værdiansættelsesmetoderne ikke ændres fra det ene regnskabsår til det næste, at kun den fortjeneste, der er konstateret på balancetidspunktet medtages, at der tages hensyn til alle forudseelige risici og eventuelle tab samt at der tages hensyn til værdiforringelse. I undtagelsestilfælde kan de almindelige principper fraviges med behørig oplysning og begrundelse i noterne, jf. § 26, stk. 2. Det er et grundlæggende princip, at værdiansættelsen af anlægsaktiver skal tage udgangspunkt i anskaffelses- eller kostpris, jf. § 27, stk. 2. Der indføres således pligt til at anvende driftsmæssige værdiansættelsesmetoder, jf. §§ 27-29 og §§ 31-33.

Årsregnskabsloven har afskaffet adgangen til at anvende skattemæssige af- og nedskrivninger i årsregnskabet. Således er adgangen til at anvende den skattemæssige saldoafskrivningsmetode i årsregnskabet ophævet, jf. § 17. Der må alene anvendes driftsmæssige afskrivningsmetoder.

Efter § 28 skal anlægsaktiver med en begrænset brugstid formindskes ved afskrivninger, der tilsigter en systematisk afskrivning af aktiverne over deres brugstid. Efter § 29 skal varige værdiforringelser på anlægsaktiver tilgodeses ved nedskrivninger og oplysninger herom, ligesom omsætningsaktiver efter § 33 skal nedskrives, således at de på balancetidspunktet ansættes til dagspriser eller en anden lavere værdi ud fra særlige omstændigheder.

Efter § 17 skal der for hver post under anlægsaktiverne i balancen eller i noterne gives en række detaljerede oplysninger til kontrol af en driftsmæssig korrekt afskrivningsmetode (for hver post skal bl.a. angives anskaffelses- eller kostpris, nyanskaffelser, herunder forbedringer i årets løb, afgang i årets løb og korrektioner af af- og nedskrivninger på aktiver, der er afhændet eller udgået af driften). De detaljerede

oplysningskrav for anlægsaktiverne stiller krav om en specificeret bogføring for hvert anlægsaktiv.

Gæld, der forfalder til betaling inden for et år anses for kortfristet, og gæld, der forfalder efter et år og derfor anses for langfristet, skal anføres særskilt, jf. § 19, stk. 3. Endvidere skal der for hver gældspost i balancen i en note gives oplysning om den del, der forfalder til betaling mere end 5 år efter balancetidspunktet, jf. § 46, stk. 1.

Årsregnskabsloven har indført pligt for store selskaber til at vise omsætningen samt endvidere dennes fordeling på aktiviteter og geografiske områder, medmindre dette er til betydelig skade for selskabet, og såfremt udeladelsen nævnes i noterne. De øvrige, mindre, selskaber kan udelade disse oplysninger, såfremt særlige konkurrencemæssige hensyn tilsiger det, jf. §§ 25 og 49.

2.5.4. Notekrav.

Udover detaljerede krav til værdiansættelse og særlige bestemmelser for poster i balancen og resultatopgørelsen indeholder årsregnskabsloven udførlige bestemmelser om indholdet af noterne til årsregnskabet.

Således skal der i noterne gives oplysning såvel om de værdiansættelsesmetoder, der anvendes for de forskellige poster i årsregnskabet, som om de ved af-, ned- og opskrivninger benyttede beregningsmetoder, jf. § 42.

Ændringer i egenkapitalens størrelse og fordeling i forhold til balancen for sidste regnskabsår skal specificeres, jf. § 54.

Udskudte skatter skal hensættes eller i det mindste oplyses med beløbsangivelse i noterne, jf. § 50.

2.6. Vurdering af de almindelige bogføringsregler.

2.6.1. Opregning af bogføringspligt.

Opregningen af bogføringspligtige i bogføringslovens § 1 og særlig den specificerede angivelse af forskellige former for bogføringspligtig virksomhed i § 1, stk. 1, litra c, har ofte givet anledning til fortolknings tvivl ved afgørelsen af, om en konkret virksomhed var bogføringspligtig. Dette skyldes dels, at der siden 1959 har fundet en betydelig udvikling sted i erhvervslivet med nye former for erhvervsvirksomhed til følge, der ikke har fundet udtryk i bestemmelsen, dels at den detaljerede beskrivelse af bogføringspligtige virksomheder gør det usikkert, om virksomheder, der er nært beslægtede med de udtrykkeligt nævnte, også omfattes af bogføringspligten.

I denne forbindelse må spørgsmålet om bogføringspligt for landbrugsjendomme m.v. nærmere overvejes. Dette spørgsmål er omtalt i afsnit 5.4.1. og 5.4.6.

2.6.2. Ingen krav til opdeling.

Bogføringsbekendtgørelsen indeholder ingen klar opdeling i kravene til løbende bogføring og kravene til årsregnskab.

Om den løbende bogføring fastsættes alene i § 1, stk. 1, nogle generelle principper samt i § 1, stk. 2, og § 2 krav til kasseregnskabet. Der findes således ikke regler om, hvornår bogføring skal ske, herunder i forbindelse med fordringer og gæld eller specificering af konti over aktiver og passiver, som tilfældet er i årsregnskabslovens § 17. Endvidere findes ikke bestemmelser om sammenhæng mellem posteringer og verifikationer m.v.

2.6.3. Ansvar for opfyldelse af bogføringspligt.

Hverken bogføringsloven eller -bekendtgørelsen definerer nærmere, hvem ansvaret for opfyldelse af bogføringspligten påhviler, ligesom den ikke foreskriver, hvor bogføringen i forbindelse med overdragelse af virksomheder og filialer af udenlandske selskaber skal opbevares.

2.6.4. Dokumentation for bogføringsposter.

Bogføringsbekendtgørelsen indeholder ikke nærmere krav til dokumentation for bogføringsposter. Der fastsættes alene opbevaringspligt i § 7, stk. 2, for visse generelt beskrevne dokumenter.

2.6.5. Vurdering af bogføringsreglerne indenfor skatteområdet.

2.6.5.1. Efterkalkulationer.

Bogføringsloven og mindstekravsbekendtgørelsen indeholder ikke regler, der påbyder håndværks- og produktionsvirksomheder løbende at fordele udgifter m.v. på hver enkelt arbejdsopgave.

I større virksomheder føres der normalt løbende et regnskab, der viser udgifterne fordelt på arbejdsopgaverne. Også i små virksomheder findes der som regel mere eller mindre omfattende førte efterkalkulationer over i hvert fald en del arbejdsopgaver.

Denne fordeling af udgifterne på de enkelte arbejdsopgaver - der kan føres, og som regel bliver ført udenfor det egentlige bogholderi, der danner grundlag for årsregnskabet - har betydning for den ligningsmæssige kontrol, idet det herved bliver muligt at sammenkæde de bogførte udgifter med det bogførte salg, eller de aktiverede igangværende arbejder.

Der er som nævnt ikke i dag pligt til at føre efterkalkulationsregnskaber og ej heller pligt til at producere og opbevare det bilagsmateriale, der er nødvendigt for at fordele udgifterne på arbejdsopgaver.

Det vil næppe være muligt generelt at påbyde, at alle produktions- og håndværksvirksomheder skal føre fuldstændige efterkalkulationer, men det ville være ønskeligt, at der i bogføringslovgivningen indsættes en bestemmelse om, at eventuelle efterkalkulationsregnskaber og bilagsmaterialet hertil (arbejdssedler og rekvisitioner og lignende) skal opbevares som andet bilagsmateriale.

2.6.5.2. Virksomhedsregnskab.

Den gældende bogføringslovs bestemmelser er knyttet til "virksomheden" og ikke til den eller de skattepligtige ejere af virksomheden.

Dette bevirker, at kravet om kapitalforklaring alene er stillet som et krav om at redegøre for bevægelserne i den i virksomheden anbragte kapital. Det privatforbrug, der herefter fremkommer i en kapitalforklaring, viser kun, hvad der er indskudt eller hævet i virksomheden, men ikke det ligningsmæssige privatforbrug, der ved skatteligningen indicerer, om den opgjorte indkomst og formue kan anses for sandsynlig.

Endvidere har det ligningsmæssige privatforbrug betydning for, om bestemmelserne i ligningslovens § 28 (om begrænsninger i de af skatteyderen foretagne afskrivninger, nedskrivninger og henlæggelser, således at den skattepligtige indkomst mindst udgør det beløb, hvortil det ligningsmæssige privatforbrug er opgjort) skal bringes i anvendelse.

Det forekommer ofte, at bogføringspligtige har indtægter og formue uden for regnskabet. Da en række fradrag foretages direkte på selvangivelsen eller i en samlet indkomstopgørelse, kan det forekomme rimeligt set fra ligningsmyndighedernes side, at der præsteres en redegørelse for ændringerne i den samlede skattepligtige formue under hensyn til den skattepligtige indkomst. Sådanne bestemmelser må derfor overvejes, hvis der udarbejdes et regnskab med udgangspunkt i skattereglerne.

2.6.6. Vurdering af bogføringsreglerne indenfor afgiftsområdet.

Gennem de første år efter indsættelse af bestemmelserne om specifikationer i klarskrift i edb-regnskabssystemer blev der rejst en række spørgsmål omkring enkeltsystemer.

Disse er alle besvaret ud fra princippet om, at der i virksomhederne skal foreligge dokumentation på papir af alle transaktioner, således at der er et synligt revisionsspor.

Endvidere har man afvist forslag om, at specifikationer kun blev udskrevet i begrænset omfang for visse konti eller først efter anfordring på grundlag af det opbevarede grundmateriale eller det databærende medie (hulkort, hulstrimmel, magnetbånd eller lign.). Baggrunden herfor er, at der er stor risiko for, at de programmer og de maskiner, der skal producere udskriften, ikke vil være til stede, når og hvis en specifikation ønskes udskrevet.

Det må imidlertid erkendes, at de nuværende krav til regnskabsaflæggelsen i virksomhederne kan medføre omkostningskrævende udskrivninger af specifikationer på papir, som kun i ringe grad bliver udnyttet i kontrolmæssig øjemed. Flere og flere virksomheder gør under kontroleftersynene opmærksom på, at sådanne specifikationer alene udskrives af hensyn til myndighederne, idet virksomhederne selv kun er

interesseret i udskrift af de transaktioner, der er eller har været fejlbehæftede samt i optælling af totaler fra edb-kørsler.

Der eksisterer i dag revisions- og kontrolmetoder, hvorved man kan kontrollere talmæssige relationer ved hjælp af særlige analyseværktøjer (edb-revision).

Toldvæsenet gør i stigende omfang brug af disse værktøjer i kontrolarbejdet. Det er imidlertid erfaringen, at virksomheder, der anvender edb i regnskabsudarbejdelsen, ofte ikke opbevarer maskinlæsbare regnskabsinformationer i ret lang tid, hvilket umuliggør anvendelse af disse edb-baserede revisionsmetoder for hele den periode, hvor virksomhederne har opbevaringspligt for regnskabsmaterialet.

I de kommende år må der forventes en fortsat udvikling inden for regnskabsteknologien. Der vil således blive tale om øget anvendelse af edb selv i mindre virksomheder, ligesom elektronisk overførsel af data mellem virksomhederne vil blive mere udbredt. De nugældende regnskabsregler tager ikke i tilstrækkelig grad hensyn til den teknologiske udvikling inden for regnskabsområdet, som er sket, og som med stor sikkerhed vil finde sted inden for de nærmeste år.

Dette gælder således kravet om specifikationer i klarskrift, som allerede i dag for visse virksomhedstyper kan virke temmelig rigoristisk.

Det kan i den forbindelse nævnes, at det fra det engelske toldvæsens momsadministration i foråret 1983 er oplyst, at man på daværende tidspunkt havde kendskab til ca. 125 virksomheder, der overførte købs- og salgstransaktioner papirløst, d.v.s enten ved magnetbånd eller via datanet. I disse virksomheder findes således ikke fakturaer på papir.

Kontrollen med virksomhedernes momsafregning er i stor udstrækning baseret på regnskabsanalyse, herunder sammenligning af de angivne afgiftsbeløb med årsregnskaberne. Kontrollen er derfor betydeligt besvær-

liggjort i de tilfælde, hvor virksomhedernes regnskabsår ikke er sammenfaldende med momslovens afgiftsperioder, som - bortset fra landbrugsvirksomheder - er kvartalet.

Der er herudover - især hos detailhandelsvirksomheder - konstateret tilfælde, hvor der er anvendt et system, hvor såvel afregningsperioden (kvartalet) som regnskabsåret altid omfatter et helt antal uger. Et sådant system er i relation til momsloven i modstrid med et af hovedprincipperne, hvorefter der er sammenfald mellem tidspunktet for leverandørens momsberigtigelse og tidspunktet for køberens udnyttelse af fradragsretten. Det er endvidere - i hvert fald formelt - i strid med bogføringsbekendtgørelsens og årsregnskabslovens krav om, at et regnskabsår skal omfatte 12 måneder.

Toldvæsenet anvender som tidligere nævnt i stigende grad edb-baserede revisionsmetoder, som under visse betingelser er de traditionelle revisionsmetoder overlegne. En sådan edb-revision er imidlertid betinget af, at der i virksomheden foreligger en pålidelig systemdokumentation m.v., samt at virksomheden opbevarer maskinlæsbare regnskabsinformationer for hele den periode, hvor virksomheden har opbevaringspligt for regnskabsmateriale i øvrigt.

Kapitel 3. Fremmed ret.

3.1. Indledning.

Udvalget har indhentet oplysninger om de bogføringsregler, der findes i Norge, Sverige, Finland, Island, Forbundsrepublikken Tyskland, Storbritannien og i Frankrig. På grundlag af disse oplysninger er udarbejdet et afsnit om hvert land. Hovedvægten i beskrivelsen er lagt på omtalen af retstilstanden i Norge og Sverige, hvor reglerne forekommer udvalget mest interessante set fra en dansk synsvinkel.

3.2. Norge.

I Norge findes de generelle regler om bogføring og regnskabsaflæggelse i "lov om regnskabspligt m.v." (regnskabsloven), lov nr. 35 af 13. maj 1977, som ændret den 21. december 1979, 8. februar 1980, 12. juni 1981 og 24. februar 1984. Reglerne om bogføring findes i kap. 1 og 2. I kap. 3 findes regler om aflæggelse af årsregnskab, herunder om skemapligt og benyttelse af kalenderåret. Endvidere findes regnskabsbestemmelser inden for skatte- og afgiftsområdet.

Efter lovens § 1 er enhver, der driver næringsvirksomhed, regnskabspligtig for sådan virksomhed. Endvidere er en række juridiske personer og foreninger regnskabspligtige. Lovens § 2 undtager personer, der driver landbrug, gartneri, skovbrug og fiskeri fra lovens bestemmelser, medmindre driften sker i selskabsform. Der kan fastsættes særlige regler om regnskabspligt (og dennes omfang) for større fiskefartøjer. Som udgangspunkt har virksomheder, der udfører mindre end 600 "dagsverk" om året samt regnskabskontorer, rådgivningsvirksomheder, revisorer, arkitekter, læger, tandlæger og dyrlæger begrænset bogføringspligt.

Efter lovens § 5 skal bogføringen give så fuldstændige og specificerede oplysninger om forretningerne som tilsiges af hensynet til virksomhedernes for-

dringshavere, ejere og deltagere, virksomhedens ledelse og de ansatte. Bogføringen skal opfylde de krav, der stilles i medfør af lovgivningen.

§ 6 indeholder mindstekravet til den bogføring, der skal finde sted, herunder til, hvilke bøger der føres. Løse kort, blade, lister eller andre betryggende hjælpemidler kan, når de indgår i et ordnet og betryggende system, træde i stedet for traditionelle regnskabsbøger. Dette gælder dog ikke for "sammendragboks" og "årsregnskabsboks". Kontobogen, der indeholder mellemværender med fordringshavere og kreditorer, kan erstattes af et andet betryggende system for registreringen af disse mellemværende. Der kan fastsættes supplerende forskrifter for brugen af disse hjælpemidler.

Efter § 8 skal omkostninger være dokumenteret gennem tilstedeværelse af bilag, der posteres på en sådan måde, at der er en klar forbindelse mellem bilag og bogføring. Regnskabsbøger og bilag skal opbevares i mindst 10 år efter udløbet af vedkommende regnskabsår. Der kan fastsættes særlige bestemmelser om opbevaring af film eller anden ligeværdig gengivelse af bøger eller andet dokumentationsmateriale, dog med undtagelse af årsregnskabsbog og hoved- eller "sammendragboks".

Handelsdepartementet har den 12. december 1980 fastsat forskrifter for adgangen til at bruge løsblade og andre hjælpemidler i regnskabsføringen og om brug af film eller anden ligeværdig gengivelse ved opbevaring af regnskabsmateriale.

Efter § 2 i forskriften kan bilag og andre regnskabsdokumenter mikrofilmes, såfremt antallet af bilag m.v. overstiger 20.000. Som betingelse herfor kræves i § 3, at der foreligger en kontoplan og beskrivelse af regnskabsoplægget med oplysninger om de regnskabsfunktioner, løsbladsystemet er anvendt på. Dersom der benyttes edb-udstyr, skal der desuden foreligge en letfattelig og udfyldende beskrivelse, som gør det muligt at følge og kontrollere de enkelte posters behandling og præsentation.

I § 4 foretages en detaljeret opregning af, hvilke krav udskrivningen skal opfylde.

Efter § 5, stk. 2, kan bilag og andre dokumenter erstattes af film eller anden ligeværdig gengivelse 3 1/2 år efter udløbet af vedkommende regnskabsår. Der skal foreligge indbunde paginerede protokoller ved mikrofotografering med en række nærmere opregnede oplysninger om indholdet m.v. af mikrofilmene.

Efter § 7 er den regnskabspligtige ansvarlig for, at bestemmelserne følges.

3.3. Sverige.

I Sverige findes de generelle regler for løbende bogføring og årsregnskaber i "Bokföringslag" (1976:125). Loven indeholder i kap. 2 regler for "Löpande bokföring" og i kap. 3 regler for "Årsbokslut".

Endvidere findes i skattelovgivningen bestemmelser, som har betydning i bogføringshenseende, jf. bestemmelser i "Kommunalskattelagen" (1928:370) samt "Lagen om statlig inkomstskatt" (1947:576).

Endelig kan det nævnes, at bogføringspligten for personer, som driver jordbrug eller skovbrug, er reguleret i "Jordbruksbokföringslagen" (1979:141).

Efter lovens § 1 er alle erhvervsdrivende bogføringspligtige. Det samme gælder aktieselskaber, interessentskaber og økonomiske foreninger (andelselskaber), selv om selskabet eller foreningen ikke udøver erhvervsvirksomhed. Endelig behøver enkeltpersoner, der driver erhvervsvirksomhed, ikke at udarbejde årsregnskab, hvis den årlige bruttoomsætning ikke overstiger et vist beløb.

Efter lovens § 2, stk. 1, skal bogføring udføres i overensstemmelse med god regnskabsskik, hvorefter det fremhæves, at bogføringspligten indebærer: løbende at bogføre indtrufne forretningsbegivenheder, påse at verifikationer

findes til bogføringsposterne, at opstille årsregnskab samt endelig sørge for arkivering.

Efter lovens § 4 skal som forretningsbegivenheder løbende noteres alle forandringer i formuens størrelse og sammensætning, idet bogføringen i følge lovens § 5 for hver forretningsbegivenhed skal baseres på et dokument, som stammer fra forretningsbegivenheden (verifikation), hvorefter bestemmelsen meget nøje beskriver indholdskravene til verifikationen.

Efter § 6, stk. 1 skal bogføring ske på bestandig måde i et ordnet og betryggende system af bøger, kort, løbsblade eller andre hjælpemidler. Hvad der er bogført må ikke udslettes eller gøres ulæseligt.

Hvis det er nødvendigt for at give overblik over det anvendte bogføringssystem, skal der efter § 7, stk. 1 oprettes en beskrivelse af bogføringens organisation og opbygning, anvendte hjælpemidler og deres funktion, samt over bogføringens konti og deres anvendelse (kontoplan). Anvendes edb-baserede bogføringssystemer skal den ovenfor nævnte beskrivelse af bogføringen kompletteres med systemdokumentation og behandlingshistorik i det omfang, det er nødvendigt, for at man uden vanskelighed efterfølgende kan følge og kontrollere de enkelte posters behandling, og foretagne bearbejdninger i systemet.

Af "Bokföringsnämndens anvisning beträffande systemdokumentation och behandlingshistorik (§ 7 andra stycket bokföringslagen)" fremgår, at systemdokumentation og behandlingshistorik skal komplettere beskrivelsen, uanset om automatisk databehandling anvendes, og uanset om det tillige skal anvendes, for at man uden besvær efterfølgende skal kunne følge og kontrollere dels de enkelte posters behandling, og dels virksomhedens bearbejdning i selve systemet. Hvilket for nogle systemers vedkommende indebærer, at der udarbejdes kompletterende programbeskrivelser.

Af "Bokföringsnämndens anvisning" fremgår endvidere, at den erhvervsdri-

vendes ansvar ikke gennem aftale kan pålægges et revisions- eller dataservicebureau.

Af § 8, stk. 1 fremgår, at forretningsbegivenhederne bogføres i kronologisk orden (grundbogføring), og at kontante ind- og udbetalinger efter stk. 2 skal bogføres senest følgende arbejdsdag (kassebogføring).

Efter § 9, stk. 1 skal forretningsbegivenhederne bogføres i systematisk orden, således at bogføringen gør det muligt at få et overblik over virksomhedens udvikling, dens resultat og stilling (hovedbogføring). Hovedbogføring kan dog være forenet med grundbogføringen. Udover et krav om at konti over aktiver og passiver, som i hovedbogføring føres i sammendrag, yderligere skal specificeres i sideordnet opstilling i det omfang, det er nødvendigt for at give tilfredsstillende overblik og kontrol, indeholder bestemmelsen afslutningsvis en standard om, at hovedbogføringen skal holdes aktuel og afstemmes efter, hvad der under hensyn til virksomhedens forhold er i overensstemmelse med god regnskabsskik. Afslutningsvis fremgår af § 10, hvilke fremtrædelsesformer verifikationer, bogføringsbøger og andet regnskabsmateriale kan have. Det kan særligt fremhæves, at loven accepterer film eller andet materiale med registreringer i mikroskrift, som kan læses ved forstørrelseshjælpemiddel, forudsat at det kan anses for sikkert, at registreringerne er bestandige, at registrerede oplysninger er let tilgængelige, samt at materialet opbevares på betryggende måde.

Efter § 11 skal den løbende bogføring for hvert regnskabsår afsluttes med et årsregnskab. Årsregnskabet skal opgøres og indsættes i bunden bog (årsbog), så snart det kan ske og senest 6 måneder efter regnskabsårets udgang. Årsregnskabet og dertil hørende bilag skal affattes på svensk i sædvanlig læsbar form. Bilag, som er meget omfangsrige, kan dog oprettes i form af film eller andet materiale med registreringer i mikroskrift, som kan læses med forstørrelseshjælpemiddel.

Efter § 12 skal regnskabsåret omfatte 12 måneder. Såfremt der anvendes et andet regnskabsår end kalenderåret (brudt regnskabsår), skal dette omfatte

tiden fra den 1. maj - 30. april, fra den 1. juli - 30. juni eller fra den 1. september - 31. august. Bestemmelserne i lovens § 14 om omsætningsaktiver, § 15 om anlægsaktiver, § 16 om usikre fordringer samt § 17 om good-will er bestemmelser, der for selskaber og fonde alle er reguleret i Danmark i årsregnskabsloven samt mindstekravsbekendtgørelsen.

Skema for opstilling af balance og resultatopgørelse findes i lige så detaljeret udformning som i den danske årsregnskabslov.

Efter § 22 skal alt regnskabsmateriale opbevares i ordnet form og på betryggende måde i mindst 10 år fra udgangen af det kalenderår, hvor regnskabsåret er afsluttet, hvilket også gælder materiale fra edb-bogføring.

I Sverige har man tillige et bogføringsnævn, som er en statslig myndighed, oprettet den 1. juli 1976 med det formål at fremme udviklingen af god bogføringsskik i private virksomheder og inden for den offentlige sektor. Nævnet fungerer som et ekspertorgan på bogføringsområdet. Dette ekspertorgan skal først og fremmest afgive anbefalinger baseret på systematiseret bogføringspraksis, og på bogføringsteoretiske vurderinger. Der er således tale om generelle udtalelser af almen interesse for alle virksomheder, for bestemte brancher samt for bestemte foretagender af samme type.

3.4. Finland.

De generelle regler om regnskabsaflægelse findes i bogføringsforordning nr. 655 af 10. august 1973 med tilhørende bokføringsforordning nr. 783 af 19. oktober 1973.

Bogføringspligtige er ifølge lovens § 1 enhver, som driver virksomhed, eller som udøver et erhverv. Det samme gælder for aktieselskaber, kommanditselskaber, andelsforeninger, stiftelser og andre juridiske personer. Undtaget er offentlige samfund, Nordisk Projekteksporthold samt landbrugere. For sidstnævnte kategori findes særregler.

Om bogføringen gælder i øvrigt, at den skal finde sted under iagttagelse af god bogføringsskik. I lovens kap. 2 (§§ 4-9) er nærmere foreskrevet, hvorledes de enkelte bogføringstransaktioner skal foretages.

I lovens kap. 3 og i den ovennævnte forordning nr. 783 findes de detaljerede regler om årsregnskabsaflæggelse.

Kap. 4 indeholder bestemmelser om bogføringsmateriale og dets opbevaring. Opbevaringsperioden er 10 år for forretningsbøger, men kun 6 år for bilag. Der kan benyttes mikroudskrift på film eller på anden måde, som muliggør læsning med forstørrelseshjælpemiddel. Det fremgår videre af reglerne, at ved maskinel bogføring skal systembeskrivelsen opbevares i landet i 10 år efter regnskabsperiodens udløb og ordnet således, at det uden vanskelighed kan konstateres, hvilket konteringssystem, der er anvendt, og på hvilken måde databehandlingen er blevet udført. Det er nærmere beskrevet, hvad systembeskrivelsen skal indeholde oplysning om, og specielt kan fremhæves, at ved anvendelse af edb-servicebureauer er det den bogføringspligtiges ansvar at sikre tilstedeværelsen af den nødvendige systembeskrivelse. Endelig bestemmes det ved maskinel bogføring, at revisionssporet skal foreligge i klartekst.

I lovens kap. 7 findes de nærmere regler om bogføringsnævnet. Det består af en formand, en viceformand og 6 andre medlemmer, der udpeges for 3 år ad gangen. Nævnets opgave består bl.a. i at give anvisninger på lovens rette anvendelse, og det kan desuden dispensere fra lovens krav om materialets tekniske opbevaring, forudsat det stadig kan gengives i læsbar skriftlig form.

3.5. Island.

Regler om bogføringspligt findes i den islandske bogføringslov nr. 51/1968. Yderligere regler om årsregnskabet findes i aktieselskabsloven nr. 32 af 12. maj 1978. Desuden findes der særlige regler i lov om omsætningsafgift nr. 10. af 22. marts 1960.

De bogføringspligtige opdeles i to kategorier. Ifølge bogføringsloven § 2A hviler bogføringspligten på forskellige juridiske personer d.v.s. aktieselskaber, gensidige forsikringsselskaber, kooperative foreninger, interessentskaber, banker og sparekasser og endelig foreninger, fonds og institutioner f.eks pensionskasser, fagforeninger og idrætsforeninger. Ifølge bogføringslovens § 2 B er enhver person som driver næringsvirksomhed i paragraffens optælling, led 1 - 19, bogføringspligtig. Dette betyder, at alle næringsgrene er bogføringspligtige undtagen landbruget.

Alle, som er bogføringspligtige ifølge lovens § 2, skal føre dobbeltbogholderi (§ 3). De personer, som driver næringsvirksomhed i henhold til § 2 led 13-19 (industri, fiskeri, transport, restauranter og forskellige tjenestegrene), er dog undtaget fra pligt til at føre dobbeltbogholderi, hvis de ikke i deres virksomhed bruger mere end, hvad der svarer til 52 ugers arbejdskraft udefra. Bogføringskravene varierer ellers ikke afhængig af virksomhedernes størrelse.

Regnskabsreglerne er opdelt således, at bogføringsloven kap. II (§§ 5 - 17) handler om selve bogføringen, de lovpligtige bøger og deres føring, bilag og opbevaringspligt, og kapitel III (§§ 18 - 22) handler om årsregnskabet.

I 1972 blev der af finansministeren fastsat regler om brug af løse kort, blade og andre hjælpemidler. Disse regler er først og fremmest udformet med hensyn til manuel og maskinel føring af løsblade i stedet for indbundne bogføringsbøger. Det er dog forudsat, at den maskinelle behandling kan være automatisk, d.v.s. ved brug af edb-baserede bogføringssystemer. Ellers er der ikke fastsat særlige regler på dette område.

Der har været stadig voksende brug af edb-baserede regnskabssystemer i Island i de sidste år. Man har konstateret, at der i mange virksomheder mangler skriftlige beskrivelser af behandlingsreglerne. I tilfælde af misbrug har ansvarsplaceringen været sværere end i de andre regnskabssystemer.

3.6. Forbundsrepublikken Tyskland.

Ifølge handelsretten har handlende pligt til bogføring (§ 38, stk. 1, i Handelsgesetzbuch - HGB). Bogføringspligtens indhold og omfang fastlægges i fjerde afsnit i første bog af HGB vedrørende handelsbøger (§§ 38 ff). Indholdet af bogføringspligten bestemmes nærmere af de i § 38, stk. 1 i HGB som målestok angivne "principper for reglementeret bogføring". Disse regler om registrering af forretningsbegivenheder og opstilling af årsregnskab supplerer loven. De er ikke kodificeret, deres retsnatur er omstridt og bliver udviklet i praksis. Af målene for bogføring og årsregnskab afledes principperne for reglementeret bogføring. Principperne for reglementeret bogføring skal sikre, at bogføringen inden for en rimelig tid kan give en sagkyndig tredje person overblik over forretningsbegivenheder og over virksomhedens formue-, finans- og udbyttesituation, således at en tredje person kan følge forretningsbegivenhedernes opståen og afvikling.

Bogføringen må muliggøre opstillingen af et reglementeret årsregnskab. For så vidt der udover fjerde afsnit i første bog af HGB består særforskrifter vedrørende bestemte virksomheders årsregnskaber, skal disse indrette deres bogføring således, at de kan opfylde disse særforskrifter (for deres årsregnskab). Der er særlige forskrifter for aktie- og anpartsselskaber (i §§ 148 ff i aktieselskabsloven AKTG) og for anpartsselskaber (GmbH) (i §§ 41 ff i anpartsselskabsloven GmbH). Endvidere findes årsregnskabsbestemmelser i en ny 3. bog i HGB, som gennemfører EF's fjerde og syvende selskabsdirektiv om henholdsvis aktie- og anpartsselskabers regnskabsaflæggelse og om aflæggelse af koncernregnskab. Bestemmelserne trådte i kraft den 1. januar 1986, således at de finder anvendelse for kalenderåret 1987 eller det første regnskabsår, der starter efter dette tidspunkt. For andelsselskaber gælder en særlig lov (GENG). For meget store virksomheders vedkommende, der er underkastet "Publizitätsgesetz", skal denne lovs regler om regnskabsaflæggelse overholdes. Der gælder tillige særlige forskrifter for årsregnskaberne for virksomheder i bestemte forretningsgrene.

Med hensyn til handelsbøger skelnes der i HGB ikke efter virksomhedernes størrelse. Grundbestanden af principper for reglementeret bogføring gælder for alle handlende. En branches størrelse kan dog kræve særlig organisation af bogføringen, hvis der på grund af forretningsgangens omfang kun ved en særlig organisation kan skabes det ønskede overblik over forretningsbegivenheder og over virksomhedens formue-, finans- og udbyttesituation. Virksomhedens størrelse er således af betydning for bogføringen.

HGB regulerer handelsbogføringsretten, herunder vedrørende bogføring og Årsregnskab. Speciallovene - som f.eks. aktieselskabsloven - indeholder hovedsagelig kun forskrifter vedrørende årsregnskabet.

§ 43, stk. 4 i HGB tillader bogføring på dataanlæg. Dog skal balancen foreligge i sædvanlig læsbar form, jf. § 44, stk. 3. Den opbevaringspligtige skal stille hjælpemidler til læsning og reproduktion af bogføringen til rådighed og skal på forlangende tilvejebringe reproduktioner af de bilag, der er registreret på denne måde. Principperne for reglementeret bogføring gælder også for bogføring på dataanlæg.

Der foreligger ikke oplysninger om og erfaringer med edb-bogføring.

3.7. Storbritannien.

Bortset fra de i Companies Act indeholdte generelle regler eksisterer der ikke nogen egentlig lovgivning på området. Bogførings- og revisionsvirksomhed er alene reguleret af erhvervet selv gennem såkaldte "Professional Rules and Ethics".

For så vidt angår edb-baserede bogføringssystemer er det oplyst, at generelle regler for adgang til elektronisk lagrede oplysninger er under forberedelse, men at der ikke herudover eksisterer særlovgivning i relation til elektronisk bogføring.

3.8. Frankrig.

Hovedreglerne for bogføringspligtens omfang findes i lov nr. 83-353 af 30. april 1983. Loven er vedtaget for at bringe fransk retstilstand i overensstemmelse med EF's 4. selskabsdirektiv af 25. juli 1978 og indeholder ændringer til artikel 8 - 15 i "code de commerce", hvis hidtidige bestemmelser på dette område daterer sig tilbage til 1953. 1983-loven er suppleret med et dekret nr. 83 - 1020, som udfylder lovens bestemmelser vedrørende bogføringspligtens udførelse.

Retningslinier og formularsamlinger vedrørende bogføringspligtens udførelse i praksis er samlet i den omfangsrige "plan comptable general", hvis forskrifter i princippet gælder alle bogføringspligtige. Der udgives dog løbende som "avis de conformite" supplerende forskrifter for en lang række forskellige brancher og professioner.

Det gælder ikke ved siden af den almindelige - men meget omfattende - bogføringslovgivning særlige regler på skatte- og afgiftsområdet.

Det fremgår af 1983 - loven, at alle næringsdrivende (commercants), alle handelsselskaber (sociétés commerciales) og visse selskaber, som handler med fast ejendom (sociétés immobilières), er bogføringspligtige. Selve bogføringspligten er den samme for store såvel som for små virksomheder.

Udarbejdelse af årsregnskab er en integreret del af bogføringspligten. Det kan således ikke siges, at bogføringsreglerne adskiller sig fra reglerne om aflæggelse af årsregnskab. Årsregnskabet skal omfatte status (bilan), driftsregnskab (compte de résultat) og et uddybende bilag (annexe), jf. 1983-lovens art. 9.

Medens virksomhedens størrelse som oven for nævnt ingen rolle spiller for bogføringspligtens omfang, er den derimod afgørende for kravene til regnskabernes offentliggørelse, jf. art. 10 i loven som uddybet i art. 17 i

dekretet. Disse regler indebærer, at mindre virksomheder (som defineret efter tre kriterier) kan vælge alene at offentliggøre et forenklet årsregnskab.

Der er ikke fastsat detaljerede regler for edb-baserede bogføringssystemer. "Plan comptable général" indeholder dog i sektion IV, pagina 11, en række generelle forskrifter, som i første række tager sigte på at sikre, at også edb-baserede bogføringssystemer producerer "synlige" resultater og dermed lader sig kontrollere. Samme hensyn understreges i 1983 - dekretets art. 2, stk. 3.

Hverken i conseil national de la comptabilité eller i den centrale brancheorganisation - conseil supérieur de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés - har ønsket at udtale sig generelt om de franske erfaringer med edb-baserede regnskabssystemer.

Kapitel 4. EDB-udvalgets overvejelser om og forslag til benyttelse af elektronisk databehandling i bogføringen.

4.1. Underudvalgets nedsættelse og sammensætning.

Af "Kommissorium for et udvalg vedrørende ændring af bogføringsbestemmelserne" fremgår under punkt 4:

"b) Udvalget bør overveje, om der er behov for ændring af kravene til EDB-baseret bogføring. Udvalget bør herunder undersøge, i hvilket omfang der eksisterer alternative kontrolmetoder, der kan anvendes ved kontrol og revision af EDB-baseret bogføring. I givet fald bør udvalget overveje nødvendigheden af krav til systemdokumentation, opbevaring samt sikkerhedskopiering af magnetbånd eller andre krav, hvis læsbarhedskravet opgives. Udvalget bør i sine overvejelser inddrage den forventede teknologiske udvikling på regnskabsområdet, herunder elektronisk overførsel af data mellem virksomheder samt papirløse transaktioner i internationale forhold. Udvalget bør endvidere overveje, hvor en virksomheds regnskab skal føres og være tilgængeligt for myndighederne.

c) Udvalget kan i øvrigt inddrage andre problemer vedrørende bogførings- og regnskabsforhold i sine overvejelser, som udvalgets undersøgelse af de ovennævnte spørgsmål måtte afdække."

Under punkt 5:

"Udvalget kan nedsætte underudvalg til behandling af særlige spørgsmål. Det forudsættes, at udvalget benytter sig heraf ved behandlingen af spørgsmålet om EDB-baseret bogføring.

Udvalget kan tilkalde særligt sagkyndige eller interesserede til deltagelse i drøftelser i udvalget eller i underudvalg."

På bogføringsudvalgets 2. møde den 4. september 1984 blev det besluttet at nedsætte et underudvalg, "der skal drøfte spørgsmålet om edb-baseret bogføring". Der var i bogføringsudvalget enighed om, at underudvalget skulle bestå af konsulent Niels Erik D. Jensen, Industriministeriet, en repræsentant for skattedepartementet, en repræsentant for toldvæsenet, statsautoriseret revisor Torben Haaning, medlem af Foreningen af Statsautoriserede

Revisorers revisionstekniske udvalg, og chefkonsulent Annelone Jensen, I/S Datacentralen af 1959.

På bogføringsudvalgets 4. møde den 13. november 1984 blev der opnået enighed om følgende sammensætning af edb-underudvalget:

Konsulent Niels Erik D. Jensen, Industriministeriet,
Fuldmægtig Lise Lomholt Andersen, Statsskattedirektoratet,
Kontorchef K. M. Olsen, Direktoratet for Toldvæsenet,
Statsautoriseret revisor Torben Haaning, og
Chefkonsulent Annelone Jensen, I/S Datacentralen af 1959.

4.2. Underudvalgets arbejde og arbejdsform.

Med baggrund i et på udvalgets 1. møde den 15. januar 1985 drøftet emnekatolog blev følgende 3 notater til beskrivelse af den nuværende situation udarbejdet:

1. sekretariatets notat vedrørende det legale grundlag i bogføringsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, jf. § 7, stk. 5-8, d.v.s., de ændringer i bekendtgørelse nr. 226 af 18. juni 1959 om bogføringspligtens omfang og indhold, som blev indsat ved bekendtgørelse nr. 65 af 12. februar 1973 om ændring i bekendtgørelse om bogføringspligtens omfang og indhold,
2. notat fra udvalgets praktikere vedrørende spørgsmålene om, hvad man anvender edb til i virksomhederne, beskrivelse af regnskabssystemer (typer, opbygning), og beskrivelse af typiske problemer ved indførelse og drift af edb-baserede regnskabssystemer og systemdokumentation,
3. Datacentralens notat om generelle spørgsmål vedrørende kontrol og sikkerhed omkring edb-systemer og specielt om de edb-baserede regnskabssystemer.

De 2 sidstnævnte notater er senere blevet sammenskrevet med et af statsautoriseret revisor Kjeld Dideriksen udarbejdet notat i den endelige "BESKRIVELSE AF DEN NUVÆRENDE SITUATION".

Dette notat har dannet grundlag for udvalgets drøftelser vedrørende bogfø-

ringspligtens omfang og indhold i de tilfælde, hvor den bogføringspligtige helt eller delvist benytter elektronisk databehandling.

Udvalget har afholdt 13 møder. På det sidste møde den 10. februar 1986 opnåedes der enighed om den formulering, som fremgår af notat af 17. februar 1986 indeholdende "EDB-underudvalgets overvejelser om og forslag til benyttelse af elektronisk databehandling i bogføringen.", jf. bilag 6. Udvalgets overvejelser og vurdering heraf fremgår af afsnit 5.8 og 5.9.

Kapitel 5. Udvalgets overvejelser om en revideret bogføringslovgivning.

5.1. Indledning.

På baggrund af kommissoriet har udvalget taget udgangspunkt i, at bogføringens opgave er at fastholde, registrere, bearbejde og dokumentere økonomiske hændelsesforløb i en virksomhed. Hertil kommer, at bogføringen skal opbevares i en vis periode. Endvidere skal bogføringen sikre, at visse ordensforskrifter efterleves, således at bogføringen i overensstemmelse med god bogføringsskik efterfølgende skal kunne danne grundlag for udarbejdelse af årsregnskabet.

Den gældende bogføringslov indeholder dels bestemmelser om bogføring dels bestemmelser om udarbejdelse af (års)regnskab. Bogføringsbestemmelserne gælder for alle virksomheder, medens bestemmelserne om udarbejdelse af (års)regnskab kun gælder i det omfang, der ikke i anden lovgivning er fastsat bestemmelser herom. Dette udgangspunkt fastholdes samtidig med, at der foreslås en klarere opdeling mellem bestemmelser om bogføring, der er fælles for alle virksomheder, og bestemmelser om udarbejdelse af årsregnskab, der er forskellige afhængigt af virksomhedernes størrelse.

Udvalget har lagt til grund, at årsregnskabet udarbejdes til brug for virksomheden, dennes interesserede parter samt de myndigheder, der kan kræve regnskabsoplysninger fra virksomheden. Endvidere er lagt til grund, at en revideret bogføringslovgivning skal indeholde generelle bestemmelser for bogføring samt bestemmelser for regnskabsudarbejdelse for de virksomheder, der ikke er omfattet af bestemmelser om regnskabsudarbejdelse og -aflæggelse i anden lovgivning.

Der sondres ikke i udkastet mellem forskellig brug af oplysningerne i bogføringen. Foruden at danne grundlag for det årsregnskab, der skal udarbejdes i medfør af udkastet, danner bogføringen grundlaget for alle øvrige registreringer af virksomhedens økonomiske hændelsesforløb. Forslaget indeholder ikke bestemmelser om en sådan brug af de registrerede oplysninger til virk-

somhedens interne formål. Udkastene tager ikke stilling til bogførings- og/eller regnskabsteoretiske spørgsmål, der ikke er nævnt udtrykkeligt i tilknytning til det drøftede.

De foreslåede udkast ændrer ikke materielt i eksisterende forpligtelser i medfør af anden lovgivning, herunder navnlig hvad der følger af skatte- og afgiftslovgivningen.

5.2. Overordnede principper.

5.2.1. Regelsanering.

Ifølge kommissoriet har en af udvalgets opgaver været at tilstræbe en regelsanering af de gældende bogføringsbestemmelser inden for bogføringsloven med tilhørende bekendtgørelse og i skatte- og afgiftslovgivningen. Udvalget har endvidere som følge af kommissoriet arbejdet for en modernisering af de gældende bestemmelser om bogføring og regnskabsudarbejdelse.

Udvalget er efter en gennemgang af de nugældende regler i bogføringslovgivningen, årsregnskabslovgivningen samt skatte- og afgiftslovgivningen af den opfattelse, at opdelingen i de nævnte områder fortsat er hensigtsmæssig.

Udvalget mener imidlertid for det første, at det vil være hensigtsmæssigt i et vist omfang at indføre bestemmelser i bogføringslovgivningen delvist svarende til bestemmelserne i årsregnskabsloven, således at der for alle virksomheder stilles krav om udarbejdelse af et årsregnskab, der giver et billede af virksomhedens økonomiske forhold. Dette kan efter udvalgets opfattelse bedst ske ved, at store virksomheder udarbejder årsregnskab i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler med de ændringer, der følger af forskelle i virksomhedsformen. Endvidere ved, at visse af årsregnskabslovens bestemmelser finder anvendelse på mindre og mellemstore virksomheder, idet man dog her finder bl.a. at

burde tage hensyn til, at visse mindre virksomheder i dag ofte alene udarbejder årsregnskab i form af et skatteregnskab.

For det andet har man fundet det hensigtsmæssigt, at alle generelle bestemmelser m.v. i relation til bogføring, regnskabsaflæggelse m.v. samles i bogføringslovgivningen. Herved vil skatte- og afgiftslovgivningens bogførings- og regnskabsbestemmelser kunne reduceres til alene at omfatte de for disse områder relevante særbestemmelser.

Herudover har udvalget overvejet at foretage en gennemgang af samtlige andre ministeriers forskellige bestemmelser om bogføring og regnskabsførelse for at hente inspiration til arbejdet. Man har dog fundet, at en sådan undersøgelse ikke kunne forventes at bidrage væsentligt til udvalgets arbejde. Dette skyldes, at særlige bogførings- og regnskabsbestemmelser fastsættes for at opfylde særlige mål, f.eks. sammenlignelighed mellem virksomhederne inden for en branche. Endvidere vil offentlig tilsynsvirksomhed ofte indebære fastsættelse af bestemmelser om regnskabs opstilling og indhold, som har et sigte, der går ud over det, som udvalgets arbejde vedrører.

5.2.2. Den teknologiske udvikling.

Udvalget er som en grundlæggende forudsætning gået ud fra, at bogføringslovgivningen ikke bør hindre en fornuftig og i øvrigt hensigtsmæssig teknologisk udvikling på bogførings- og regnskabsområdet. Man har derfor søgt at udarbejde forslag på basis af eksisterende teknologi, idet der samtidig tages højde for, at den forudseelige fremtidige teknologi kan indpasses heri. Udvalget har dog stedse holdt sig for øje, at den sikkerhed og gennemsikkelighed, som hensynet til eksterne regnskabslæsere kræver, altid må være til stede.

5.2.3. Modernisering.

Endelig har udvalget haft som mål at gennemføre en generel modernisering af bogføringslovgivningen, der i sit hovedindhold stammer fra 1959, hvor forholdene på området dels var væsentlig anderledes, dels var mere statiske end i dag.

Man har derfor ment, at en ny bogføringslovgivning ikke blot må afspejle den udvikling, der er sket siden vedtagelsen af bogføringsloven, men også må tage højde for de ændringer i vilkår og betingelser, som samfundet - og især erhvervslivet - også i fremtiden vil være undergivet. Dette taler for, at f.eks. bestemmelserne om bogføringspligtens omfang, de anvendte medier og opbevaringspligten formuleres i forholdsvis generelle vendinger.

Endvidere bør bestemmelserne udtrykke generelle mindstekrav til virksomhedernes bogføring og regnskabsudarbejdelse, men således at de ikke hindrer, at virksomhedernes og andres behov for en mere detaljeret eller anderledes specificeret regnskabsførelse kan dækkes gennem et fælles system.

Udvalget har i øvrigt lagt vægt på at formulere de foreslåede bestemmelser i et let tilgængeligt sprog, som samtidig er i overensstemmelse med den regnskabsterminologi, der anvendes af praktikere på området.

5.2.4. Drøftelse af udformningen af en revideret bogføringslov.

Udvalget har drøftet, om en revideret bogføringslovgivning burde udarbejdes i form af 1) en lov, der indeholder samtlige bestemmelser, eller 2) en lov, der indeholder de overordnede bestemmelser samt en tilhørende bekendtgørelse, der indeholder de mere detaljerede bestemmelser.

I sit valg mellem disse to muligheder har udvalget fundet, at de overordnede principper for bogføring og regnskabsudarbejdelse bør fremgå af en revideret bogføringslov. De mere teknisk prægede bestemmelser bør fremgå af en bekendtgørelse, således at det er muligt at ændre denne administrativt, når behovet måtte melde sig.

Efter udvalgets forslag skal bogføringsbestemmelserne gælde for alle virksomheder, medens bestemmelserne om udarbejdelse af årsregnskab alene skal gælde for virksomheder, der ikke skal udarbejde eller aflægge årsregnskab i medfør af anden lovgivning. Udvalget har derfor tilstræbt at udforme udkastene til revideret bogføringslov og -bekendtgørelse således, at de bestemmelser, der foreslås fælles for alle virksomheder, er samlet i kapitlerne 1, 2 og 4 i henholdsvis lov og bekendtgørelse. De bestemmelser, der foreslås for udarbejdelse af årsregnskab, fremgår af udkastenes kapitel 3 i henholdsvis lov og bekendtgørelse.

5.2.5. Skatte- og afgiftslovgivningen.

Udvalget har behandlet de forskellige krav til virksomheders bogføring og regnskabsudarbejdelse i årsregnskabsloven, i skattelovgivningen og afgiftslovgivningen.

Det er i kapitel 2 nærmere beskrevet, hvorledes der efter gældende ret er bestemmelser i momsregnskabsbekendtgørelsen (nr. 249 af 7. maj 1973), der sikrer et grundlag dels for opgørelsen af virksomhedernes afgiftstilsvær og dels for oplysningspligten overfor toldvæsenet. Afgiftsregnskabet føres enten i virksomhedens almindelige bogholderi eller i et særligt regnskabshæfte, der er udarbejdet af toldvæsenet. I dag er det almindeligt, at afgiftsregnskabet integreres i virksomhedens regnskab. Også inden for punktafgiftslovgivningen er det almindeligt, at afgiftsregnskabet integreres i virksomhedernes regnskab. Betydningen af disse bestemmelser ligger i, at virksomhederne forpligtes til med bindende

virkning overfor toldvæsenet at sikre, at bogføringen er tilrettelagt på en sådan måde, at de for afgiftsberigtigelsen og kontrollen nødvendige oplysninger kan uddrages af regnskabet.

Inden for skattelovgivningen er udgangspunktet i de skattemæssige bestemmelser om bogføring og regnskabsudarbejdelse statsskattelovens § 22, stk. 4. Det er således et hovedprincip, at opgørelsen af erhvervsdrivendes skattepligtige over- eller underskud af virksomhed baserer sig på det på grundlag af bogholderiet udarbejdede årsregnskab.

Statsskatteloven indeholder ikke bestemmelser om det løbende bogholderi eller om opgørelsen af årsregnskabet. Loven forudsætter alene, at bestemmelserne i bogføringsloven og -bekendtgørelsen finder anvendelse.

I en række skattelove findes specielle bestemmelser om især skattemæssige vurderinger.

Disse bestemmelser har typisk ikke betydning for den løbende bogføring, men alene for korrektionen mellem skattemæssige og driftsmæssige vurderinger af balanceposter og for periodeafgrænsningen.

I bekendtgørelsen om regnskabsførelse efter kildeskatteloven (nr. 545 af 20. december 1979) er givet bestemmelser om, hvorledes indeholdelsespligtige skal føre regnskab over udbetaling og godskrivning af A-indkomst samt indeholdelse af A-skat.

For at sikre ligningsmyndighederne et bedre retligt grundlag for kontrol af erhvervsdrivendes regnskaber er med hjemmel i skattekontrollovens § 3, udstedt mindstekravsbekendtgørelsen (nr. 461 af 8. september 1976). Denne bekendtgørelse er suppleret med bekendtgørelse nr. 546 af 13. august 1987. Bekendtgørelsen omfatter alle, der skal vedlægge regnskabet som bilag til selvangivelsen. Den indeholder generelle bestemmelser dels for bogføringen og dels for skatteregnskabets indhold.

De grundlæggende krav til bogføringen i forslag til revideret bogføringslov og -bekendtgørelse vil også være afgørende indenfor skatte- og afgiftslovgivningen. Imidlertid vil særlige hensyn til ligning og kontrol medføre behov for krav om særlige specifikationer og oplysninger, som også i fremtiden mest hensigtsmæssigt kan fremgå af bestemmelser fastsat indenfor skatte- og afgiftsområdet.

5.2.6. Tilpasningsmuligheder i forslaget.

Med hensyn til tilvejebringelsen og tilstedeværelsen af det regnskabsmæssige grundmateriale er bestemmelserne ufravigelige for alle virksomheder. Udvalget har tilstræbt, at de foreslåede bestemmelser udformes på en måde, der gør dem anvendelige på forskelligartede virksomheder.

De foreslåede bestemmelser giver derfor mulighed for en tilpasning til den fremtidige udvikling under hensyn til, at de grundlæggende krav til bogføringen fortsat opfyldes.

Som omtalt i kapitel 4 og 5.9 foregår der en løbende udvikling på det regnskabsteknologiske område. Denne udvikling betyder, at det er uensigtsmæssigt at foreslå meget detaljerede bestemmelser eller at benytte begreber, som opstiller barrierer for den teknologiske udvikling.

Udvalget har fulgt den løbende debat om nye regnskabsmæssige teorier om spørgsmålet om tilstrækkeligheden ved den traditionelle brug af begrebet bogføring. En af disse teorier fokuserer på aftaletidspunktet som det første registreringstidspunkt i bogføringsprocessen til forskel fra gældende praksis, hvorefter leverings- eller faktureringstidspunkt er det første registreringstidspunkt. Udvalget har ikke fundet, at det i betragtning af de øvrige opgaver, kommissoriet har stillet, burde gå ind i en nærmere afprøvning af disse teorier. Udvalget har gennem sine

forslag endvidere søgt ikke at lægge hindringer i vejen for udviklingen af nye regnskabsteorier.

Udkastene til reviderede bogførings- og regnskabsbestemmelser er udtryk for de generelle mindstekrav, der bør stilles til et årsregnskab. For større virksomheder vil der efter udkastet til revideret bogføringslov være tale om pligt til at udarbejde mere detaljerede årsregnskaber end tilfældet er efter den gældende lov og bekendtgørelse.

Bestemmelsernes udformning indebærer, at en virksomhed kan indrette sine registreringsrutiner således, at behovet for registreringer og oplysninger dækkes gennem et fælles system, f.eks. driftsregnskab og skatte-regnskab. Er dette tilfældet, må bogføringen og regnskabsudarbejdelsen tilrettelægges på en måde, så lovens krav kan opfyldes.

5.3. Bogføringens funktion.

5.3.1. Begrebet bogføring.

Udvalget har overvejet, om begrebet "bogføring" bør defineres i lovteksten. En sådan definition findes ikke i den nugældende bogføringslov, der hviler på principperne for bogholderi og regnskabsførelse, således som disse har udviklet sig gennem tiden.

Udvalget har ikke følt behov for en sådan definition af "bogføring" i lovteksten. Det finder, at en definition af "bogføring" vil være uhen-sigtsmæssig, hvis bestemmelserne i en revideret bogføringslov og -be-kendtgørelse skal bevare den smidighed, som giver virksomhederne mulighed for at tilrettelægge bogføringsprocessen og regnskabsudarbejdelsen på den mest hensigtsmæssige måde for den enkelte virksomhed. Ud-valget har dog i sit arbejde overvejet de hensyn, der taler for en fastere begrebsfastlæggelse.

Udvalget har taget udgangspunkt i, at bogføringens vigtigste opgave er at fastholde, registrere, bearbejde og dokumentere oplysninger om økonomiske hændelsesforløb i en virksomhed. Denne registrering af "grunddata" eller denne dokumentation danner efterfølgende grundlaget for udarbejdelse af virksomhedens Årsregnskab. Udvalget har derfor lagt stor vægt på at udforme udkastene til reviderede bogføringsbestemmelser således, at de registrerede oplysninger altid foreligger i en form, der gør det muligt umiddelbart at læse disse oplysninger (klarskrift) eller i en teknisk form, der gør en sådan læsning mulig. Der er nedenfor i kapitel 5.9 redegjort nærmere for denne del af arbejdet i relation til benyttelse af tekniske hjælpemidler.

Det centrale element i en manuelt ført bogføring er hovedbogen med den dertil hørende kassebog/kassejournal. De oplysninger, der er indført heri, er bogført i dette begrebs traditionelle forstand.

Kassebogen er i dag i mange tilfælde afløst af en kassekladde/kasserapport, hvor virksomhedens samtlige kontantbevægelser registreres. Ikke-kontantbevægelser registreres på journalbilag (købs-, salgs- og øvrige bilag). Kassekladden og journalbilag tjener som en fastholdelse af de registrerede transaktioner og som grundlaget for den videre behandling af regnskabsoplysningerne. Herved bliver disse registreringer et bindeled imellem en række handlinger i og uden for virksomheden og registreringerne i virksomhedens finansbogholderi. Konteringen og dermed sorteringen af registreringerne i kassekladde og journalbilag er den første skridt i den proces, som afsluttes med udarbejdelse af virksomhedens årsregnskab.

Udover de ovennævnte finansbogholderiregistreringer vil der i de fleste virksomheder findes yderligere registreringssystemer for debitorer, kreditorer, varelagre og igangværende arbejde for fremmed regning m.m.

Den stigende brug af forskellige former for elektronisk databehandling har medført, at virksomhedernes muligheder for at bearbejde de oplys-

ninger, som findes i - eller i tilknytning til bogføringen, - er forøget. Den optimale udnyttelse af bogholderiet medfører en integration af bogholderiet i virksomhedernes samlede sum af oplysninger og data.

Den stadige udvidelse af informationsmængden i virksomhederne har bevirket, at bogføringsprocessen tidsmæssigt er blevet udstrakt. Samtidig har det ændrede betalingsmønster, hvor betaling med check eller over postgirokonto fastholdes på en betalingsmeddelelse (et kontoudtog), bevirket, at bogføring i virksomheden ikke i alle tilfælde kan foretages samtidig med den økonomiske transaktion. Bogføringen kan derfor med fordel foretages for en periode ad gangen. Bogføringens opgave i den første del af bogføringsprocessen er derfor at foretage en registrering af økonomiske hændelsesforløb og at opbevare disse på betryggende måde, der sikrer tilstedeværelse af oplysningerne, bl.a. til det tidspunkt, hvor disse oplysninger skal viderebearbejdes. Den videre bearbejdning kan udføres enten af virksomheden selv, eventuelt med bistand fra virksomhedens revisor, et edb-bureau eller tilsvarende ekstern bistand. Ved denne bearbejdning må registreringerne systematiseres efter de krav, virksomheden stiller til de oplysninger, som skal fremgå af regnskabet. Registreringen må dog tage udgangspunkt i den dato, hvor den underliggende transaktion er udført, registreret eller hvortil den regnskabsmæssigt skal henføres.

5.3.2. Kravene til bogføringen.

Udvalget anser det for væsentligt, at der for enhver økonomisk handling fastsættes krav om fastholdelse, registrering, bearbejdelse, dokumentation og opbevaring heraf. De foreslåede grundlæggende krav skal opfyldes af alle bogføringssystemer, manuelle som edb-baserede.

Udvalget har ikke fundet det hensigtsmæssigt eller muligt at fastsætte detaljerede bestemmelser om virksomhedernes nærmere indretning af bogføringsfunktioner. Dette skyldes bl.a., at forskellene i virksomhedstyper kan være store. En fastsættelse af detaljerede bestemmelser vil

indebære, at der skabes uhensigtsmæssige hindringer for den bogføringstekniske udvikling. Således vil - svarende til det ovenfor nævnte vedrørende regnskabsudarbejdelse - det afgørende være overensstemmelsen med god bogføringsskik.

Som en væsentlig bestanddel af god bogføringsskik forudsættes det, at der findes et revisionsspør, d.v.s. at alle registreringer, der indgår i bogføringen, skal kunne følges frem til årsregnskabet, hvis tal skal kunne opløses i de registreringer, hvoraf de er sammensat. Udvalget har fundet, at dette grundlæggende minimumskrav til opfyldelse af god bogføringsskik for såvel manuelle som edb-baserede bogføringssystemer indarbejdes i § 3 i udkastet til bogføringslov. Den gældende bestemmelse, om at bogføringen skal tilrettelægges og foretages på en klar og overskuelig måde, er indarbejdet i udkastets §§ 3 og 4.

Denne formulering omfatter ikke blot den egentlige registrering, der fører frem til udarbejdelsen af årsregnskabet. Den omfatter tillige sikkerhedsforanstaltninger i tilknytning til registreringerne. Som eksempel kan nævnes adskillelse af kassefunktion og bogføring samt udarbejdelse af forretningsgange for bogføring. Endvidere kan nævnes, at der må træffes de forholdsbestemmelser, der efter virksomhedens forhold er nødvendige til sikring af, at regnskabsmateriale - herunder opbevaringspligtigt materiale fra tidligere regnskabsår - ikke går tabt. Hvilke foranstaltninger, der i denne forbindelse må træffes, vil ligeledes afhænge af virksomhedens forhold. Herunder indgår, om den benyttede bogførings- og opbevaringsform gør virksomheden særlig sårbar over for tab af dele af eller hele regnskabsmaterialet for en eller flere perioder. For regnskaber, der føres ved hel eller delvis benyttelse af elektronisk databehandling, henvises til bemærkningerne til lovudkastets § 6.

Kravene til bogføringen, herunder bogføringens organisation, vil således variere afhængigt af virksomhedens forhold. For mindre virksomheder forudsættes bogføringen fortsat at kunne tage udgangspunkt i en kassekladde, der efterfølgende danner grundlag for kontering, registrering og

opstilling af periode- eller årsregnskab m.v. For større virksomheder forudsættes kravene til bogføringen at være mere omfattende.

I udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse er til udfyldning af begrebet god bogføringsskik fastsat en række bestemmelser. Der skal f.eks. foreligge en efter virksomhedens forhold afpasset beskrivelse af opbygningen af bogføringen, herunder kontoplan og konteringsinstruks. Bogføringen skal foretages i klarskrift eller på en måde, som giver mulighed for umiddelbart at udskrive det bogførte i klarskrift. Bogføringen skal ske på en måde, der sikrer holdbarheden af det bogførte, ligesom det ikke må være muligt at ændre heri, uden at såvel det oprindelige som ændringen fremgår af bogføringen.

Udvalget har fundet det rigtigt, at de samme grundlæggende krav til bogføringen skal gælde uanset omfanget af tekniske hjælpemidler i virksomhedernes bogføringsfunktioner.

Selv om bogføring og udarbejdelse af årsregnskab ved benyttelse af edb hviler på samme grundprincipper som anden bogføring, indebærer edb-mediet en række særlige karakteristika i forhold til en traditionel bogføring. Disse karakteristika består bl.a. i, at det er muligt at behandle meget store datamængder, hvorved overblikket over den samlede bogføring kan formindskes betydeligt, og at det er muligt at foretage ændringer i de lagrede oplysninger uden at dette "efterlader spor".

I udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse foreslås nogle supplerende bestemmelser om benyttelse af elektroniske hjælpemidler. Heri indgår en række oplysninger, der er nødvendige for, at en almindelig regnskabskyndig i givet fald skal kunne udnytte informationerne i de elektroniske hjælpemidler.

Endvidere foreslås, at hvor transaktioner mellem virksomheder foretages på grundlag af elektroniske overførsler, skal afsenderen (sælger) på anfordring kunne udskrive et grundbilag til modtageren. Såvel afsender

som modtager har i opbevaringsperioden pligt til at kunne dokumentere de enkelte overførsler.

Udvalgets overvejelser om elektronisk databehandling fremgår i øvrigt af kapitel 5.9.

5.3.3. Bogføringstidspunktet.

Udvalget har drøftet, på hvilket tidspunkt en økonomisk transaktion bør bogføres. For så vidt angår kontante ind- og udbetalinger er der enighed om, at disse bør registreres samme dag, som betalingen har fundet sted. For så vidt angår andre transaktioner er det udvalgets opfattelse, at disse bør foretages så hurtigt som muligt. Det har dog været vanskeligt at opstille nærmere bestemmelser om, hvad der skal forstås ved "hurtigst muligt". Dette skyldes, at mængden af transaktioner varierer betydeligt mellem forskellige virksomheder og virksomhedstyper. Hvor der er tale om mange transaktioner, vil der være behov for en hurtig eller hyppig registrering, medens der i virksomheder med få transaktioner ikke er behov for en hurtig fastholdelse af disse.

Udvalget foreslår, at det i bogføringsbekendtgørelsen præciseres, at det seneste tidspunkt for bogføringen/registreringen bør være fakturerings-tidspunktet. Dette tidspunkt har tillige betydning i relation til opgørelsen af virksomhedens indtægter.

I kapitel 6, der indeholder udkastet til en revideret bogføringslov, omtales bogføringspligtens indtræden og ophør i bemærkningerne til § 2.

5.3.4. Regnskabsperioden.

Udvalget har fundet det uhensigtsmæssigt, at der er forskellige bestemmelser i bogføringslovgivningen og årsregnskabsloven omkring regnskabsperiodens længde i forbindelse med en virksomheds første

regnskabsperiode samt ved omlægning af regnskabsperioden. Man har derfor fundet det hensigtsmæssigt at anvende årsregnskabslovens begreb.

Et ubetinget krav om, at regnskabsperioden altid skal begynde og slutte på bestemte datoer f.eks. 31. december eller 1. januar, betyder, at virksomhederne skal afslutte deres regnskab på forskellige ugedage. Dette indebærer betydelige ulemper i forbindelse med lageropgørelser og bogføring inden for perioden m.v., idet mange virksomheder har baseret deres regnskabsudarbejdelse på uge- eller 14-dagesregnskaber. Dette gælder navnlig for virksomheder, hvis bogføring foretages af edb-bureauer, brancheforeninger eller efter en standardiseret fremgangsmåde. For disse virksomheder vil et regnskabsår derfor kunne variere fra 50-54 uger. Udvalget finder, at disse ulemper og de omkostninger, der er forbundet med en opgørelse uden for de sædvanlige bogføringsrutiner, ikke i alle tilfælde står i et rimeligt forhold til fordelene ved at anvende en fast regnskabsperiode. Det har derfor ønsket at opretholde en smidig forståelse af begrebet 12 måneder.

Den foreslåede bestemmelse indebærer ikke ændringer i bestemmelser i anden lovgivning, f.eks. momslovgivningen om afgiftsperioders længde, afregning af afgifter og lignende.

Der foreslås ikke en mindstegrænse for regnskabsårets længde, idet der f.eks. i forbindelse med virksomhedsoverdragelser eller -sammenstillinger kan være behov for kortvarige regnskabsperioder.

Endelig har man overvejet om det - bl.a. af hensyn til toldvæsenets regnskabsafstemninger - burde bestemmes, at virksomhedernes regnskabsår skal være sammenfaldende med kvartalet. Udvalget har afstået fra at foreslå en sådan bestemmelse.

Forslaget til bestemmelse om regnskabsperioden findes i § 9 i udkastet til en revideret bogføringslov.

5.4. Overvejelser om bogførings- og regnskabspligt.

5.4.1. Bogførings- og regnskabspligtige.

Udvalget har drøftet, om der bør ske ændringer i kredsen af bogføringspligtige.

I § 1 i den gældende bogføringslov opregnes kredsen af bogføringspligtige virksomhedsformer samt enkelterhverv. Udvalget finder, at denne opregning er uhensigtsmæssig, da den fører til, at bogføringspligten begrænses af opregningen i loven. Udvalget foreslår, at det afgørende kriterium for, om der foreligger bogføringspligt, bør være, om der udøves erhvervsvirksomhed. Såfremt dette er tilfældet, bør lovens bestemmelser finde anvendelse.

Det på grundlag af bogføringen udarbejdede regnskab foreslås alene at skulle omfatte den udøvede erhvervsmæssige aktivitet. Der bliver dermed tale om et virksomhedsregnskab. På denne baggrund benyttes i udkastene til reviderede bogføringsbestemmelser betegnelsen erhvervsdrivende for at definere lovens anvendelsesområde. Herudover benyttes udtrykket alene i forbindelse med underskrift på det udarbejdede årsregnskab i personligt ejede virksomheder. I forslagernes øvrige bestemmelser benyttes betegnelsen virksomhed som betegnelse for den samlede økonomiske aktivitet, der udøves af den pågældende erhvervsdrivende, d.v.s. uanset virksomhedsform.

Den foreslåede ændring indebærer, at bogførings- og regnskabspligt bliver uafhængig af den juridiske form, hvori en virksomhed drives. Den foreslåede udvidelse indebærer, at filialer af udenlandske selskaber bliver omfattet af lovens bestemmelser om bogføringspligt, d.v.s. lovudkastets kap. 1, 2 og 4. Udvidelsen omfatter derimod ikke nødvendigvis lovforslagets kap. 3. Dette skyldes, at filialer af udenlandske aktie- og anpartsselskaber i medfør af aktieselskabslovens § 151, stk. 6 og anpartsselskabslovens § 121, stk. 6 skal indsende det udenlandske selskabs

årsregnskab eller et eventuelt moderselskabs koncernregnskab til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. At der ikke i medfør af lovforslaget skal udarbejdes et årsregnskab ændrer ikke i filialernes pligt til at udarbejde et skatteregnskab for virksomheden her i landet.

Som konsekvens af benyttelsen af begrebet "erhvervsdrivende" bortfalder den hidtidige brancheopregning i bogføringsloven. Dette betyder, at der indtræder bogførings- og regnskabspligt for en række erhvervsdrivende, der ikke er opregnet i bogføringslovens § 1, stk. 3. I kapitel 6 nævnes i bemærkningerne til lovdkastet ad § 1 som eksempler på erhvervsdrivende, der efter forslaget bliver bogførings- og regnskabspligtige, fysioterapeuter, køreskole, danseskole og anden skole eller undervisningsvirksomhed.

I bemærkningerne til udkast til revideret bogføringslov er ad § 1 gjort nærmere rede for ændringen i kredsen af bogføringspligtige.

5.4.2. Hvad omfatter bogføringspligten.

Udvalget har drøftet bogføringspligtens udstrækning hos de bogføringspligtige. Der har i udvalget været enighed om, at bogføringspligten skal omfatte en erhvervsdrivendes samlede økonomiske aktiviteter. Hvor der er tale om en juridisk person eller økonomisk ramme om samarbejdet, indebærer udvalgets udkast, at den samlede aktivitet inden for samarbejdet omfattes af bogføringspligten. For erhvervsvirksomheder, der drives som personligt ejede, omfatter bogføringspligten kun den pågældendes erhvervsaktiviteter, herunder indskud i og udtræk af midler fra virksomheden. Den pågældendes private indtægter og udgifter samt aktiver og passiver kræves ikke indarbejdet i bogføringen eller årsregnskabet. Udkastet er dog ikke til hinder for, at ejerens private økonomi indarbejdes i eller fremgår af bogføring og årsregnskab. I dette tilfælde forudsætter forslagets krav om et virksomhedsregnskab dog, at der sker en opdeling i et virksomhedsregnskab og i en privatøkonomisk del i årsregnskabet.

Da der er tale om et virksomhedsregnskab, der som udgangspunkt skal udarbejdes efter driftsøkonomiske principper, indeholder udkastene til revideret bogføringslov og -bekendtgørelse ikke krav om udarbejdelse af en skattemæssig kapitalforklaring.

5.4.3. Antallet af erhvervsdrivende.

Det kan oplyses, at statens ligningssystem for erhvervsdrivende pr. 1. februar 1987 omfattede ca. 400.000 skattemæssigt registrerede personlige erhvervsdrivende. Dette tal omfatter foruden erhvervsdrivende i traditionel forstand en række privatpersoner, der har investeret i afskrivningsberettigede formuegoder, og som derfor i skattemæssig henseende betragtes som erhvervsdrivende. Efter udkastet bliver disse personer i princippet bogføringspligtige. Bogføringspligten vil dog påhvile "den økonomiske enhed" som sådan og ikke den enkelte deltager. Neden for under 5.4.4. foreslås, at regnskabet kan underskrives af de personer, som er ansvarlige for virksomhedens daglige ledelse og for regnskabets udarbejdelse. Det bemærkes, at en person kan drive flere erhvervsvirksomheder.

Hertil kom ca. 65.000 selskaber, der omfattedes af selskabsskatteloven.

Direktoratet for Toldvæsenet har oplyst, at antallet af momsregistrerede virksomheder pr. 1. oktober 1987 var ca. 390.000. I forbindelse med gennemførelsen af loven om arbejdsmarkedsbidrag skønnes det, at maksimalt ca. 40.000 ikke tidligere momsregistrerede virksomheder vil blive omfattet af loven. Det skønnes således, at toldvæsenets virksomhedsregister fra og med 1988 i alt vil omfatte ca. 420 - 430.000 virksomheder, inclusive et antal statslige og kommunale virksomheder og foreninger m.m.

På dette grundlag skønner udvalget, at antallet af virksomheder, der

- uanset virksomhedsform - omfattes af udkastet til revideret bogføringslovgivning, er ca. 420.000.

5.4.4. Underskrivelse af årsregnskabet.

Efter lovudkastets § 15 kan årsregnskabet underskrives af de personer, der er ansvarlige for virksomhedens daglige ledelse og for regnskabets udarbejdelse. Forslaget indebærer derfor ikke, at enhver deltager i f.eks. et interessentskab eller et kommanditselskab nødvendigvis skal underskrive årsregnskabet.

For virksomheder, der arbejder på grundlag af en vedtægt eller lignende, skal årsregnskabet være godkendt i overensstemmelse med denne. For sådanne virksomheder vil der normalt være tale om, at generalforsamlingen, et eventuelt repræsentantskab eller en delegeretforsamling skal godkende årsregnskabet.

I afsnit 5.7. er gjort rede for udvalgets overvejelser vedrørende omfanget af regnskabsudarbejdelse for virksomheder, der overskrider visse størrelsesgrænser.

5.4.5. Offentliggørelse.

I overensstemmelse med den hidtidige opdeling af virksomheder i kapitalelskaber (aktie- og anpartsselskaber) og andre selskaber, virksomheder m.v. har udvalget lagt til grund, at de regnskaber, der skal udarbejdes efter en revideret bogføringslovgivning alene udarbejdes til brug for virksomheden og dennes forhold til offentlige myndigheder, kreditorer m.v. Dette gælder også de regnskaber, der foreslås udarbejdet af de virksomheder, der overskrider visse størrelsesgrænser, jf. afsnit 5.7.

5.4.6. Undtagelser fra bogførings- og regnskabspligten.

I konsekvens af den foreslåede udvidelse af bogføringspligten har udvalget overvejet, om udvidelsen også bør omfatte erhvervsdrivende, der ikke er omfattet af den gældende bogføringslov. Der har i udvalget været enighed om, at dette bør være tilfældet, da den økonomiske aktivitet i disse virksomheder ikke i sig selv kan begrunde en fritagelse for bogførings- og regnskabspligt.

Udvalget har dog fundet, at erhvervsdrivende, der hidtil har været omfattet af undtagelsen for bogføringspligt i medfør af bogføringslovens § 1 C, nr. 35-37, og § 1, stk. 2, 2. pkt. fortsat bør være undtaget for pligten. Efter disse bestemmelser er ejere af en række mindre landbrugsejendomme og bortforpagtere af en landbrugsejendom ikke bogføringspligtige. For de bogføringspligtige ejendomme påhviler bogføringspligten forpagteren (brugeren). Udvalget har bl.a. lagt vægt på, at der er tale om landbrugsbedrifter, der typisk ejes af ældre landmænd, der ikke har en produktion eller økonomisk aktivitet, der gør udarbejdelse af et driftsbaseret årsregnskab nødvendig. Ved overdragelse af disse ejendomme vil erhververen blive omfattet af bogførings- og regnskabspligten i medfør af lovudkastets § 1.

5.5. Specielle krav til bogføringen.

5.5.1. Dokumentation.

Udvalget har fundet, at der i en kommende bogføringslovgivning bør være bestemmelser om dokumentation af grundregistreringerne.

Endvidere har man fundet det hensigtsmæssigt at indarbejde bestemmelsen i mindstekravsbekendtgørelsens § 13 om et revisionsspor i udkastet til revideret bogføringslov. Bestemmelsen findes i udkastets § 3, stk. 2.

Udvalget har drøftet hvilke krav, der bør stilles til den dokumentation, som ligger til grund for regnskabet. Udvalget foreslår, at det i bogføringsbekendtgørelsen fastsættes, at enhver postering skal være dokumenteret ved et grundbilag. Dette grundbilag kan være udarbejdet af andre end virksomheden selv (eksternt bilag) eller af virksomheden selv (internt bilag). Samtidig foreslås, at forskellige former for bilag skal have et mindstemål af oplysninger, der gør det muligt at følge det økonomiske handlingsforløb for en transaktion gennem bogføringen til årsregnskabet.

5.5.2. Betalingsregnskab.

Udvalget har været enig om at videreføre kravet i den gældende bogføringsbekendtgørelse, i mindstekravsbekendtgørelsen og momsbekendtgørelsen om førelse af kasseregnskab. Der er samtidig enighed om, at dette krav ikke opstilles som ubetinget.

For at tilpasse bestemmelserne til udviklingen i samfundets betalingsmønstre har man imidlertid valgt at ændre begrebet "kasseregnskab" til et "betalingsregnskab". Herved bliver det muligt at tilrettelægge bogføringen alene på basis af bank- eller girobetalinger. Hvis der indgår kontante ind- eller udbetalinger, skal der fortsat føres et kasseregnskab.

Endvidere har man valgt at overføre de stort set enslydende bestemmelser i mindstekravsbekendtgørelsens § 13, stk. 4, og momsbekendtgørelsens § 7 om undtagelser for torvehandlere m.fl., som ikke har mulighed for at benytte kasseapparat eller føre lister m.v. til udkastet til bogføringsbekendtgørelse.

5.5.3. Opbevaringspligt.

Udvalget foreslår, at regnskabsmateriale skal opbevares i 5 år regnet fra udløbet af det kalenderår, hvori regnskabsåret udløber. Det er

fundet hensigtsmæssigt at fastholde den gældende frist, der i det væsentlige svarer til forældelsesfristen for fordringer m.v., der er omfattet af lov om forældelse.

Udvalget har drøftet, om der bør foreslås en ubetinget opbevaringspligt for alt regnskabsmateriale. Det har imidlertid fundet, at den tekniske udvikling, der går meget stærkt på området, gør det vanskeligt at vurdere behovet for en ufravigelig opbevaringsperiode.

Det er drøftet, om der i udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse bør foreslås særlige bestemmelser om opbevaring af bilag for kontant-salg (kassestrimler). Dette skyldes, at opbevaring af disse bilag er særligt pladskrævende - og dermed omkostningskrævende - navnlig for større virksomheder. Det centrale for bogføringens fastholdelse af de oplysninger, som bilagene rummer, er, at totaltallene for omsætningen er rigtige og indgår i bogføringen. Denne kontrol er ved moderne kasseapparater indbygget i systemerne, således at der er kontrol med totaltallene, og at bilag til kunderne (kassebonerne) er individuelt nummereret.

Udvalget foreslår på dette grundlag, at der i udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse indsættes en bestemmelse om, at kassestrimler på visse betingelser alene skal opbevares for en kortere periode end 5 år. Det foreslås, at opbevaringsperioden for disse bilag skal være et år regnet fra udløbet af det kalenderår, hvor virksomhedens regnskabsperiode udløber. Ved fastsættelsen af denne frist er taget udgangspunkt i, at bilagene opbevares i den periode, hvor regnskabet afsluttes, og hvor ligningsmyndighederne gennemgår virksomhedernes selvangivelser. Den foreslåede bestemmelse findes i udkastets § 28, stk. 2.

I udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse findes en række supplerende bestemmelser for benyttelse og opbevaring af regnskabsmateriale ved hjælp af tekniske hjælpemidler. Princippet i disse bestemmelser er, at opbevaringen skal ske på lige så betryggende måde, som hvis

der havde været tale om "papirer". Det benyttede medie skal herunder give mulighed for, at grundbilag kan fremkaldes i deres originale form. Opbevaringen ved brug af tekniske hjælpemidler kræver, at de opbevarede oplysninger er tilgængelige i hele opbevaringsperioden. Ønsker en virksomhed at gå over til et andet opbevaringsmedie, som ikke gør fremkaldelse i regnskabsmaterialets originale form mulig, må de oplysninger, der ikke kan udskrives, overføres til klarskrift.

Udkastet indeholder ikke særlige bestemmelser om opbevaring af checks, som tilfældet er med bogføringsbekendtgørelsen, jf. § 7, stk. 3. Dette skyldes, at udlevering af checks fra de virksomheder, hvorpå checkene er trukket, det vil normalt sige en bank eller sparekasse, meget sjældent forekommer. Checkene er bilagsmateriale for disse virksomheder og dermed omfattet af opbevaringspligten hos disse. Den interesse, som checkudstederen har i at modtage den udstedte check, vil normalt være knyttet til kontrol af overholdelse af interne forskrifter for checkudstedelse eller eftersporning af efterfølgende ændringer i checkens indhold. Hvis checkudstederen ønsker den udstedte check tilbageleveret fra den virksomhed, som checken er trukket på, kan denne affotografere checken og udlevere en kopi heraf til udstederen. Udvalget har derfor ikke fundet behov for at optage særlige bestemmelser om opbevaring af checks i udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse.

Der er i udvalget enighed om, at bogføring og regnskab skal "føres" i Danmark, hvilket forstås på den måde, at lagringsmediet fysisk skal være tilstede i Danmark. I de tilfælde, hvor kravet ikke opfyldes, fordi visse dele af virksomheden drives i udlandet, og regnskabsmateriale m.v. vedrørende denne virksomhed efter lovgivningen i det pågældende land skal opbevares i dette land, er det tilstrækkeligt, at genparten af regnskabsmaterialet vedrørende denne virksomhed opbevares i Danmark. I de tilfælde, hvor en udenlandsk virksomhed driver filial i Danmark, skal filialens bogføring m.v. fysisk være til stede i Danmark enten i form af originale bilag eller i form af kopier.

Opbevaring af årsregnskabsmateriale uden for Danmark har navnlig betydning for filialer i udlandet af danske selskaber.

Det forudsættes, at regnskabssproget er dansk, og at hidtidig praksis dermed videreføres uden særskilt retlig regulering.

5.6. Kravene til årsregnskabet.

5.6.1. Principperne for udarbejdelsen.

Udvalget har fundet, at virksomhedsregnskaber som udgangspunkt bør udarbejdes efter driftsøkonomiske principper. Udvalget finder dog, at af hensyn til de mindre virksomheder bør det fortsat være muligt at udarbejde årsregnskabet på grundlag af virksomhedens skatteregnskab. Hvor denne mulighed benyttes, foreslås det, at det skal oplyses, at skatteregnskabet ligger til grund for årsregnskabet. Endvidere skal det oplyses, hvis dette regnskab afviger væsentligt fra et regnskab, der er udarbejdet efter driftsøkonomiske principper.

Udvalget har fundet, at det i en revideret bogføringslov bør **fastslås**, at årsregnskabet består af resultatopgørelse, balance og noter.

Det bemærkes, at bestemmelserne om udarbejdelse af årsregnskab ikke finder anvendelse på virksomheder, der skal udarbejde eller aflægge årsregnskab i medfør af bestemmelser i anden lovgivning. Bestemmelserne i dette afsnit gælder således ikke for f.eks. aktie- og anpartsselskaber.

5.6.2. Resultatopgørelse.

Udvalget foreslår, at mindst følgende poster specificeres:

1. nettoomsætning
2. vareforbrug
3. lønomkostninger
4. øvrige omkostninger

5. af- og nedskrivninger
6. finansieringsindtægter og -udgifter
7. ekstraordinære indtægter og udgifter
8. resultat.

Herudover skal optages de poster, der er nødvendige for at beskrive en virksomheds aktiviteter.

Der er efter forslaget ingen krav til den form, hvori regnskabet skal opstilles. Det kan f.eks. opstilles som art- eller funktionsopdelt eller opstilles efter dækningsbidragsmetoden.

I §§ 16-20 i udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse foreslås en række præciseringer vedrørende posterne i resultatopgørelsen.

5.6.3. Balance.

Det er udvalgets opfattelse, at i balancen skal mindst aktiver, egenkapital, hensættelser og gæld specificeres. Der er med denne opregning af poster præciseret, at hensættelser skal fremgå af balancen og ikke kan udelades. Opregningen af typer af poster er udtømmende, idet egenkapitalen, hensættelser og gæld tilsammen udgør balancens passivposter. Den nærmere specifikation vil afhænge af bl.a. virksomhedens omfang og art, f.eks. om der er tale om produktions-, handels- eller servicevirksomhed.

I udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse foreslås, at aktiverne mindst specificeres i anlægsaktiver og omsætningsaktiver. Der skal redegøres for, hvorledes egenkapitalen har ændret sig. Endvidere foreslås i § 22, at hensættelser kun må foretages i det omfang, dette er nødvendigt for at dække bestemte tab m.v.

5.6.4. Noter.

Udvalget finder, at en række oplysninger bør fremgå af noterne, såfremt disse oplysninger ikke fremgår af resultatopgørelsen eller balancen.

Såfremt der i resultatopgørelsen indgår væsentlige ekstraordinære indtægter og udgifter, skal disse forklares nærmere. Sådanne poster vil normalt ikke have forbindelse med en virksomheds primære aktiviteter, men karakter af enkeltstående begivenheder, der ikke må påvirke bedømmelsen af det ordinære resultat. Som eksempel kan nævnes salg af virksomhedens anlægsaktiver. Endvidere skal efterregulering af poster i tidligere årsregnskaber optages under denne post.

Ved bedømmelsen af en virksomheds økonomiske stilling, er kendskab til eksistensen af fordringer på virksomheden af stor betydning. Det foreslås derfor, at noterne skal indeholde oplysninger om sikkerhedsstillelse og eventualforpligtelser. Ved eventualforpligtelser forstås forpligtelser, som virksomheden har indgået, men som ikke lader sig opgøre til et bestemt beløb eller som er betinget af en bestemt begivenheds indtræden.

Oplysningerne kan gives i form af en beløbsangivelse for fordringer, der umiddelbart kan gøres op i penge, f.eks. restgælden på kautionsforpligtelser. For forpligtelser, der ikke er gjort endeligt op, må angivelsen ske med et anslået beløb f.eks. en kautionsforpligtelse med relation til den erhvervsmæssige virksomhed. For forpligtelser, der ikke - eller kun vanskeligt - lader sig gøre op i penge, må disses art, indhold og omfang omtales.

Eventualforpligtelser fremgår i dag normalt ikke af en virksomheds løbende bogføring, men opgøres kun periodevis. Kravet om, at forpligtelser af denne type skal oplyses i regnskabet, indebærer, at bogføringen skal tilrettelægges på en måde, der gør det muligt at give oplysning herom i årsregnskabet. Dette kan ske f.eks. direkte i bogføringen eller i et særskilt register over eventualforpligtelser.

5.6.5. Værdiansættelse.

Udvalget har ikke fundet det hensigtsmæssigt at udarbejde specifikke bestemmelser om værdiansættelse. Virksomhederne vil derfor kunne foretage værdiansættelsen efter f.eks. anskaffelsesværdi - med regulering for tidligere afskrivninger og op- eller nedskrivninger - eller efter skattemæssig værdi.

Metoderne for udarbejdelse af årsregnskab må kun ændres fra det ene år til det andet, hvis særlige forhold tilsiger dette. Baggrunden herfor er, at det gennem ændring af metoderne for regnskabsudarbejdelse er muligt at ændre i resultatopgørelse og i balance, således at disse fremstår anderledes end tilfældet vil være, hvis det foregående års regnskabsmetoder blev lagt til grund. Derfor tager udvalget udgangspunkt i, at enhver ændring skal nævnes i noterne med en forklaring af den beløbsmæssige betydning heraf. Samtidig skal der så vidt muligt ske en tilpasning af det foregående års beløb.

Årsagen til omlægningen kan f.eks. være væsentlige ændringer i virksomhedens forretningsområde, ejerskifte eller tilknytning til andre virksomheder eller enkeltpersoner, uden at der foreligger ejerskifte.

5.7. Virksomheder der foreslås at skulle udarbejde årsregnskab efter skærpede bestemmelser.

5.7.1. Udvalgets generelle overvejelser.

Udvalget har overvejet, om der bør gælde samme regnskabsbestemmelser for alle virksomheder uanset disses størrelse.

Regnskabets stigende betydning for vurderingen af en virksomheds stilling og udvikling taler efter udvalgets opfattelse for, at der fastsættes skærpede regnskabsbestemmelser for virksomheder, hvori der foregår en økonomisk aktivitet, der er af et "vist omfang". Disse virksomheder bør

efter udvalgets opfattelse tilrettelægge deres bogføring og regnskabsudarbejdelse efter bestemmelser, der indebærer en større specificationsgrad end for øvrige virksomheder.

5.7.2. Hvilke virksomheder bør udarbejde årsregnskab efter skærpede bestemmelser.

Udvalget har drøftet hvilke virksomheder, der bør udarbejde årsregnskab efter skærpede bestemmelser. Det er vanskeligt at fastlægge ét kriterium for, hvornår en økonomisk aktivitet når et sådant niveau, at hensynet til virksomheden selv og dennes interesserede parter nødvendiggør udarbejdelse af et mere detaljeret årsregnskab. F.eks. vil valg af en bestemt omsætning føre til forskellig behandling af forretningstyper eller brancher, der i øvrigt er økonomisk sammenlignelige. Disse forskelle vil i nogle tilfælde blive forøget gennem omsætning/ikke-omsætning af "afgiftstunge" varegrupper f.eks. tobak, øl, spiritus og olieprodukter.

Udvalget har derfor valgt at foreslå, at flere kriterier skal være opfyldt, for at de skærpede regnskabsbestemmelser finder anvendelse.

De kriterier, som udvalget finder relevante for en skærpet regnskabsudarbejdelse, er en kombination af omsætning, balancesum og antal heltidsbeskæftigede. Disse bestemmelser er inspireret af - men ikke identiske med - årsregnskabslovens § 25.

Udvalget har drøftet, hvilke krav der bør stilles til omsætningen og balancen for at udløse pligt til udarbejdelse af årsregnskab efter skærpede bestemmelser.

Som grundlag for udvalgets forslag til størrelseskriterier har Statsskattedirektoratet den 25. november 1987 foretaget en optælling i Statens ligningssystem for erhvervsdrivende, SLS-E. På dette tidspunkt omfattede systemet ca. 275.000 regnskaber for 1986.

I optællingen indgår samtlige registrerede virksomheder bortset fra selskaber m.v. omfattet af selskabsskatteloven, landbrugsvirksomheder og virksomheder indenfor gartneri, frugtplantage, planteskole, stutteri, landbrugsmaskinstationer, handel med kreaturer og grise samt pelsdyavl.

Samlede antal registrerede virksomheder:	ca. 275.000
Selskaber m.v.	ca. 59.000
Landbrugsvirksomheder m.v.	ca. 75.000
Manglende regnskabstal	<u>ca. 12.000</u>
 Virksomheder i optællingen	 ca. 130.000

De 130.000 virksomheder i optællingen omfatter 120.000 personligt ejede virksomheder og 10.000 sammenslutninger, der ikke er selvstændige skattesubjekter, d.v.s. interessentskaber, kommanditselskaber og part-rederier.

Grundlaget for indberetningen af regnskabsoplysningerne er virksomhedsskema S 474 for indkomståret 1986. Omsætningen fremgår af skemaets felt 2100 og balancesum af felt 2599.

Det fremgår af optællingen, at 1352 virksomheder havde en balancesum større end 8 mill. kr.

621 virksomheder havde en omsætning større end 20 mill. kr.

343 virksomheder opfylder begge kriterier. Dette antal svarer til 0,3% af det samlede antal virksomheder i optællingen.

I landbruget var der indenfor fremstillingsvirksomhed og engroshandel i 1984 3.285 virksomheder med en omsætning, der var mindre end 10 mill.kr. 434 virksomheder havde en omsætning, der var mellem 10 - 24,9

mill.kr. 597 virksomheder havde en omsætning, der var større end 25 mill.kr.

Udvalget har på dette grundlag, som efter et skøn kan siges at være retningsgivende for samtlige virksomheder, foreslået, at omsætningskriteriet (nettoomsætningen) fastsættes til 20 mill.kr. og balancesummen til 8 mill. kr.

Der foreligger meget få statistiske oplysninger om antallet af beskæftigede i de virksomheder, der omfattes af udkastene.

Indenfor landbruget var der ved udgangen af 1983 1.343 fremstillings- og engroshandelsvirksomheder med under 20 ansatte. På samme tidspunkt var der 488 virksomheder med mere end 20 ansatte.

Udvalget har derfor søgt at finde et kriterium for antallet af heltidsbeskæftigede, der afspejler de foreslåede omsætningstal. Et sådant kriterium er vanskeligt at fastlægge generelt, da forholdet mellem omsætning og antal heltidsbeskæftigede, samt mellem balance og antal heltidsbeskæftigede afhænger af en lang række forhold, der ikke alene varierer mellem forskellige brancher, men også indenfor hver enkelt branche. Udvalget har derfor for at sikre et vist niveau valgt at foreslå antallet af heltidsbeskæftigede til 20.

Såfremt en virksomhed overskrider 2 af ovennævnte 3 kriterier, finder udvalget, at der bør udarbejdes årsregnskab efter "skærpede bestemmelser". Da der er tale om en skærpelse af kravene til regnskabsudarbejdelse i forhold til udvalgets øvrige udkast, har udvalget tillige overvejet, fra hvilket tidspunkt de skærpede bestemmelser bør finde anvendelse, og fra hvilket tidspunkt disse ikke længere bør finde anvendelse. Det foreslås derfor, at 2 af de 3 kriterier skal være opfyldt i to på hinanden følgende år for at pligten til at anvende den foreslåede skærpede bestemmelse indtræder. Tilsvarende foreslås, at pligten bort-

falder, hvis virksomheden i 2 regnskabsår, der følger efter hinanden, ikke længere har overskredet 2 af de 3 kriterier.

Eksempel på pligtens indtræden.

Størrelserne overskredet		Pligten indtræder
1989	1990	1991
1.år	2.år	3.år

Eksempel på pligtens ophør.

Størrelserne ikke længere overskredet.		Pligten bortfalder
1991	1992	1993
1.år	2.år	3.år

5.7.3. Hvilke bestemmelser bør gælde for disse virksomheder.

Det har været overvejet, i hvilket omfang og i hvilken form regnskabsudarbejdelse for de pågældende skal udformes. Valget har stået mellem på den ene side udformning af et sæt "udvidede regnskabsudarbejdelsesbestemmelser" set i forhold til bekendtgørelsens almindelige bestemmelser om udarbejdelse af årsregnskab og på den anden side årsregnskabsloven.

Ved udformningen af skærpede bestemmelser for visse virksomheders udarbejdelse af årsregnskab, har udvalget lagt til grund, at der bør skabes en højere grad af sammenlignelighed og ensartethed i danske virksomheders regnskaber, uafhængigt af om virksomheden drives i selskabsform eller som personligt ejet virksomhed.

Udvalget har på grundlag af årsregnskabsloven overvejet at formulere et særligt afsnit om disse virksomheders regnskabsudarbejdelse.

For at vælge en henvisning til årsregnskabsloven taler, at bestemmelserne kun foreslås for virksomheder, der i kraft af deres størrelse må antages at have udviklet et særligt regnskabssystem. Disse virksomheder vil derfor uden store vanskeligheder kunne udarbejde regnskab efter årsregnskabsloven. Endvidere er virksomheder, som disse normalt sammenligner sig med, ofte aktie- eller anpartsselskaber. Herved stilles virksomhederne lige ved regnskabsudarbejdelse uanset virksomhedsform.

For at vælge en sådan henvisning taler endvidere, at regnskabsundersøgningen og eksisterende regnskabsprogrammer m.v. i vid udstrækning er baseret på anvendelsen af årsregnskabsloven. Endelig kan anføres, at brancheorganisationernes vejledende tal for omsætning m.v. (normalt) ligeledes i vid udstrækning er baseret på årsregnskabsloven.

Da firsregnskabsloven vedrører aktie- og anpartsselskaber, har udvalget overvejet, om der bør foreslås et særligt afsnit, der indeholder bestemmelser for de pågældende erhvervsdrivende. Det er dog udvalgets opfattelse, at denne løsning vil være stridende mod bestræbelser på at skabe så overskuelige bestemmelser som muligt.

Imod at vælge en henvisning til årsregnskabslovens bestemmelser taler endvidere, at denne lov er omfattende i forhold til bestemmelserne i udkastet til bogføringslov og -bekendtgørelse. Loven hviler endvidere på et EF-direktiv, der ikke giver mulighed for at opstille regnskabet efter den meget udbredte dækningsbidragsmetode.

Udvalget finder, at spørgsmålet om udarbejdelse af bestemmelserne for regnskabsudarbejdelse for disse virksomheder mest hensigtsmæssigt kan ske i form af en tillempet anvendelse af årsregnskabsloven. Det foreslås derfor i § 14 i udkastet til revideret bogføringslov, at de pågældende

virksomheder skal udarbejde årsregnskab efter årsregnskabsloven med de fravigelser og tilpasninger, der følger af forskelle i virksomhedsform.

De fravigelser og tilpasninger, der især vil gøre sig gældende, er forskellige benævnelser af egenkapitalen og dennes eventuelle opdeling. Endvidere vil f.eks. bestemmelserne om koncernregnskab m.v. ikke finde anvendelse, ligesom årsregnskabet ikke skal indleveres til et offentligt register eller offentliggøres.

5.8. Specielle krav til benyttelse af elektronisk databehandling i bogføringen.

Bogføringsudvalget har behandlet edb-underudvalgets notat af 17. februar 1986 "EDB-underudvalgets overvejelser om og forslag til benyttelse af elektronisk databehandling i bogføringen" på ialt 5 møder. Rapporten er optaget som bilag 6.

Udover de forhold, som direkte omtales i udvalgets kommissorium under punkt 4 b) og c) har det for udvalget fremstillet som noget væsentligt at få afklaret spørgsmålet om, hvorvidt det skal tillades, at opbevaring af regnskabsmateriale sker på et edb-medie - og herunder en eventuel materiel beskrivelse af, hvad der forstås ved god bogføringsskik for så vidt angår opbevaring.

Som grundlæggende forudsætninger for bogføringsudvalgets valg af model for lovregulering fremhæves:

- en rummelig bestemmelse i loven med mulighed for løbende justering i bekendtgørelsen,
- at der ikke oprettes et bogføringsnævn,
- at edb-systemer og -programmer ikke skal godkendes, men at de skal sikre opfyldelsen af lovgivningens krav i overensstemmelse med god bogføringsskik.

5.9. Bogføringsudvalgets begrundede stillingtagen til de enkelte afsnit med en særlig fremhævelse af de nyskabelser, som hovedudvalget har fundet burde introduceres i den nye bogføringslovgivning.

5.9.1. Indledning.

Bogføringsudvalget kan tilslutte sig underudvalgets opfattelse af, at der som udgangspunkt må stilles samme krav til indholdet i edb-bogføring som til indholdet i traditionel manuel bogføring, idet den elektroniske databehandling for bogføringen alene er et teknisk hjælpemiddel, der ikke ændrer ved kravene til indholdet af bogføringen.

Udgangspunktet har været, at de foreslåede bestemmelser bør være så "rummelige" som muligt både af hensyn til eksisterende edb-programmer og maskinel, og til den hurtige teknologiske udvikling på dette område. Bogføringen og de dertil knyttede specifikationer bør ikke alene som hidtil kunne bearbejdes i et edb-system, men bør også kunne opbevares på et datamedie. Dette indebærer en opgivelse af det idag eksisterende klarskriftskrav. En forudsætning for fravigelse er imidlertid, at de elektroniske registreringer på lige så betryggende måde som klarskriftskravet kan vise bogføringen og revisionssporet. Ændringer i de benyttede programmer eller udskiftning af maskinel, således at udskrivning af allerede indlagte data ikke længere vil være mulig, medfører, at materialet skal skrives ud i klarskrift.

Der bør efter udvalgets opfattelse ikke opstilles krav om offentlig godkendelse af anvendte edb-bogførings- og regnskabsprogrammer, idet den fornødne kvalitet og sikkerhed opnås ved opfyldelse af bogføringslovens og -bekendtgørelsens bestemmelser, herunder begrebet god bogførings-skik.

5.9.2. Revisionssporet.

Bogføringsudvalget kan tilslutte sig underudvalgets opfattelse af, at revisionssporet, også undertiden kaldet ledelsessporet, i sin bredeste betydning er den dokumentation, der sætter ledelse, revision og myndigheder i stand til efterfølgende at konstatere, om begivenheder i en virksomhed har fundet sted i overensstemmelse med bogføringens resultat og ledelsens direktiver og politik. Bestemmelser i loven og bekendtgørelsen, der skal sikre revisionssporet, må derfor formuleres på den måde, at der opstilles generelle krav til revisionssporet og bogføringens indhold, herunder hvilke informationer der skal registreres om den enkelte transaktion. Disse generelle krav skal gælde for al bogføring uanset den anvendte teknik. Bestemmelserne skal sikre tilstedeværelsen af et revisionsspor, ikke en detailregulering af hvordan dette sker.

Revisionssporet er ikke nødvendigvis det samme i alle virksomheder, idet virksomhedernes størrelse, bogføring og bogføringsorganisation stiller forskellige krav til revisionssporets udformning. Det følgende er at opfatte alene som en eksemplifikation af, hvordan revisionssporet typisk vil kunne sikres.

Revisionssporet vil sædvanligvis bestå af en lang række dokumenter og notater, f.eks. specifikationer, journaler, bilag, underskrifter, stempler, kontrakter, korrespondance m.v.

Hvor en virksomhed benytter edb, kan revisionssporet vedrørende selve edb-anvendelsen bestå af f.eks.:

- Operatørrapporter
- Driftsstatistikker
- Kørselsrekvisitioner
- Programændringsrekvisitioner
- Systemlog (operatørstyret databehandling)
- Terminallog (on-line drift udført direkte af brugerne)

For et regnskabssystem på edb består revisionssporet f.eks. af:

for systemets udformning/virkemåde:

- Systemoversigt
- Funktionsbeskrivelser
- Databeskrivelser
- Registerbeskrivelser
- Programudskrifter
- Udformning af skærbilleder og udskrifter

for de behandlede data (som i et manuelt system):

- Journal for ændring af kontoplan
- Primobalance
- Kasserapporter
- Posteringsjournaler
- Kontooversigter
- Brutto/saldobalancer
- Bilag med kontering/attester
- Fakturaer
- Afslutningsbalance

Mangler i revisionssporet bevirker, at der ved gennemgang af et tidligere handlingsforløb f.eks. savnes oplysninger om:

- Registreringen afspejler en faktisk handling?
- Hvem har udført en handling (beslutning/proces)?
- Hvornår er handlingen udført?
- Hvordan er en beregning udført?
- Hvilke forudsætninger forelå?
- Hvad blev udført/besluttet/aftalt?
- Planlagt kontrol blev udført?

Som et led i sikring af revisionssporet skal det ikke være muligt at

oprette, ændre eller slette en konto, uden at der udskrives dokumentation herfor.

5.9.3. Grundbilag.

Bogføringsudvalget kan tilslutte sig underudvalgets opfattelse af, at udgangspunktet for formuleringen af de principielle krav, der bør stilles til den information, grundbilaget skal indeholde, skal tages i følgende tre dispositionstyper, nemlig:

- 1) dispositioner vedrørende køb og salg,
- 2) dispositioner vedrørende betalinger,
- 3) dispositioner vedrørende interne overførsler,

ligesom referencen mellem flere grundbilag, der hver for sig dokumenterer posteringer vedrørende de omtalte tre dispositionstyper, må anses for væsentlig. Det skal i denne forbindelse fremhæves, at de informationer, som grundbilag skal bære, ofte vil kunne foreligge opsplittet på flere bilag.

For enhver postering i bogføringen skal foreligge et grundbilag om posteringens rigtighed. Grundbilaget skal principielt indeholde oplysninger om købers og sælgers navn og adresse, leverancens/ydelsens art og omfang, beløb, dato for udstedelsen, fakturanummer, eventuelt interne godkendelsesnumre, kontering m.m. samt efterfølgende posteringer vedrørende betalinger, der skal muliggøre referencen tilbage til posteringerne. Det søges herved sikret, at relationen mellem levering af ydelsen og betalingen herfor fremgår af bogføringen og de til grund herfor liggende bilag. Bogføringsudvalget har imidlertid ikke kunnet tilslutte sig underudvalgets forslag om, at grundbilag tillige skal indeholde oplysning om baggrunden for posteringen. Dette skyldes, at oplysning om baggrunden for posteringen forudsætter tilstedeværelse af oplysninger, der går ud over bogføringens traditionelle opgave som registrering af faktisk foretagne handlinger.

Såvel eksterne som interne grundbilag skal indeholde de samme oplysninger.

Grundbilagets dokumentationsværdi vil i almindelighed være stærkest, hvis der er tale om et eksternt grundbilag, som f.eks. en faktura, opkrævning eller kvittering modtaget fra en anden virksomhed som dokumentation for en afholdt udgift. Dokumentation udarbejdet af modtageren kan alene anvendes i tilfælde, hvor det fornødne skriftlige materiale ikke er modtaget fra medkontrahtenten, eller hvor det modtagne på grund af sin fremtræden ikke er umiddelbart egnet f.eks. kasseboner. For en række registreringers vedkommende vil der ikke forekomme eksterne bilag. Dette gælder f.eks. for salgsregistreringer og lønudbetalinger m.m., hvor grundbilag er produceret af virksomheden selv.

Hvis de eksterne grundbilag ikke indeholder de nødvendige oplysninger, skal de suppleres med interne oplysninger.

Minimumsindholdet til grundbilagene bør være følgende:

- Bilagsudsteder.

- Udstedelsesdato.

- Modtager af det pågældende grundbilag.

- Specifikation af de ydelser bilaget omfatter.

- Pris pr. ydelse herunder oplysning om merværdiafgift.

Herudover skal grundbilagene naturligvis internt påføres de for revisionspåsporet nødvendige oplysninger dvs. internt bilagsnummer samt evt. kontering, godkendelsesnummer m.v.

Kontrollen med rigtigheden af sådanne internt etablerede bilag må her i betydelig omfang hvile på en afstemning med den eksterne modtager og en vurdering af sikkerheden i virksomhedens interne kontrolrutiner.

Uanset om der er tale om eksterne bilag eller interne bilag, er tilstedeværelsen af et grundbilag af afgørende betydning for, at der kan

etableres et revisionsspor, så regnskabets rigtighed kan kontrolleres. Såvel interne som eksterne grundbilag skal derfor opbevares som dokumentationsmateriale.

Ved opbevaring af grundbilag på edb-medier rejser sig spørgsmål om pålideligheden af de registrerede oplysninger. Den elektroniske opbevaring muliggør nemlig i visse tilfælde ændring i det registrerede, uden at der nødvendigvis efterlades oplysning om ændringen eller dennes indhold på det benyttede medie. Bestemmelserne bør derfor udformes således, at den elektroniske opbevaring ikke muliggør, at der foretages ændringer i det registrerede.

Bestemmelserne for opbevaring af grundbilag på edb-medier bør udformes forskelligt, alt efter om der er tale om eksterne grundbilag eller om data, som virksomheden selv har produceret.

5.9.4. Bogføringsspecifikationer m.m.

Bogføringsudvalget kan tilslutte sig underudvalgets opfattelse, hvorefter bogføringsspecifikationer, d.v.s. kasserapporter/betalingsregnskab eller journalspecifikationer over dagens transaktioner, kontoudskrifter, balanceudskrifter og fejllister, kan foreligge registreret elektronisk, hvis sammenhængen og specifikationsgraden i de pågældende registreringer er tilstrækkelig til at sikre revisionssporet. De nævnte registreringer og lister skal kunne udskrives i klarskrift på anfordring.

Bestemmelserne for elektronisk opbevaring af bogføringsspecifikationer m.m. bør udformes på samme måde som for lagring af interne grundbilag.

Der må stilles krav om, at der som registrering af information om den enkelte transaktion sker registrering af bilagsidentifikation, kontonumre, debet/kredit, beløb, udstedelsesdato og eventuelt tekst eller tekstkode.

Kravet om "udstedelsesdato" er et yderligere krav, som ikke var medtaget i underudvalgets notat.

3.9.5. Automatisk foretagne (genererede) posteringer.

For automatisk foretagne posteringer i bogføringen, dvs. posteringer, som automatisk foretages i overensstemmelse med forud definerede regnebestemmelser i edb-programmet, stilles ikke andre end de sædvanlige krav til dokumentationens indhold eller til tidspunktet for bilagets præstation. Automatisk foretagne posteringer skal kunne dokumenteres på sædvanlig vis, men der stilles ikke specielle krav til dokumentationens indhold eller til tidspunktet for bilagets præstation. De i dette afsnit omhandlede posteringer beror enten på aftale eller lovbestemmelser, og adskiller sig derfor ikke principielt fra andre. Hensynet til intern kontrol og autorisationer vedrørende disse posteringer skal ikke varetages ved regulering i bogføringslovgivningen, idet der er tale om et ledelsesansvar. Bogføringsudvalget har således ikke kunnet tilslutte sig underudvalgets opfattelse, hvorefter disse posteringer skal dokumenteres ved en daglig udskrift for at fastholde revisionssporet.

Som eksempel på en automatisk foretagen postering kan nævnes rentetilskrivning, der typisk hver måned sker i virksomhedens bogføring. Spørgsmålet kan her være, om virksomheden skal udfærdige eller lade udskrive et originalbilag, der viser hver enkelt rentetilskrivning, eller om det er tilstrækkeligt, at et edb-anlæg udskriver en liste udvisende de foretagne posteringer, således at denne liste får karakter af originalbilag. Det er udvalgets opfattelse, at de automatisk foretagne posteringer, hvor der ofte ikke er en kontrollerende trediepart, skal kunne dokumenteres i klarskrift for at fastholde revisionssporet.

5.9.6. Elektroniske overførsler.

I en række tilfælde er det i dag muligt, at transaktioner mellem to virksomheder udelukkende registreres på basis af elektroniske overførs-

ler mellem virksomhederne. Der vil i sådanne situationer ikke nødvendigvis foreligge et grundbilag i klarskrift til verifikation af den registrering, der finder sted i edb-bogføringen i de to virksomheder. Sådanne transaktioner kan foreligge såvel mellem selskaber inden for samme koncern som mellem uafhængige selskaber. I begge tilfælde skal de enkelte selskaber - eller andre deltagere - hver især opfylde bogføringsbestemmelserne.

Ved en elektronisk overførsel vil der foreligge risiko for, at tekniske fejl kan forvanske overførslen, så den bliver forkert, ligesom der kan foreligge risiko for, at ikke-autoriserede personer forvanser overførslen.

Af hensyn til afstemningen og verifikationen fandt underudvalget det nødvendigt, at den fremsendte transaktionsliste eller uddrag af denne skulle indeholde tilstrækkelige informationer til at kunne dokumentere de skete papirløse transaktioner. Efter underudvalgets opfattelse kunne der opnås en betydelig forenkling ved kun af fremsende ét bilag, der skulle omfatte alle transaktioner mellem køber og sælger for en periode, der ikke måtte overstige én måned. Listerne skulle da kun anerkendes som grundbilag i bogføringen i den situation, hvor listerne over transaktioner blev udarbejdet af en udenforstående person, og kun når listerne indgik i dennes regnskab.

Med henvisning til det under afsnit 5.9.5 anførte om intern kontrolsikring af revisionssporet som et ledelsesansvar - og det i afsnit 5.9.1 anførte om overførsel til nyt datamedie eller udskrivning i klarskrift i forbindelse med udskiftning, nærer bogføringsudvalget ikke betænkeligheder ud fra et sikkerhedsmæssigt synspunkt. Det er derfor udvalgets opfattelse, at papirløse transaktioner kan accepteres uden efterfølgende dokumentation i klarskrift af den elektroniske overførsel. Derimod skal udskrivning i klarskrift kunne ske på anfordring.

5.9.7. Opbevaring.

Bogføringsudvalget har kunnet tilslutte sig underudvalgets opfattelse, hvorefter det foreslås, at elektronisk opbevaring af grundbilag tillades, såfremt fremgangsmåden ved affotografering/indlæsning og lagring er lige så sikker, som den mikrofilmning, der tillades i dag.

Det er dog en forudsætning for udvalgets overvejelser, at alle oplysninger og antegnelser på bilagsmaterialet fastholdes i den nye opbevaringsform, idet det afgørende ikke er, hvordan eller på hvilket medie lagring sker, men derimod at grundbilagene kan fremkaldes i deres originale form. Ved genkaldelse i original form forstås, at opbevaring er lige så sikker som affotografering.

Grundbilaget som er en del af regnskabsmaterialet skal i henhold til bogføringslovens bestemmelser om opbevaringspligt opbevares i fem år efter regnskabsårets udløb. Der er i den nuværende lovgivning åbnet mulighed for, at grundbilag på linie med andet regnskabsmateriale kan mikrofilmes. Makulering af grundbilag, som er mikrofilmet, kan dog først finde sted 1 år efter regnskabsårets udløb.

Der var i hovedudvalget enighed om, at grundbilag fortsat skal opbevares 1 år efter regnskabsårets udløb. Løvrigt foreslås bestemmelserne i den nugældende bogføringsbekendtgørelses § 7, stk. 5-8 bevaret, således at ovennævnte forslag alene indarbejdes som et tillæg til disse bestemmelser.

Forslaget stiller ikke krav om, at registrering på et elektronisk medie skal forblive på dette. Registreringerne kan overføres til andre medier, såfremt holdbarheden af det registrerede fortsat sikres. Der foreslås dermed ikke begrænsninger i adgangen til at flytte registreringer fra f.eks. en diskette til et magnetbånd eller fra en type edb-anlæg til en anden. Efter overførslen kan oplysningerne slettes på det medie, hvorfra overførslen er sket.

Kravet om opbevaring af originale bilag og bogføringsspecifikationer har aldrig været nogen garanti for, at den information, som et dokument var bærer af, ikke kunne gå tabt. Klarskriftskravet har jo aldrig været kombineret med et krav om opbevaring af dokumenter i brand- og indbrudssikre bokse. Med nye bestemmelser, der tillader opbevaring på databærende medie, må det forventes, at mange "dokumenter" sammenkøres, hvorved risikoen for at en enkelt fejl, et enkelt uheld eller manipulation medfører tab af mange informationer, øges.

Bogføringsudvalget har også her kunnet tilslutte sig underudvalgets opfattelse, hvorefter der ikke bør optages detaljerede bestemmelser om opbevaring hverken i selve loven eller bekendtgørelsen. Derimod bør der stilles krav om, at opbevaring skal ske på en sådan måde, at materialet sikres mod ødelæggelse og forvanskning, idet det samtidigt præciseres, at det er den til enhver tid værende bogføringspligtige, der er opbevaringspligtig. Dette gælder også i konkurssituationer og i situationer, hvor den bogføringspligtige anvender edb-bureau. Hensigtsmæssigheden af en generel beskrivelse af opbevaringspligten underbygges af den almindelige opfattelse af, at kravene til opbevaring skal være ens for alle, uanset hvilke medier man betjener sig af. Bestemmelserne bør formuleres således, at der fastlægges et materielt indhold af begrebet god bogføringsskik. Det nærmere indhold heraf kan udformes som følger, uden at den foretagne eksemplificering af nogle overordnede krav på nogen måde kan opfattes som udtømmende - ligesom der ikke kan sluttes modsætningsvis fra det nedenfor opregnede:

- 1) at den elektroniske opbevaring sker på betryggende vis, indebærer:
at der foreligger beskrivelser af, hvorledes de enkelte registre er lagret (feltindhold, recordopbygning m.v.)
forsvarlig opbevaring af lagringsmediet samt back-up heraf
anvendelse af bestandige lagringsmedier under hensyntagen til opbevaringstidens omfang,
- 2) at det nødvendige maskinel, programmel og personel stilles til råd-

dighed for dem, der i henhold til lovgivningen har adgang til de opbevarede data, f.eks. myndigheder og ekstern revision.

Ovennævnte betragtninger gælder alene den elektroniske opbevaring af de data, som virksomheden selv har produceret, hvorimod kravene til opbevaring af eksterne grundbilag bør sikre:

- a) at eksterne grundbilag opbevares i original i hele den opbevaringspligtige periode, med mindre de nugældende bestemmelser om mikrofilmning (som udvidet jf. pkt. b) benyttes af den bogføringspligtige,
- b) de nuværende bestemmelser om anvendelse af mikrofilm bibeholdes, og tilsvarende bestemmelser indføres for elektronisk lagring af grundbilag, såfremt lagringen sker på medier, der kan sidestilles med mikrofilm (d.v.s. billeder af originalbilag med attester, påtegninger m.v., uden teknisk mulighed for at ændre i billedet efter lagring, myndigheders adgang til udstyr m.v.).

Benyttelse af edb-medier i bogføringen forudsætter, at der konstant er de hjælpemidler til rådighed, som er nødvendige for at "oversætte" bogføringen til klarskrift. Det forudsætter:

- 1) at det nødvendige hardware og software er til rådighed i hele den opbevaringspligtige periode, således at udskrivning kan ske umiddelbart på anfordring,
- 2) at elektronisk lagrede data på ethvert tidspunkt kan udskrives umiddelbart i en sådan form (indhold og sortering), at revisionssporet er til stede.

Dette indebærer, at lagringen skal ske i samme form som de bilag m.m., der erstattes af den elektroniske lagring.

- 3) såfremt pkt. 1 ikke længere kan overholdes, f.eks. i forbindelse med udskiftning af systemer, virksomhedsophør eller lignende, skal elektronisk lagrede data udskrives i overensstemmelse med pkt. 2.

Af forskellige former for opbevaringsmedier kan nævnes hulkort, paper-

tape, magnettape, kassetter, disk, disketter, harddisk, laser-disk, mikro-fiche, mikrofilm, papir m.v.

Disse forskellige medier har alle deres fordele og ulemper, hvorved det fremhæves, at f.eks. magnettape anses for et effektivt opbevaringsmedium, der dog har den svaghed, at den tekniske kvalitet af det lagrede forringes med tiden og formentlig er ubrugeligt efter 5-10 år, at der for laser-disk's vedkommende er udviklet en type, der gør det muligt at "skrive ovenpå", at kassetter kræver en særlig kassettestation, og at for mikro-fiche og mikrofilm gælder, at den rigtige opbevaring, der tager hensyn til de rette temperatur- og fugtighedsforhold, er absolut afgørende for kvaliteten af en senere gengivelse af det opbevarede.

Spørgsmålet om, ~~h~~vilke medier man vælger, er derfor i sidste instans også et spørgsmål om, hvilken grad af sikkerhed den enkelte virksomhed vælger at stræbe imod.

Udnyttelse af de fordele, som edb-behandling rummer, indebærer blandt andet, at flere typer oplysninger, transaktioner m.v. kan integreres i bogføringen. Herved bliver bogføringen mere omfattende, end det hidtil har været sædvanligt, og mængden af regnskabsmateriale vokser tilsvarende. Der vil navnlig være tale om en stærk progressiv vækst i materialets omfang, når lagerregnskabet integreres i bogføringen. En konsekvens heraf er, at det "integrerede" materiale bliver regnskabsmateriale og dermed omfattet af opbevaringspligten. Denne udvidelse skaber behov for særlige sikkerhedsrutiner for visse dele af regnskabet og kan indebære øgede opbevaringsudgifter. Hensynet til regnskabs autenticitet vil således tale for, at der ikke efter regnskabs afslutning - eller ikke efter et senere tidspunkt - kan foretages ændringer i det økonomiske regnskab, medens der er behov for løbende at kunne opdatere lagre, debitor- og kreditoronti m.v. Disse hensyn kan sikres varetaget gennem sammenhængen mellem regnskabs enkelte bestanddele.

Afgrænsningen af, hvad der skal forstås ved regnskabsmateriale, er foretaget i udkast til ny bogføringsbekendtgørelse og her formuleret så bredt som muligt uden opremsning af nogen eksemplifikation.

I de tilfælde, hvor en erhvervsdrivende - på trods af at bogføringen er ført og foreligger på edb-medier - alligevel vælger at udskrive, har udvalget drøftet spørgsmålet om, hvorvidt der i så fald bør stilles krav om, at dataregistreringen ikke må slettes. Udvalget har tilsluttet sig underudvalgets konklusion om, at et sådant krav ikke bør stilles. Et sådant krav ville blive uforholdsmæssigt dyrt at efterleve og meget vanskeligt for mange virksomheder at opfylde.

5.9.8. Systembeskrivelse.

Bogføringsudvalget har kunnet tilslutte sig underudvalgets opfattelse, hvorefter der som udgangspunkt ikke bør stilles særlige specifikationskrav til edb-baseret bogføring sammenlignet med traditionel bogføring. Det afgørende er, om edb-baseret bogføring giver mulighed for kontrol af revisionssporet og udskrivning af ønskede specifikationer på papir. Såfremt sikkerhed herfor kan opnås, vil kravet om, at bogføringen skal foreligge i klarskrift på papir, kunne fraviges.

Foretages bogføring ved hjælp af edb, skal der foreligge en beskrivelse af - en skriftlig redegørelse vedrørende - bogførings- og regnskabssystemets opbygning.

Denne systembeskrivelse skal indeholde en beskrivelse af:

- kontoplan

- konteringsinstruks

- automatisk foretagne posteringer, herunder hvorledes de beregnes, bogføres og dokumenteres, samt med hvilken frekvens de foretages.

Kravet om en systembeskrivelse skal principielt gælde for alle former for anvendelse af edb i bogføringen. Det er således uden betydning, om

der anvendes små standardsystemer, store integrerede systemer eller "systemer", hvor den manuelle bogføring er det væsentligste. Herefter bliver der tale om et krav om en efter forholdende afpasset systembeskrivelse. I rent manuelle systemer kan det tænkes, at beskrivelsen kan indskrænke sig til en kontoplan.

Det udfyldende princip for den afpassede systembeskrivelses indhold vil udover det nævnte være, at det af beskrivelsen skal fremgå, hvorledes det i systemet sikres

- at regnskabsposterne kan opløses i grundposter og omvendt
- at grundbilag sikres mod enhver ændring
- at der foreligger kvitteringsliste/journal for enhver ændring
- at automatisk foretagne transaktioner dokumenteres
- at revisionssporet dokumenteres i forbindelse med summationer.

Det nævnte skal omfatte alle for bogføringen relevante konti (kartoteker). Der vil typisk være tale om finansbogholderikonti, kreditorkonti, debitoronti og lønkonti.

Formålet med en systembeskrivelse i en bogførings- og regnskabsmæssig sammenhæng er at muliggøre kontrolmuligheden med de bogføringsmæssige poster ved maskinel bogføring. En sådan systembeskrivelse skal som tidligere nævnt omfatte bl.a. record-layout og feltforklaringer. Formålet med beskrivelsen vil være at skabe mulighed for at kunne følge systemet og fastlægge, hvilke informationer, der går ind i systemet, informationernes betydning, hvorledes informationerne behandles og hvilket output, der kommer ud af behandlingen.

Bogføringsudvalget har således ikke kunnet acceptere, at "mellembilag" kan undværes, uanset hvor entydig sammenhængen mellem grundbilag og poster end måtte være.

Systembeskrivelsen skal være så udførlig og detaljeret, at den kan følges af en udefra kommende edb-kyndig.

Udvalget har under inspiration fra de svenske bogføringsbestemmelser drøftet hensigtsmæssigheden i at opstille krav om en "behandlingshistorik", hvormed menes en beskrivelse af de gennemførte bearbejdninger i systemet. Der er i modsætning til systembeskrivelsen tale om en beskrivelse, der retter sig mod driften af systemet i form af f.eks. operatørrapporter, driftsstatistikker, systemlog og programændringsrekvisitioner.

Det er imidlertid udvalgets opfattelse, at en sådan beskrivelse af driften retter sig mod edb-driftsmiljøet. Beskrivelsen vil typisk ikke bidrage væsentligt til sikring af kontrolmuligheden vedrørende bogføringsmæssige posteringer, idet den dels vil være for omfangsrig dels allerede må siges at være indeholdt i kravet om "god bogføringsskik". En systembeskrivelse, der opfylder de ovenfor nævnte krav, vil være tilstrækkelig i den henseende. Det skal af denne beskrivelse bl.a. fremgå, hvorledes revisionssporet er sikret i edb-bogføringen.

5.9.9. Sikkerhed og kontrolforanstaltninger.

Bogføringsudvalget har kunnet tilslutte sig underudvalgets opfattelse, hvorefter der som en forudsætning for anvendelse af elektronisk data-behandling skal findes et minimum af interne kontrolforanstaltninger, som må foretages på forskellige niveauer i edb-processen. Hvordan disse kontrolforanstaltninger konkret skal udformes må være op til den enkelte bruger, blot foranstaltningerne er tilstrækkelige til at sikre korrekt registrering og dokumentation i overensstemmelse med god bogføringsskik.

5.9.10. Hvor føres regnskabet - og på hvilket sprog.

Der var i bogføringsudvalget enighed om, at bogføring og regnskab skal "føres" i Danmark, hvilket forstås på den måde, at lagringsmediet fysisk skal være tilstede i Danmark. I de tilfælde, hvor kravet ikke opfyldes,

skal der ske udskrivning i klarskrift, og således at det udskrevne opbevares i Danmark.

Det forudsættes, at regnskabssproget er dansk - herunder at beløbsangivelser opføres i kroner - og at hidtidig praksis dermed videreføres uden særskilt retlig regulering.

5.9.11. Revisors ansvar - edb-bureauer.

Bogføringsudvalget var enig med underudvalget i, at spørgsmålet om, hvorvidt revisor ved sin uforbeholdne underskrift på regnskabet dermed godkender virksomhedens edb-bogføring og regnskabsudarbejdelse, ikke bør reguleres i bogføringslovgivningen.

Bogføringsudvalget har ikke kunnet tilslutte sig underudvalgets opfattelse om, at revisor i alle tilfælde skulle foretage anmærkning i revisionspåtegningen i de tilfælde, hvor han på trods af mangler ved den foretagne edb-bogføring er nået til en begrundet overbevisning om regnskabets rigtighed.

Fra revisorside blev det gjort gældende, at bogføringssystemets virkemåde er et ledelsesansvar, og at en eventuel udtalelse kan fremgå af revisionsprotokollen. I denne forbindelse blev revisors rådgivende funktioner med hensyn til bogføringssystemets tilrettelæggelse fremhævet som et moment, der må holdes ude fra spørgsmålet om afgivelse af en udtalelse af nævnte karakter.

Et andet moment, der bevirker, at man bør være betænkelig ved en revisorudtalelse om edb-systemer, er de afgrænsningsproblemer, der eksisterer overfor systemer, der reelt er (forstørrede) bogføringsmaskiner.

Bogføringsudvalget kunne tilslutte sig underudvalgets opfattelse omkring ansvarsfordelingen, idet ansvaret for opfyldelse af bogføringslovens og -bekendtgørelsens bestemmelser alene påhviler den bogføringspligtige,

som derfor må sikre sig, at servicebureauets behandling er i overensstemmelse med lovgivningen.

5.10. Bogføringsnævn.

Udvalget har under arbejdet drøftet, om der bør foreslås oprettet et nævn efter svensk mønster, et bogføringsnævn, til at tage stilling til spørgsmål, der måtte blive rejst om fortolkning af spørgsmål vedrørende bogføring eller regnskabsudarbejdelse.

Udvalgets forslag til en revideret bogføringslovgivning er som ovenfor nævnt opbygget som udkast til en bogførings- og regnskabslov med tilhørende bekendtgørelse. I udkastet til lovtekst er indarbejdet en række bogførings- og regnskabsprincipper, som er udtryk for almindelige grundsætninger.

Udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse indeholder de mere detaljerede krav til indholdet af bogføring og regnskabsudarbejdelsen. Som anført i afsnit 5.2.6. har udvalget lagt vægt på, at de foreslåede bestemmelser giver virksomhederne mulighed for - inden for forslagets rammer - at opstille årsregnskabet under hensyn til disses individuelle forhold. Dette har blandt andet indebåret, at udvalget ikke har valgt at foreslå, at årsregnskabet skal opstilles i en bestemt form.

Et særligt nævn inden for bogføring og regnskabsvæsen må ses i sammenhæng med årsregnskabsloven. Denne lov, der er omtalt i afsnit 2.5., er udarbejdet på grundlag af et EF-direktiv, giver for udarbejdelse af årsregnskabet kun i begrænset omfang mulighed for selvstændig normfastsættelse. Da udvalgets forslag på en række punkter svarer til eller er enslydende med de tilsvarende bestemmelser i årsregnskabsloven, vil behovet og muligheden for en fortolknings- og udfyldende virksomhed vedrørende bogføringslovgivningen være begrænset.

Da udvalgets forslag som allerede nævnt oven for indeholder store muligheder for at tilpasse de enkelte virksomheders regnskaber til disses særlige forhold, finder udvalget, at et nævns udfyldende virksomhed vil være af begrænset betydning.

Der finder i dag en vis udfyldning af de gældende regnskabsbestemmelser sted gennem det arbejde, der foregår i revisorforeningerne. Der ses således ikke at være behov for et yderligere organ inden for bogførings- og regnskabsområdet.

5.11. Straffebestemmelser.

Udvalget har drøftet, hvorledes straffebestemmelsen i udkastet til revideret bogføringslov bør udformes.

Udvalget har drøftet, om der i forslaget burde ske en skærpelse af de gældende straffebestemmelser i bogføringsloven, og har i sit arbejde søgt at skabe mulighed for, at bogføring og regnskabsudarbejdelse i meget vid udstrækning kan tilpasses den enkelte virksomheds forhold i overensstemmelse med de forskrifter udkastene indeholder.

Det er udvalgets opfattelse, at de foreslåede straffebestemmelser må ses i sammenhæng med straffelovens bestemmelser. Efter straffelovens § 302, stk. 1, straffes den, som under omstændigheder, der kendetegner forholdet som særlig groft:

- 1) foretager urigtige eller vildledende angivelser i forretningsbøger eller regnskaber, som det ifølge lov påhviler den pågældende at føre eller udfærdige,
- 2) undlader at føre forretningsbøger eller udfærdige regnskab på den måde, som det ifølge lov påhviler den pågældende at gøre det,

- 3) undlader at opfylde den ifølge lov foreskrevne pligt til at opbevare forretningsbøger, bilag eller andet regnskabsmateriale eller ødelægger sådant,

med bøde, hæfte eller fængsel.

Grovere overtrædelser af bogførings- og regnskabsbestemmelser er allerede strafsanktionerede efter den nævnte bestemmelse i straffeloven. Udvalget finder det naturligt, at den bestående opdeling i straffelovs- og særlovsovertrædelser bevares. På denne måde vil grovere overtrædelser af bestemmelser i udkastene f.eks. bevidst undladelse af at følge lovgivningens forpligtelser kunne bedømmes efter straffeloven. Herved vil strafferammerne omfatte frihedsstraf.

Efter stk. 2, er strafferammen bøde eller hæfte, hvis en af de nævnte handlinger eller undladelser er begået ved grov uagtsomhed.

Udvalget har fundet, at overtrædelser af bogføringsloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf bør straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning. Bødestrafen er betinget af forsætligt eller groft uagtsomt forhold.

Hvis overtrædelserne er begået af et aktieselskab, anpartsselskab eller en erhvervsdrivende fond m.fl., kan der pålægges virksomheden som sådan bødeansvar. Udvalget har ønsket at fastholde, at strafansvaret bør gælde uanset, om en overtrædelse er begået af en ikke lovreguleret virksomhedsform f.eks. et andelsselskab, et kommanditselskab eller interessentskab. Strafansvaret vil endvidere omfatte filialer af udenlandske selskaber m.v. og midlertidige forretningssteder.

Udvalget finder, at den foreslåede strafferamme harmonerer med § 302 i straffeloven, der er ændret ved lov nr. 395 af 10. juni 1987 på baggrund af betænkning nr. 1066 om bekæmpelse af økonomisk kriminalitet.

Med hensyn til overtrædelse af bogføringsloven finder udvalget det vigtigt for overholdelsen af de foreslåede bestemmelser, at adgangen til at påtale overtrædelser af bogførings- og regnskabsbestemmelser ikke ændres som følge af, at de almindelige principper, som i dag er hjemlet i skatte- og afgiftslovgivningen overføres til bogføringslovgivningen som konsekvens heraf. Det foreslås derfor, at hjemmelen i særlovgivningen ændres, således at skatte- og toldvæsenet kan påtale overtrædelser af bogføringsloven. Udvalget finder det i denne forbindelse af stor betydning for de foreslåede straffebestemmelser, at disse myndigheder fortsat har mulighed for at fastsætte administrative sanktioner ved overtrædelse af loven.

Udvalget er bekendt med, at Straffelovrådet drøfter kollektive enheders bødeansvar. Det er over for udvalget oplyst, at dette arbejde - for så vidt angår private kollektive enheder - endnu ikke er afsluttet. Forinden dette arbejde er afsluttet, finder udvalget, at spørgsmålet om straffebestemmelse for selskaber bør udformes på linie med tilsvarende straffebestemmelser i andre love.

5.12. Mindretalsudtalelse fra statsautoriseret revisor Otto Jensen, repræsenterende Arbejderbevægelsens Erhvervsråd.

Som repræsentant for Arbejderbevægelsens Erhvervsråd (AE) foranlediges jeg til at fremsætte følgende mindretalsudtalelse, idet jeg dels føler, det er nødvendigt at give udtryk for en kritik af udvalgets kommissorium, dets sammensætning og arbejde, dels ikke kan tilslutte mig en del af de konklusioner og forslag, der følger af de foretagne overvejelser.

De følgende bemærkninger disponeres således:

- I. Kommentarer til kommissoriet og udvalgets sammensætning
- II. Kritik af udvalgets arbejde
- III. Kritik af udvalgets konklusioner og forslag

I. KOMMENTARER TIL KOMMISSORIET OG UDVALGETS SAMMENSÆTNING

Udvalgets kommissorium, således som gengivet i betænkningens kap. 1, er efter min opfattelse både uklart og usystematisk udtrykt, hvilket har præget udvalgsarbejdet i uheldig retning. Kommissoriet burde inden udvalgets nedsættelse have været udsendt til "høring" med henblik på indhentelse af kritik og forslag til forbedring fra interesseorganisationerne m.v.

Uklarhederne og manglerne i kommissorieordlyden er mange og vel nok betinget af baggrunden for udvalgets nedsættelse, som var nogle henvendelser bl.a. fra Bagmandspolitiet og Toldvæsenet. Her skal kun fremhæves enkelte af manglerne og uklarhederne.

Under punkt 4 a er det uklart formuleret, hvad det er udvalget anmodes om at overveje uhensigtsmæssigheden af. Er det uhensigtsmæssigheden af den eksisterende opdeling i bogføringsbekendtgørelsen af på den ene side krav til bogføringen og på den anden side krav til årsregnskabet. Eller er det uhensigtsmæssigheden af at have årsregnskabsbestemmelser såvel i bogføringsbekendtgørelsen som i Årsregnskabsloven?

Udvalgsflertallet stiller måske på grund af uklarheden ikke forslag med hensyn til nogen af disse eventuelle uhensigtsmæssigheder.

Det er såvel uklart som usystematisk udtrykt, når udvalget under punkt 4 b, om EDB-baseret bogføring, anmodes om at overveje, hvor en virksomheds regnskab skal føres og være tilgængeligt for myndighederne. Problematikken om, hvor en virksomheds bogføring skal foregå og hvor regnskabsmaterialet skal opbevares, har principielt intet at gøre med, om der benyttes EDB eller manuelle systemer i virksomhedens bogholderi. Problematikken er så væsentligt for kontrolmyndighederne, især skattemyndighederne, at punktet klart burde have haft sit eget litra nummer i opgaveopregningen.

En hovedtanke, som ligger bag udvalgets nedsættelse og kommissoriets formuleringer, er det, at undersøge mulighederne for regelforenkling eller regelsanering, som var en mærkesag på tidspunktet for udvalgets nedsættelse. At

regelsaneringen på denne baggrund alene skulle dreje sig om reglerne og kravene til regnskabsaflæggelse, som anført under punkt 4a i kommissoriet, synes mindre velovervejede. Regelsanering og -samarbejdning ville være nok så relevant og gennemførlig med hensyn til bogførings- eller regnskabsføringsreglerne samt dokumentationsreglerne. Det forekommer, at kommissoriegiveren eller -skriveren her har glemt eller overset den efter mit skøn absolut nødvendige og grundliggende sondring mellem på den ene side bogføring eller regnskabsføring og på den anden side regnskabsudarbejdelse eller regnskabsaflæggelse, jfr. her de nedenfor anførte bemærkninger om terminologiske problemer.

Udvalget burde i denne forbindelse være opfordret til systematisk at overveje mulighederne for og eventuelle krav til etablering af standardkontoplan(er) og "databaser", på grundlag af hvilke kunne opstilles eller genereres såvel driftsøkonomiske (års)regnskaber som skatte- og afgiftsregnskaber m.v. Der må iøvrigt her advares stærkt mod den tendens, der har været til at bibringe de erhvervsdrivende, af hvad art de måtte være, den opfattelse, at man til styringen af en virksomhed skulle kunne klare sig alene med skatteregnskabet.

Intentionen om at sammenskrive reglerne for såvel skatteregnskaber, afgiftsregnskaber og årsregnskaber aflagt efter regnskabslovgivningens regler er efter min opfattelse, både misforstået og alt for ambitiøs. Dette især når der hensyntages til de krydsende ministerielle kompetancer og det forhold, at skatte- og afgiftsregnskaber tjener helt andre formål end aflæggelsen og offentliggørelsen af (års)regnskaber i.h.t. regnskabslovgivningen.

Efter min opfattelse er det iøvrigt ikke kun reglerne inden for bogførings- og regnskabsaflæggelsesområderne, der bør samordnes og koordineres. Der burde ligesåledes søges koordinering af de eksisterende og nu foreslåede regler om bogføring og regnskaber med de fremsatte forslag til skærpelse af bl.a. selskabs- og revisorlovgivningen m.v.

Det anføres endelig under kommissoriets punkt 4c og 5, at udvalget kan inddrage andre problemer vedrørende bogførings- og regnskabsforhold i overvejelserne, og at udvalget kan tilkalde særligt sagkyndige eller interesserede til drøftelser. Med hensyn til det sidste har jeg med beklagelse måttet konstatere, at udvalget, på trods af min opfordring hertil, ikke ville give repræsentanter fra bogførings- og regnskabsforskningen ved Handelshøjskolen foretræde for udvalget.

Dette sidste fører frem til en generel kritik, som må rettes mod udvalgets sammensætning. Som det fremgår af betænkningens afsnit 1.2, har der ikke ved udpegningen af medlemmer været tænkt på repræsentation fra forskningsinstitutionernes side. Det var der heller ikke i den af handelsministeren i 1949 nedsatte kommission til revision af Bogføringsloven af 1912, uden at det kan tjene til undskyldning. I den ældre kommission var der dog - i modsætning til den siddende kommission - repræsentation fra justitsministeriets side og fra Prisdirektoratet (Monopoltilsynet).

At der i den siddende kommission har manglet repræsentation fra politi og anklagemyndighed er så meget mere bemærkelsesværdigt som justitsministeren den 5/4 1982 nedsatte et udvalg vedrørende bekæmpelsen af økonomisk kriminalitet, efter indhentet udtalelse fra industriministeren. Den umiddelbare anledning til nedsættelsen af bogføringsudvalget var da også en henvendelse fra statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet til rigsadvokaten, med det formål at overveje en skærpelse af de gældende regler om straf for urigtig og mangelfuld bogføring m.v.

Øko-krim-udvalget afgav den 27/1 1986 sin betænkning (nr. 1066), hvorfra skal citeres følgende om baggrunden for bagmandspolitiets henvendelse og udvalgets nedsættelse:

"Baggrunden for henvendelsen var, at man i statsadvokaten havde efterforsket en del større sager, hvor man havde mistanke om skyldnersvig, bedrageri, toldlovsovertrædelser, mandatsvig m.v. Et gennemgående træk ved disse sager var, at virksomhederne - i nogle tilfælde formentlig for bevidst at sløre visse transaktioner og begrænse anklagemyndighedens muligheder for at bevise et kriminelt forsæt - helt eller

delvis havde undladt bogføring. Til trods for at der var tale om virksomheder med millionomsætning, henlå regnskabsbilag usystematiserede, ligesom nogle helt manglede, og årsregnskaber var undertiden ikke udarbejdet gennem flere år. Såfremt statsadvokaten ville rejse straffesag mod virksomhedsindehaverne, måtte man derfor rekonstruere virksomhedernes bogholderi, hvilket erfaringsmæssigt er særdeles tids- og ressourcekrævende. ... Hertil kommer, at mistanke ofte først opstår længe efter gerningstidspunktet og at det volder store vanskeligheder i sådanne sager at føre bevis for forsættet, da de ansvarlige kan henvise **til**, at de på grund af bogholderiets forfatning ikke havde tilstrækkeligt overblik over virksomhedens situation. Disse omstændigheder havde i enkelte situationer ført **til**, at statsadvokaturen havde følt sig nødsaget til at undlade at rejse sigtelse, selv om ikke mindst præventive hensyn talte for, at en foreliggende rimeligt begrundet mistanke om strafbare forhold blev undersøgt.

Statsadvokaturen henstillede herefter, at man overvejede muligheden for at skabe et fremrykket præventivt værn mod overtrædelser af straffeloven og særlovgivningen gennem skærpet straf for urigtig eller mangelfuld bogføring."

Betænkningen om økonomisk kriminalitet fik i foråret 1987 til foreløbigt resultat, at bl.a. strafferammen i straffelovens § 302 (om grov bogføringsuorden) blev hævet fra bøde og hæfte til "bøde, hæfte og fængsel indtil 1 år".

Forud for vedtagelsen af straffelovsændringen blev der bl.a. af "Dansk Retspolitisk Forening" og AE fremsat kritik af øko-krim-betænkningen og ikke mindst lovforslaget. Denne kritik fremførtes i en "modbetænkning" med titlen "In-effektiv bekæmpelse af økonomisk kriminalitet", marts 1987. Heri kritiseredes betænkningens og lovforslagets bestemmelser som værende utilstrækkelige og baseret på en gennemgående uklarhed i terminologi og begrebsanvendelse. Det sidste i lighed med nærværende betænkning.

Betænkning nr. 1066 - men ikke modbetænkningen - er udleveret til og er indgået i bogføringsudvalgets overvejelser, uden at dette efter mit skøn har haft den fornødne indflydelse på udformningen af udvalgets arbejde og udkastet til ny bogføringslov og bogføringslov-bekendtgørelse, hverken med hensyn til de materielle regler eller sanktionsbestemmelserne. De materielle bogførings- og regnskabsbestemmelser er ikke blevet tilstrækkeligt præcise-

rede eller skærpede, som en nødvendig forudsætning for en strengere sanktionering af overtrædelse af reglerne.

En del af de efterfølgende kritikpunkter og forslag må ses på denne baggrund.

II. KRITIK AF UDVALGETS ARBEJDE:

Jeg skal afstå fra at fremsætte kritik af den del af udvalgsarbejdet, som jeg på grund af den sene indtræden i udvalgsarbejdet ikke selv har deltaget i.

Jeg kan imidlertid ikke undlade at fremføre det generelle synspunkt, at den udpegede sekretariatsbistand for udvalget ikke har haft den fornødne tekniske indsigt eller den tilstrækkelige teoretiske og praktiske erfaring. Dette synes jeg indholdsmæssigt afspejler sig ved systematiske brist og fejl i mange detaljer. Udvalgsflertallet har desværre ikke haft tilstrækkelig tilskyndelse til at råde bod herpå, hvilket kan skyldes udvalgets sammensætning og det forhold, at bogføringsreglerne i for stor udstrækning alene har været betragtet som "formelle" eller underordnede ordensforskrifter. Det kan endelig også og måske nok så meget skyldes, at der har været tilstræbt en "enighedsbetækning", hvori alle kontroversielle og "politiske" spørgsmål og problemer implicit er søgt medieret og sløret.

Det er i denne sammenhæng min opfattelse, at de foreslåede ændringer af bogførings- og regnskabsreglerne - selvom de kræver speciel teknisk indsigt - ikke kun er af teknisk eller af blot formel karakter. Tværtimod at opfatte bogførings- og regnskabsreglerne som blot formelle ordensforskrifter, så opfatter jeg reglerne og disses nødvendige modernisering og skærpelse - set i en større sammenhæng - også som et politisk og fordelingspolitisk spørgsmål, dels set i relation til bekæmpelsen af økonomisk kriminalitet, dels set i forhold til størst mulig åbenhed omkring virksomhedernes økonomi og øvrige forhold, som en blandt flere forudsætninger for økonomisk demokrati og overskudsdeling m.v.

Som et sidste materielt kritikpunkt vedrørende udvalgets arbejde skal jeg anføre, at jeg på trods af anmodning herom, ikke har fået udleveret et, til underudvalget vedrørende EDB, udarbejdet notat om kontrol og sikkerhed omkring EDB-systemer.

Jeg må derfor på AE's vegne, generelt tage forbehold for efterfølgende yderligere kritik og fremsættelse af yderligere ændringsforslag, som følge af de anførte forhold.

Med hensyn til betænkningens fremtræden, formulering og begrebsanvendelse må jeg ligeledes generelt tage forbehold, idet almindelige krav til gennemarbejdedhed, afklarethed og konsistens, efter min opfattelse, langt fra er opfyldt.

III. KRITIK AF UDVALGETS KONKLUSIONER OG FORSLAG

Den følgende kritik af udvalgsflertallets konklusioner og forslag fremsættes af pladmæssige grunde i stikordsform, idet en mere udførlig fremstilling og begrundelse vil være så omfangsrig, at den bedst kan gives i forbindelse med den eventuelle fremsættelse af egentlige alternative forslag til ny lov og bekendtgørelse, beroende iøvrigt på om ministeren fremsætter forslag til ændringer overensstemmende med udvalgsflertallets forslag eller udkast.

1. Generelle bemærkninger om terminologi og begrebsapparat.

Såvel regnskabspraktikere som regnskabsteoretikere anser idag terminologien og begrebsapparatet, som anvendes i den eksisterende bogføringslov og - bekendtgørelse, som værende forældet og - især for ikke kyndige - direkte vildledende. Det er imidlertid værre, at den overleverede terminologi m.v., når og hvis man sidder fast i den, kan modvirke den tilstræbte systematiske modernisering af lovgivningen og regelgrundlaget.

Jeg stiller derfor forslag om, at der inden færdiggørelsen af forslag til ny lov og bekendtgørelse(r) samt bemærkninger hertil, foranstalles en dyberegående undersøgelse af og tilstræbes en nødvendig afklaring af de terminolo-

logiske og begrebsmæssige problemer, som har været berørt under udvalgsarbejdet, uden at det med tilstrækkelig tydelighed fremgår af betænkningen og de heri indeholdte udkast.

Det er min faste overbevisning, at klart definerede begreber og opretholdelse af nødvendige begrebssondringer, er en forudsætning for klart formulerede (lov)regler, som igen er en forudsætning for, at reglerne kan efterleves, håndhæves og eventuelt sanktioneres. Jeg tillægger disse sammenhænge og forhold stor vægt, hvorfor jeg, som det fremgår nedenfor, foreslår, at der - efter at den fornødne begrebsafklaring er sket - i loven indføres nogle indledende paragraffer med de væsentligste begrebsdefinitioner m.v. Det må her forudsættes, og der må stilles krav om, at der i loven ikke anvendes væsentlige begreber eller udtryk, som ikke er definerede og forklarede.

2. Generelle bemærkninger om reglernes opdeling i lov(e) og bekendtgørelse(r) og disses parallelitet.

Det er min overordnede opfattelse, at udvalgsarbejdet fra starten burde være lagt an på at udarbejde een fælles lov, indeholdende både bestemmelserne om bogføring (regnskabsføring) og regnskabsaflæggelse. Årsregnskabslovens bestemmelser skulle således være indarbejdet som særlige kapitler i den fælles lov, idet der som følge heraf også kunne gives lempelsesmuligheder for mindre og små virksomheder med hensyn til visse bestemmelser.

En sådan fælles lov ville efter min mening for det første løse det problem, der ligger i at ÅRL allerede idag, under visse omstændigheder, gælder for dattervirksomheder, uanset disses juridiske organisationsform. For det andet ville udarbejdelse af een fælles lov (med evt. tilknyttede bekendtgørelser) netop efterkomme kommissoriets forudsætning om regelforenkling og regelsamarbejdning, og iøvrigt overordnet være i overensstemmelse med lovgivningen i Norge og Sverrig. Med udvalgsarbejdets fremskredne stade, da jeg sent tiltrådte udvalget, står den af udvalgsflertallet foreslåede opretholdelse af 2 adskilte regelsæt ikke til at ændre umiddelbart. Dette må kræve et helt nyt udvalgsarbejde, som jeg iøvrigt må foreslå iværksat også af andre grunde.

Bortset fra det refererede overordnede synspunkt, må jeg her på det foreliggende grundlag, generelt gøre gældende, at det forekommer usædvanligt og uhensigtsmæssigt at opdele de foreslåede ny bestemmelser i 2 "parallelle regelsæt", dels i selve loven, dels i bekendtgørelsen. Udformningen af 2 sådanne "parallelle" regelsæt må, efter min mening, anses som en systematisk brist, beroende på, at man fra udvalgsflertallets side har siddet fast i den eksisterende opdeling i lov og bekendtgørelse, hvori paralleliteten iøvrigt ikke er så fremherskende som den er i forslagene. Det må her til sammenligning fremholdes, at den eksisterende ÅRL ikke har nogen tilknyttet "parallel" bekendtgørelse.

Jeg må derfor foreslå, at selve lovteksten udbygges og suppleres med alle væsentlige og nødvendige bestemmelser, således at kun egentligt og sædvanligt "bekendtgørelsesstof" optages i bekendtgørelsesform.

Det forekommer naturligt, at der udformes en ny bekendtgørelse vedrørende anvendelsen af elektroniske hjælpemidler, hvori kan optages krav til f.eks. systemindretning, systembeskrivelse og -dokumentation, samt opbevaring. Bekendtgørelsesformen ville på dette område muliggøre en hurtig og smidig tilpasning til den hastige udvikling på området.

Det ville måske også være naturligt, at der udarbejdedes en særlig bekendtgørelse med mere specificerede og nuancerede krav vedrørende opbevaringspligten i almindelighed, følgende den fortsatte tekniske udvikling på området og således, at ikke alt bogførings- og regnskabsmateriale nødvendigvis blev sidestillet.

At udarbejde en så vidt muligt udtømmende og selvbærende lovtekst, med tilknyttede bekendtgørelser alene for områder, hvor særlige tekniske forhold gør krav på skærpet og teknisk detailregulering og hyppigere ajourføringer, vil også løse det dilemma, man fra udvalgsflertallets side er havnet i, nemlig at bemærkningerne til (udkastet til) lovforslag nok så meget retter sig mod bestemmelserne i udkastet til ny bekendtgørelse.

De følgende bemærkninger om og til udvalgsflertallets forslag til lov og (parallel) bekendtgørelse sker på det foreliggende grundlag og må tages med de her anførte generelle forbehold.

3. Foreløbige bemærkninger til udvalgsflertallets "udkast til lov om bogføring og udarbejdelse af årsregnskab".

Lovens navn.

Det foreslås, at lovens navn bliver: Lov om regnskabsføring og regnskabsaflæggelse.

Dette begrundes ud fra terminologiske overvejelser. Det kan hertil anføres, at bl.a. regnskabsregulativet for kommunernes kasse- og regnskabsvæsen og flere bekendtgørelser inden for skatte- og afgiftsområdet - det kan være ureflekteret - anvender terminologien "regnskabsføring", dækkende den løbende bogføring eller registrering i virksomheden. Anvendelsen af terminologien "bogføring" medfører ofte den vildfarelse, at reglerne kun går på indføringen af posteringer i (faste) bøger, som meget sjældent anvendes idag. Regnskabsførings-reglerne skulle gerne opfattes som gående på alle de registreringer, som fordres for at drive, styre og kontrollere en virksomhed, og som er basis for regnskabsaflæggelsen, d.v.s. opstillingen af årsregnskabet og andre regnskaber. Det må her anføres, at betænkningens afsnit 2.4.2 på dette punkt er gennemsyret af uklarhed i begrebsanvendelsen, som kan skyldes uklarheden i den eksisterende lovgivning.

Lovens strukturering og kapitelinddeling

Følgende systematiske inddeling og kapiteloverskrifter foreslås, idet der under de enkelte kapitler anføres bemærkninger om bestemmelser, som efter min opfattelse savnes eller bør formuleres anderledes:

Kapitel 1. Indledende bestemmelser.

Her foreslås anført bestemmelser om formålet med lovgivningen, herunder opregning af virksomhedens interessegrupper, hvis berettigede krav skal tilgodeses ved lovbestemmelserne, og angivelse af definitioner af grundbegreber.

som f.eks. "regnskabsføring", "regnskabsføringstidspunkt", "kronologisk regnskabsføring" (svarende til svensk "grundbogføring") ctr. "arts-regnskabsføring" (svarende til svensk "hovedbogføring") m.v.

Af de indledende begrebsdefinitioner må tydeligt fremgå den grundliggende sondring mellem "regnskabsføring" (i den eksisterende terminologi: "bogføring") på den ene side og på den anden side "regnskabsaflægelse" med henblik på rapportering og evt. offentliggørelse.

Kapitel 2. Bestemmelser om pligten til regnskabsføring og regnskabsaflægelse.

Kapitlet skal, jfr. lovudkastets §§ 1+2, indeholde bestemmelser dels om den subjektive pligt til føring og aflægelse af regnskab, dels bestemmelser om den tidsmæssige udstrækning af pligten, med angivelse af bestemmelser om såvel pligtens indtræden og ophør. Det bør også fastslås, at pligten består uanset om virksomheden aktuelt, midlertidigt eller mere vedvarende, er uden egentlig erhvervmæssig "aktivitet". Ved virksomhedens afvikling eller likvidation skal pligten til regnskabsføring og regnskabsaflægelse fortsætte indtil likvidationen er tilendebragt, ligesom opbevaringspligten vedrørende materiale vedvarer i den fastsatte opbevaringsperiode.

Kapitel 3. Bestemmelser om regnskabsføringen.

Der henvises til lovudkastets §§ 3, 7 og 8 samt udkast til bek. §§ 2-14.

Der bør foretages en del omrokeringer og terminologiske ændringer, hvorunder må fremhæves forskellen på "kronologisk" regnskabsføring (grundbogføring) og "artsregnskabsføring" (hovedbogføring).

Der bør tilføjes bestemmelser om følgende forhold:

1. pligt til at udarbejde beskrivelse af regnskabsføringssystemet med tilhørende systemdokumentation - ikke kun hvor EDB-systemer anvendes men generelt.
2. krav om udarbejdelse af kontoplan og konteringsinstruks.

3. krav om at "private" aktiver og passiver m.v. skal indgå som (adskilt) led i regnskabsføringen ved privat drevne virksomheder.
4. krav om løbende registrering eller regnskabsføring af alle forpligtelser, herunder kautions-, garanti- og vekselforpligtelse, samt forpligtelser i forbindelse med anvendelse af finansielle instrumenter som terminsforretninger, futures, og optioner m.v.
5. krav og bestemmelser om daglig føring af betalingsregnskab, hvor kasseregnskab eller kasserapport i den eksisterende form indgår som et led, afhængigt af om der forekommer kontante kassebevægelser.
6. krav om udarbejdelse af driftsmiddelregistrant(er), hvori specificeret føres regnskab med tilgang, beholdninger og afgang af maskiner, inventar og driftsmidler.
7. krav om integrering af regnskabsføringen med moms på konti i selve bogholderiet og ophævelse af adgangen til at "føre" regnskabet i de separate momshæfter, som ofte sker helt løsrevet fra realiteterne og virksomheden drift, uden reelle kontrolmuligheder.
8. krav om integrering af regnskabsføringen med A-skat på konti i selve bogholderiet og med adgang til at bruge det eksisterende af skattemyndighederne udleverede "regnskabshæfte" som supplement ved siden af registreringen på de egentlige konti i bogholderiet.
9. krav om løbende registrering på konti i bogholderiet af alle mellemværender med varedebitorer og varekreditorer og ophævelse af adgangen til som idag alene at føre kasserapport, og ved siden af bogholderiet, kvartalsligt at "optælle" debitorer og kreditorer med henblik på momsangivelser m.v.
10. krav om at "faktureringsprincip" generelt anvendes som kriterium for regnskabsføringstidspunkt og ophævelse af den eksisterende adgang til generelt at anvende "kasseprincip", jfr. pkt. 9.
11. Præcisering af seneste regnskabsførings- eller registreringstidspunkt. For kassebevægelser sat til senest den følgende arbejdsdag i lighed med de svenske regler. Løvrigt med krav om løbende ajourføring af bogholderiet af kontrolgrunde m.v.

kapitel 4. Bestemmelser om regnskabsaflæggelse og -offentlighedsgørelse.

Der henvises til lovudkastets §§ 4, 5 og 9-15 samt udkast til bek. §§ 15-23.

Der foreslås en del omrokeringer og terminologiske ændringer, jfr. at årsregnskabslovens regler som et hovedsynspunkt burde inkorporeres i een fælles lovgivning.

Som yderligere bestemmelser i forhold til udkastene foreslås indføjet følgende:

1. krav om pligtig udarbejdelse af årsberetning i alle årsregnskaber, indeholdende som pligtige elementer:
 - a. ledelsens eller ejerskabets erklæring om, at regnskabsførelsen og regnskabsaflæggelsen er sket under dennes ansvar
 - b. ledelsens eller ejerskabets erklæring om, at virksomhedens regnskabsføring er organiseret betryggende og i overensstemmelse med "god regnskabsføringsskik"
 - c. angivelse af anvendte regnskabsprincipper og -metoder
 - d. angivelse af antallet af ansatte og disses samlede aflønning
 - e. angivelse af, hvorvidt ekstraordinære forhold eller poster har påvirket regnskabet resultat og balance.
2. krav om angivelse af alle eventuale forpligtelser m.v. umiddelbart i balancen, som versurposter eller som fodnote direkte under regnskabet balance.
3. krav om (adskilt) oplysning i regnskabet om "private" aktiver, passiver og forpligtelser af enhver art uden for virksomheden, som har betydning for samhandels partnere, kreditgivere og ansatte m.v.
(Det må understreges at dette er et krav, der også følger af de eksisterende regler, men uden mange bemærkninger er udeladt af udkastene til lov og bekendtgørelse. Dette på trods af at udvalgets formand ved et udvalgsmøde udtrykte, at det ville være en "radikal" ændring at udelade de "private" aktiver og passiver m.v.)
4. krav om fuldstændig formueforklaring, når og hvis der aflægges skatte-regnskab.

5. krav om kalenderårsregnskab for alle, d.v.s. fælles regnskabsperiode for alle virksomheder, forhindrende en masse spekulation i de eksisterende regler med "skæve" regnskabsår, og medførende en masse kontrolmæssige lettelser med hensyn til skat, moms og afgifter. I begrundede tilfælde kan, af praktiske grunde, accepteres regnskabsafslutning i forbindelse med udløb af en uge- eller en 14-dages periode.
6. krav om pligtig offentliggørelse af årsregnskabet for alle virksomheder alene ud fra størrelseskriteriet 20 ansatte eller derover. Herudover skal for virksomheder med mindre end 20 ansatte gælde, at de skal opfylde årsregnskabslovens bestemmelser og offentliggøre årsregnskabet, hvis nettoomsætningen er 10 mio. kroner eller derover og balancesummen er 5 mio. eller derover. - Offentliggørelsen af årsregnskabet kan for mindre virksomheder gøres delvis eller begrænset efter nærmere udformede regler. - Kravet om offentliggørelse af årsregnskab og fastsættelsen af størrelseskriterierne skal ske i loven og ikke i den ministerielle bekendtgørelse, da spørgsmålet er af væsentlig og politisk karakter.
7. Årsregnskabet eller andre offentliggjorte regnskaber skal, hvis regnskabet er revideret af eller opstillet af en statsautoriseret eller registreret revisor forsynes med revisorpåtegning m.v. overensstemmende med lovgivningen om revision og revisorer.

Kapitel 5. Fælles bestemmelser.

Herunder må fremhæves eller indføres bestemmelser om følgende forhold:

1. særlige bestemmelser om benyttelsen af EDB-hjælpe midler m.v. Der henvises herunder til lovudkastets § 6 og udkast til bek. §§ 24-26. - Der må stilles skærpede og mere specificerede krav til systembeskrivelse, systemdokumentation og sikring af "revisionssporet", herunder især krav til "klarskrift". Kun hovedkrav og -regler bør udtrykkes i loven medens de mere specificerede krav og regler bør fastholdes i særskilt bekendtgørelse.
2. særlige bestemmelser om dokumentation og opbevaringspligt. Der henvises herunder til lovudkastets § 16 og udkast til bek. §§ 9-12 og 27-32. Der må herudover stilles særlige krav om

- a. 10 års opbevaringspligt som hovedregel, især hvad angår eksternt materiale, i lighed med reglerne i såvel Norge som Sverrig. Der kan herunder henvises til at der allerede efter de eksisterende regler er pligt til opbevaring af dokumentation vedr. "investeringsgoder" i 10 år iht momsloven.
 - b. 1 års opbevaringspligten for "inferiørt" materiale såsom kassebons opretholdes, men forstået således, at materialet dog tidligst kan kasseres når evt. pligtig revision m.v. er afsluttet.
 - c. ved overføring af originale grundbilag til mikrofilm eller andet lignende medium, skal det originale bilag opbevares mindst 3 1/2 år efter udløbet af det pågældende regnskabsår, med mindre der er tale om "inferiørt" materiale jfr. under b. Grundbilag og dokumenter, som evt. skal kunne tjene som bevis i retssager m.v. skal opbevares i 10 år, jfr. under a. Dette krav følger af at der ved retssager, evt. rejst af skatte- og afgiftsmyndigheder, kun kan føres bevis ved fremlæggelse af de "autentiske" bilag. En fastholdelse af bilaget i mikrofilm "original" form er ikke tilstrækkelig.
 - d. filialer af udenlandske selskaber m.v. i Danmark, skal foretage regnskabsføringen og -aflæggelsen på dansk og skal opbevare det originale regnskabsmateriale i Danmark.
 - e. Der skal ved "papirløse" elektroniske overførsler til og fra udlandet altid kræves transaktionsudskrifter.
3. særlig (ny) bestemmelse om et virksomhedsregisters tilsynspligt og om udvidet indberetningspligt og påtaleret for skatte- og afgiftsmyndigheder, således som foreslået i betænkning nr. 1066 og anført i B A4, se nedenfor.
 4. særlig (ny) bestemmelse om revisorers rapporteringspligt til "virksomhedstilsynet", jfr. beslutningsforslag B 44 1987-88 og bemærkningerne hertil.
 5. Særlige bestemmelser om oprettelse af et "regnskabsnævn", i lighed med det svenske "bogføringsnævn" og det norske "regnskabsråd". Det må anføres, at f.eks. arbejdet med at udforme regnskabsanbefalinger, som skulle henhøre under nævnet, ikke bør ske i revisorforeningernes regi, idet udformningen har eller bør have bred politisk interesse og derfor

bør ske i et forum, hvor offentligheden og brugerinteresser er repræsenteret.

Kapitel 6. Ansvars- og straffebestemmelser.

Der henvises til lovudkastets § 18 og udkast til bek. § 33.

Der bør, især under hensyntagen til at bogføringspligten ifølge udvalgsflertallets forslag skal påhvile virksomheden som sådan, udformes mere specificerede regler bl.a. om "objektivt virksomhedsansvar", eventuel ansvarsdelegation og -succession.

Løvrigt bør udarbejdelsen af straffebestemmelserne ske efter retningslinierne og modellen som anført i betænkning 932/1981, ligesom der i de udstedte bekendtgørelser i henhold til loven må indføres ansvarsregler.

Reglerne om strafferetlig forældelse i relation til overtrædelse af reglerne om regnskabsføring og regnskabsaflæggelse må angives i tilslutning til ansvarsbestemmelserne.

kapitel 7. Bestemmelser om ikrafttræden m.v.

Der henvises til lovudkastets § 19-20 samt udkast til bek. § 34.

Det foreslås i modsætning til udvalgsflertallets indstilling at der ikke skal gælde særlige overgangsbestemmelser for landbrugsejendomme m.v.

Såvel regnskabspraktikere som regnskabsteoretikere anser i dag terminologien og begrebsapparatet, som anvendes i den eksisterende bogføringslov og -bekendtgørelse, som værende forældet og - især for ikke kyndige - direkte vildledende. Det er imidlertid værre, at den overleverede terminologi m.v., når og hvis man sidder fast i den, kan modvirke den tilstræbte systematiske modernisering af lovgivningen og regelgrundlaget.

Jeg stiller derfor forslag om, at der inden færdiggørelsen af forslag til lov og bekendtgørelse og bemærkningerne hertil, foranstalles en dyberegående

undersøgelse af og tilstræbes en nødvendig afklaring af de terminologiske og begrebsmæssige problemer.

Det er min overbevisning, at klart definerede begreber og opretholdelse af nødvendige begrebssondringer, er en forudsætning for klart formulerede (lov)bestemmelser, som igen er en forudsætning for, at bestemmelserne kan efterleves, håndhæves og eventuelt sanktioneres.

Jeg tillægger disse sammenhænge og forhold stor vægt, hvorfor jeg, som det fremgår af det foranstående, foreslår, at der - efter at den fornødne begrebsafklaring er sket - i loven og eventuelt i bekendtgørelsen indføres nogle indledende paragraffer med de væsentligste begrebsdefinitioner m.v. Disse vil om fornødent kunne forklares og omtales mere uddybende i bemærkningerne. Det må forudsættes, og der må stilles krav om, at der i loven og bekendtgørelsen ikke anvendes væsentlige begreber eller udtryk, som ikke er definerede og forklarede. Dette sidste krav accentueres af, at bogførings- og regnskabsbestemmelserne i øvrigt baserer sig på konventioner.

Kapitel 6. Udkast til lov om bogføring og udarbejdelse af årsregnskab.

Kapitel 1: Indledende bestemmelser.

- § 1. Erhvervsdrivende har pligt til at foretage bogføring. Erhvervsdrivende har ligeledes pligt til at udarbejde årsregnskab efter reglerne i denne lov, i det omfang der ikke er foreskrevet særlige regler for udarbejdelse af årsregnskab i medfør af anden lovgivning.

Stk. 2. Som erhvervsdrivende anses enhver, der driver virksomhed med produktion, køb, salg eller udlejning af varer, fast ejendom eller andre formuegoder, erlægger arbejds- og tjenesteydelser eller i øvrigt udøver en selvstændig erhvervsmæssig aktivitet, som kan sidestilles hermed.

- § 2. Bogføringspligten indtræder ved påbegyndelsen af virksomhedens aktivitet. Samtidig skal der ske en opgørelse af virksomhedens aktiver og passiver, og der skal opstilles en balance (åbningsbalance).

- § 3. Bogføringen skal foretages i overensstemmelse med god bogføringsskik.

Stk. 2. Alle registreringer, der danner grundlag for bogføringen, skal kunne følges frem til årsregnskabet, hvis tal skal kunne opløses i de registreringer, hvoraf det er sammensat (revisionssporet).

Stk. 3. Bogføringen skal tilrettelægges og foretages på en klar og overskuelig måde og skal omfatte sådanne oplysninger om virksomhedens forretnings- og formueforhold, som bl.a. hensynet til offentlige myndigheder og kreditorer tilsiger.

- § 4. Årsregnskabet skal udarbejdes på en klar og overskuelig måde i overensstemmelse med god regnskabsskik.

Stk. 2. I årsregnskabet skal der gives oplysning om virksomhedens økonomiske stilling, aktiver og passiver samt resultat.

- § 5. Modregning mellem aktiv- og passivposter eller mellem udgifts- og indtægtsposter må ikke foretages.
- § 6. I det omfang bogføring foretages eller årsregnskab udarbejdes ved anvendelse af elektronisk databehandling, skal der foreligge en beskrivelse af de anvendte behandlingsmetoder, således at det er muligt at følge databehandlingen og foretage de fornødne kontrolforanstaltninger.

Kapitel 2: Bogføringsbestemmelser.

- § 7. Bogføringen skal omfatte registrering af ethvert køb og salg samt enhver anden transaktion, der vedrører virksomhedens drifts- og formueforhold.

Stk. 2. Som grundlag for registrering skal benyttes fakturaer, breve og andet dokumentations- og bilagsmateriale. Hvor grundmaterialet udarbejdes af virksomheden, skal dette være udarbejdet på en så klar og overskuelig måde, at det umiddelbart kan lægges til grund for bogføringen.

- § 8. Der skal føres et betalingsregnskab, hvori så vidt muligt dagligt skal optages samtlige ind- og udbetalinger særskilt for hver post.

Kapitel 3: Årsregnskabsbestemmelser.

- § 9. Regnskabsperioden er 12 måneder. Ved første regnskabsår og ved omlægning kan perioden dog omfatte et kortere eller længere tidsrum, dog højst 18 måneder.

- § 10. Årsregnskabet består af balance, resultatopgørelse og noter.

Stk. 2. Der skal i balance og resultatopgørelse for hver post angives de tilsvarende beløb for det foregående regnskabsår. Hvis beløbene ikke er

sammenlignelige, skal der så vidt muligt foretages en tilpasning af det foregående års beløb.

§ 11. I balancen skal mindst følgende poster specificeres:

1. aktiver
2. egenkapital
3. hensættelser
4. gæld.

§ 12. I resultatopgørelsen skal mindst følgende poster specificeres:

1. nettoomsætning
2. vareforbrug
3. lønomkostninger
4. øvrige omkostninger
5. af- og nedskrivninger
6. finansieringsindtægter og -udgifter
7. ekstraordinære indtægter og udgifter
8. resultat.

§ 13. Noterne skal, såfremt der ikke allerede er givet oplysning i balancen eller i resultatopgørelsen, indeholde oplysninger om:

1. de værdiansættelsesmetoder, der er anvendt for de forskellige poster i årsregnskabet,
2. de ved afskrivning, nedskrivning og opskrivning benyttede beregningsmetoder,
3. grundlaget for eventuel omregning fra fremmed valuta til national valuta,
4. størrelsen og arten af ekstraordinære indtægter og udgifter, medmindre de er uden væsentlig betydning,
5. eventualforpligtelser,
6. sikkerhedsstillelser.

Stk. 2. Metoderne for udarbejdelsen af årsregnskabet må kun ændres fra det ene år til det andet, hvis særlige forhold tilsiger dette. Ændringer

skal nævnes i noterne tillige med en forklaring af den beløbsmæssige virkning heraf.

§ 14. Virksomheder, der på balancetidspunktet i to på hinanden følgende regnskabsår har overskredet 2 af følgende størrelser:

- 1) balancesum 8 mill. kr.
- 2) nettoomsætning 20 mill.kr.
- 3) gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede 20 i løbet af regnskabsåret.

skal herefter udarbejde årsregnskab efter lov om visse selskabers aflægelse af årsregnskab m.v. med de fravigelser og tilpasninger, der følger af forskelle i virksomhedsformer. Pligten til at udarbejde årsregnskab i medfør af 1. pkt. bortfalder for det følgende regnskabsår, når virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår ikke har overskredet to af de størrelser, der er nævnt i stk. 1.

Stk. 2. Balancesummen i stk. 1 opgøres af summen af posterne under anlægsaktiver og omsætningsaktiver.

Stk. 3. Hvor en virksomhed overdrages til en anden virksomhed indtræder erhververen i de forpligtelser, der i medfør af stk. 1 på overdragelsestidspunktet påhvilede den overtagne virksomhed.

Kapitel 4: Fælles bestemmelser.

§ 15. Årsregnskabet skal være udarbejdet og underskrevet senest 6 måneder efter udløbet af regnskabsåret.

Stk. 2. Årsregnskabet skal underskrives af den erhvervsdrivende, eller af de personer der er ansvarlige for virksomhedens daglige ledelse og for regnskabets udarbejdelse, eller være godkendt i henhold til virksomhedens vedtægter eller lignende.

§ 16. Regnskabsmateriale skal opbevares i 5 år regnet fra udløbet af det kalenderår, hvori regnskabsåret udløber.

§ 17. Industriministeren fastsætter nærmere regler om:

- 1) bogføringens indhold og omfang,
- 2) udarbejdelse af årsregnskab, herunder specifikationer af de i §§ 11-12 nævnte poster samt indholdet af noterne,
- 3) regler for benyttelse af elektroniske hjælpemidler ved bogføring og regnskabsudarbejdelse,
- 4) hvad der kan anses som regnskabsmateriale,
- 5) opbevaring af regnskabsmateriale,

Stk. 2. Industriministeren kan ændre størrelsesgrænsen i § 14, stk. 1.

§ 18. Overtrædelse af §§ 1-16 eller af forskrifter, der udstedes i medfør af § 17, der er begået forsætligt eller af grov uagtsomhed, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Stk. 2. Er overtrædelsen begået af et aktieselskab, anpartsselskab, andelsselskab eller lignende, kan der pålægges virksomheden som sådan bødeansvar. Er overtrædelsen begået af en kommune eller et kommunalt fællesskab, der er omfattet af § 60 i lov om kommunernes styrelse, kan der pålægges kommunen eller det kommunale fællesskab bødeansvar.

Kapitel 5: Ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.

§ 19. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland, men kan ved kongelig anordning sættes i kraft for disse landsdele med de afvigelser, som landsdelenes særlige forhold tilsiger.

§ 20. Loven træder i kraft den, således at den finder anvendelse for det regnskabsår, der begynder denne dato eller senere.

Stk. 2. Reglerne i denne lov gælder ikke for personer, der inden.... (lovens ikrafttræden) har påbegyndt en af følgende virksomheder og ikke driver anden erhvervsmæssig virksomhed:

1. landbrugsejendom med et areal på højst 15 ha, hvis ejendomsværdi er ansat til mindre end 175.000 kr.
2. gartneriejendom, frugtplantage eller planteskole, hvis ejendomsværdi er ansat til mindre end 125.000 kr.
3. skov, der er vurderet sammen med en ejendom som nævnt under nr. 1 eller 2., hvis samlede ejendom ikke overstiger de nævnte størrelser.
4. bortforpagtning af en landbrugsejendom.

6.2. Udkast til bemærkninger.

Ad § 1 (Begrebet erhvervsdrivende)

I § 1, stk. 1, - foreslås, at erhvervsdrivende har pligt til at foretage bogføring og udarbejde årsregnskab efter reglerne i udkastet, i det omfang der ikke er foreskrevet særlige bestemmelser for udarbejdelse af årsregnskab i medfør af anden lovgivning.

Såfremt de særlige bestemmelser i anden lovgivning omfatter visse dele af regnskabsudarbejdelsen, specifikationer eller lignende, vil disse træde i stedet for de tilsvarende bestemmelser eller supplere bestemmelserne i dette udkast. Hvis der ikke er klarhed over, i hvilket omfang specialbestemmelserne træder i stedet for bestemmelserne i udkastet, må spørgsmålet om regnskabets udformning afklares i overensstemmelse med god regnskabsskik.

Forslagets bestemmelser om pligt til at foretage bogføring vil fortsat være de almindelige bogføringsbestemmelser i dansk ret, idet der - bortset fra skatte- og afgiftsområdet - kun i meget begrænset omfang er fastsat særlige bogføringsbestemmelser i særlovgivningen.

Udkastets bestemmelser om udarbejdelse af årsregnskab vil, som tilfældet er efter den gældende bogføringslov, først og fremmest gælde for personligt drevne virksomheder og andre virksomhedsformer, der ikke er særligt lovre-guleret. Som eksempel på love, der indeholder særlige regnskabsudarbejdel-sesbestemmelse, kan nævnes lov om visse selskabers aflæggelse af årsregn-skab m.v., lov om banker og sparekasser m.v., lov om visse kreditinstitutter, lov om forsikringsvirksomhed og lov om realkreditinstitutter.

Der er i § 1, stk. 2, angivet følgende definition af begrebet erhvervsdriven-de:

"Som erhvervsdrivende anses enhver, der driver virksomhed med produktion, køb, salg eller udlejning af varer, fast ejendom eller andre formuegoder, eller erlægger arbejds- og tjenesteydelser eller i øvrigt udøver en selvstæn-dig erhvervsmæssig aktivitet, som kan sidestilles hermed".

Begrebet er i udkastet defineret i den vide betydning, hvori det anvendes i anden nyere lovgivning. Den foreslåede definition af "erhvervsdrivende" svarer således i det væsentlige til princippet bag den tilsvarende definition i § 1, stk. 2, nr. 1 og 2, i lov om erhvervsdrivende fonde. Angivelsen af de pågældende aktiviteter har til formål at fremhæve de væsentligste overordnede karakteristika ved såvel fysiske som juridiske personers virksom-hed.

At der udøves en aktivitet eller virksomhed, der kan sidestilles med produk-tion, køb, salg, udlejning af varer eller fast ejendom eller med erlæggelse af arbejds- og tjenesteydelser, indebærer, at der må anlægges en bred fortolk-ning af erhvervsdrivende. Vejledende for, om der efter udkastet foreligger erhvervsvirksomhed, kan være, om en virksomhed er omfattet af § 1, stk. 1, i den nuværende bogføringslov. Dette gælder både for de i litra A og B op-regnede selskabsformer m.v. som de i litra C opregnede virksomheder.

Udkastet indebærer herudover, at der indtræder bogførings- og regnskabs-pligt i en række tilfælde, hvor der i dag efter opregningen i bogføringslo-vens § 1, stk. 1, ikke foreligger bogføringspligt.

En udvidelse af bogføringslovens anvendelsesområde vil navnlig foreligge, hvor der udøves en aktivitet af erhvervmæssig karakter, men hvor opregningen i lovens § 1, stk 1, C ikke har omfattet den pågældende virksomhed eller aktivitet.

Efter udkastet er bogføringspligten uafhængig af virksomhedsform. En virkning heraf er, at også filialer af udenlandske selskaber eller andre former for virksomhed bliver omfattet af bogføringspligten. Herved vil der i det væsentlige være overensstemmelse mellem bogførings- og skattelovgivningens bestemmelser (anvendelsesområde). Dette får navnlig betydning for udenlandske personer og selskaber, der hidtil har været begrænset skattepligtige.

De pågældende virksomheder vil have forskellig juridisk form, være af vidt forskellig størrelse samt være omfattet af forskellige bogføringslovgivninger i hjemlandet. Bogføringspligten vil gælde, uanset om den pågældende virksomhedsform er kendt i Danmark eller ej. I de tilfælde, hvor det må anses for uhensigtsmæssigt at fastholde kravet om opbevaring af regnskabsmaterialet i Danmark, vil industriministeren efter § 17 i udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse kunne fastsætte særlige regler herom. Det vil dog være en forudsætning for eventuelle undtagelser, at de pågældende filialer vil kunne leve op til de forpligtelser til bogføring, der fremgår af udkastet.

Som virksomhed, der ikke hidtil har været omfattet af opregningen i bogføringslovens § 1, men som udgangspunkt må anses for erhvervsdrivende, kan efter Industriministeriets fortolkning af bogføringsloven nævnes fysioterapeuter, køreskole, danseskole og anden skole eller undervisningsvirksomhed. Fritids- og hobbybetonede aktiviteter anses normalt ikke for erhvervsvirksomhed. Som eksempel herpå kan nævnes udlejning af værelse, ansættelse af hushjælp, barnepasning, salg af en samling eller dele heraf. I hvilket omfang, der foreligger sådanne aktiviteter, må afgøres i de konkrete tilfælde. Vejledende herfor kan f.eks. være arten og omfanget af den pågældende aktivitet.

Tilføjelsen af ordene "en aktivitet, som kan sidestilles hermed" har til formål at omfatte enhver form for økonomisk virksomhed, som kan sammenlignes eller ligestilles med erhvervsmæssig virksomhed af en vis varighed. Det kræves ikke, at den pågældende udelukkende eller som hovedbeskæftigelse udøver virksomhed som erhvervsdrivende. F.eks. vil en lønmodtager, der driver skibsvirksomhed som bierhverv ved deltagelse i et kommanditselskab, være erhvervsdrivende efter forslaget.

Tilsvarende omfattes virksomhed, som kan henføres under flere af de nævnte erhvervsaktiviteter, f.eks. leasing, af loven, uden at der hermed tages stilling til, hvilken form for erhvervsvirksomhed, der er tale om, eller hvorledes denne bedømmes i andre henseender. Derimod vil enkeltstående handlinger normalt ikke medføre bogførings- og regnskabspligt.

Det er udøvelsen af en selvstændig erhvervsmæssig aktivitet som sådan, der har betydning. Det er således karakteren af den udøvede virksomhed, der er afgørende. Den omstændighed, at der realiseres et vist økonomisk udbytte, vil normalt indebære, at der er tale om erhvervsvirksomhed. At der rent faktisk ikke indtjenes noget overskud, bevirker imidlertid ikke, at virksomheden falder uden for begrebet erhvervsdrivende.

Det er uden betydning for at være omfattet af begrebet erhvervsdrivende, om virksomheden drives som personligt ejet virksomhed eller i anden virksomhedsform så som aktie- eller anpartsselskab, interessentskab, forening, selvejende institution, fond eller koncessioneret virksomhed. For så vidt angår personligt ejede virksomheder med flere ejere påhviler bogføringspligten principielt den enkelte ejer. Ejerne kan dog udpege en eller flere repræsentanter for virksomheden til at opfylde bogføringspligten på ejerens vegne. Dette gælder f.eks. interessenter, kommanditister og partredere, som kan lade det pågældende interessentskab, kommanditselskab eller partrederi opfylde lovens bestemmelser. Dette er en ændring i forhold til de gældende bestemmelser. Bogføringspligten må imidlertid som følge af interessentskabets karakter af et samvirke mellem flere erhvervsdrivende udøves i eller for interessentskabet. Herunder må bilag m.v. behandles og opbevares samlet. Udkastets

§ 15 giver mulighed for, at årsregnskabet kan underskrives af de personer, der er ansvarlige for virksomhedens daglige ledelse og for regnskabets udarbejdelse, eller at det kan godkendes i henhold til virksomhedens vedtægter eller lignende. Offentlige, statslige og kommunale virksomheder vil kunne være omfattet af loven, hvis de udøver en virksomhed, der kan sidestilles med privat erhvervsvirksomhed.

Foreninger, sammenslutninger af erhvervsdrivende o.lign. må normalt anses for erhvervsdrivende, hvis de udfører funktioner, som ellers ville være et naturligt led i medlemmernes egen erhvervsvirksomhed. Disse funktioner kan bestå i såvel egentligt produktions-, markedsførings- eller salgsmæssigt arbejde over for medlemmernes kundegrupper som i udførelse af konsulentarbejde eller erlæggelse af tjenesteydelser i øvrigt mod betaling. I det omfang arbejdet fortrinsvis har til formål at varetage medlemmernes fælles interesser i almindelighed, herunder udarbejdelse af baggrundsinformation, oplysningsvirksomhed eller andre initiativer af fælles interesse, som ikke har et erhvervsmæssigt sigte, vil der normalt ikke foreligge en virksomhed, der er omfattet af loven.

Derimod vil der være en formodning for, at der ved tildeling af SE-nr. er tale om en erhvervsmæssig virksomhed.

At enhver virksomhed er omfattet af § 1 indebærer ikke nødvendigvis, at alle udkastets bestemmelser finder anvendelse. Dette gælder navnlig bestemmelserne om udarbejdelse af årsregnskab.

I det omfang der i en erhvervsvirksomhed udøves andet end erhvervsaktiviteter, omfatter bogføringspligten samtlige aktiviteter.

I udkastets § 17 foreslås, at industriministeren fastsætter nærmere regler for bogføringens omfang og indhold samt udarbejdelse af årsregnskab. Denne bestemmelse indebærer, bl.a. at det er muligt at tilpasse udkastets bestemmelser til typer eller grupper af virksomheder, for hvem opfyldelse af lovens formål kræver mere detaljerede regler.

Ad § 2 (Bogføringspligtens indtræden)

I § 2 foreslås, at bogføringspligten indtræder ved påbegyndelsen af den erhvervmæssige aktivitet, og at der samtidig skal ske en opgørelse af den bogføringspligtige virksomheds aktiver og passiver. Der skal i denne forbindelse opstilles en balance (en åbningsbalance). Hermed udskilles den bogføringspligtiges erhvervmæssige aktiviteter i et særligt virksomhedsregnskab. Betegnelsen virksomhed anvendes i loven som betegnelse for den erhvervmæssige aktivitet, der omfattes af bogførings- og regnskabspligten. En erhvervsdrivende kan drive flere virksomheder, der skal udarbejde selvstændige regnskaber.

Påbegyndelsen betragtes som stiftelsestidspunktet eller som det tidligere tidspunkt, hvor virksomheden udfører en funktion som led i dens erhvervmæssige aktivitet. Bogføringen vil dog også kunne omfatte transaktioner, der er foretaget i forbindelse med en virksomheds overgang fra en virksomhedsform til en anden eller ved overtagelse af en anden virksomhed.

Bogføringspligten følger udøveren af den erhvervmæssige aktivitet. I tilfælde, hvor andre end en virksomheds ansvarlige indehaver(e) har overtaget driften, overgår lovens forpligtelser helt eller delvist til den eller **de** personer, som har overtaget driften, f.eks. likvidator, kurator eller en brugspanthaver. Virksomhedens indehaver(e) er som følge af, at ansvaret for at foretage bogføring m.v. følger den erhvervmæssige aktivitet, forpligtet til at udlevere det nødvendige regnskabsmateriale til overholdelse af pligten.

I tilfælde, hvor en virksomhed afvikles, består bogføringspligten m.v., indtil afviklingen er tilendebragt. Det er den bogføringspligtige ved afviklingens afslutning, der er forpligtet til at opbevare regnskabsmaterialet i 5 år **fra** dette tidspunkt, jf. udkastets § 16.

Ad § 3

I stk. 1, foreslås, at bogføringen skal foretages i overensstemmelse med god bogføringsskik. Bestemmelsen har karakter af en generalklausul for bogføringens tilrettelæggelse og førelse. Det nærmere indhold af begrebet "god bogføringsskik" må som andre lignende principper udmøntes gennem praksis under hensyntagen til den pågældende virksomheds art og omfang.

Ved fastsættelsen af begrebet god bogføringsskik må tages udgangspunkt i almindeligt anerkendte bogføringsprincipper. I stk. 2 og 3 opstilles nogle grundkrav til bogføringen for at klargøre hvilke minimumskrav, der skal iagttages ved bogføringens tilrettelæggelse og foretagelse, og som må ses som bestanddele af "god bogføringsskik".

Efter stk. 2, skal det være muligt at følge en postering fra det tidspunkt, hvor denne registreres og frem til den post, hvori den indgår i årsregnskabet. Dette betegnes som revisionssporet.

Efter stk. 3, skal bogføringen tilrettelægges og foretages på en klar og overskuelig måde.

Ved tilrettelæggelsen af alle virksomheders bogføring må tages udgangspunkt i, at bogføringen danner grundlag for udarbejdelse af årsregnskabet. Omfanget og indholdet af dette må derfor afspejle sig i den til grund herfor liggende bogføring.

Formuleringen omfatter ikke blot den egentlige registrering, der leder op til udarbejdelsen af årsregnskabet. Den omfatter tillige sikkerhedsforanstaltninger i tilknytning til registreringerne. Som eksempel kan nævnes adskillelse af (kassefunktion og bogføring) i virksomheder og udarbejdelse af forretningsgange for bogføring, hvor dette er muligt. Endvidere kan nævnes, at der må træffes de forholdsregler, der efter virksomhedens forhold er nødvendige til sikring af, at regnskabsmateriale - herunder opbevaringspligtigt materiale fra tidligere regnskabsår - ikke går helt eller delvis tabt. Hvilke foranstaltning-

er, der i denne forbindelse må træffes, vil ligeledes afhænge af virksomhedens forhold. Herunder indgår, om den benyttede bogførings- og opbevaringsform gør virksomheden særlig sårbar over for tab af dele af eller hele regnskabsmaterialet for en eller flere perioder. For regnskaber, der føres ved hel eller delvis benyttelse af elektronisk databehandling, henvises til bemærkningerne ad § 6.

Kravene til bogføringen, herunder bogføringens organisation, vil således variere afhængigt af virksomhedens forhold. For mindre virksomheder forudsættes bogføringen fortsat at kunne tage udgangspunkt i en kassekladde, der efterfølgende danner grundlag for kontering og opstilling af periode- eller årsregnskab m.v. For større virksomheder forudsættes kravene til bogføringen at være mere omfattende. F.eks. må større virksomheders bogføring baseres på en større detaljeringsgrad.

I udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse er til supplerung af begrebet god bogføringsskik fastsat en række bestemmelser. Der skal f.eks. foreligge en efter virksomhedens forhold afpasset beskrivelse af opbygningen af bogføringen, herunder en kontoplan. Bogføringen skal foretages i klarskrift eller på en måde, som umiddelbart giver mulighed for at udskrive det bogførte i klarskrift. Bogføringen skal ske på en måde, der sikrer holdbarheden af det bogførte, ligesom det ikke må være muligt at ændre heri, uden at såvel det oprindelige som ændringen fremgår af bogføringen.

Ad § 4

I § 4 foreslås, at årsregnskabet skal udarbejdes på en klar og overskuelig måde i overensstemmelse med god regnskabsskik.

Begrebet god regnskabsskik blev introduceret i betænkningen om fællesnordisk aktieselskabslovgivning - betænkning nr. 540 fra 1969 - og optaget i § 98 i aktieselskabsloven af 1973. Baggrunden herfor var ønsket om at indføre en fællesnordisk generalklausul for regnskabsaflæggelse, der i Danmark skulle

træde i stedet for det hidtidige krav om iagttagelse af ordentlig og forsigtig forretningsbrug.

Begrebet "God regnskabsskik" blev indført ved aktie- og anpartsselskabslovene af 1973. Det afløste § 42 i aktieselskabsloven af 1930 om, at "årsregnskabet skal (opgøres) under omhyggelig hensyntagen til tilstedeværende værdier og forpligtelser samt under foretagelse af nødvendige afskrivninger, således som ordentlig og forsigtig forretningsbrug tilsiger".

Ved gennemførelsen af årsregnskabsloven (lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., lov nr. 284 af 10. juni 1981), blev den gældende lov-mæssige standard for aktie- og anpartsselskaber god regnskabsskik ændret til et "retvisende billede". Dette skyldes, at der i EF's 4. selskabsdirektiv, der danner grundlaget for årsregnskabsloven, er benyttet formuleringen, at "årsregnskabet skal givet et pålideligt billede af selskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultat". Ved formuleringen af årsregnskabsloven valgte man at benytte formuleringen "retvisende billede" som generalklausul for de regnskaber, der omfattes af loven. God regnskabsskik udgik som lov-fæstet begreb i selskabslovene og blev henvist til generelt at spille en ud-fyldende rolle for disse selskaber i lighed med, hvad der hidtil havde været tilfældet blot uden at blive nævnt i loven.

Det fremgår af forarbejderne til loven, at god regnskabsskik ikke nødven-digvis indebærer den ensartethed i regnskabsaflæggelsen og den sammenligne-lighed mellem selskabernes regnskaber, som var direktivets hovedformål. Man gik ud fra, at begrebet god regnskabsskik ikke er helt parallelt med årsregn-skabslovens krav om et retvisende billede, omend de to begreber ligger tæt på hinanden.

Det kan generelt siges, at god regnskabsskik udgøres af en række - ofte branchebestemte - anerkendte fremgangsmåder ved udarbejdelse af regnskaber m.v., medens generalklausulen "det retvisende billede" er en målsætning, der bl.a. har betydet, at hidtidig god regnskabsskik ikke mere kan anvendes i en

række tilfælde, f.eks. skattemæssige værdiansættelser i aktie- og anpartsselskaber.

Grunden til, at "god regnskabsskik" ikke blev medtaget i loven, var ønsket om ikke at lovfæste to generalklausuler i samme lov og dermed skabe en uklar retstilstand. Det blev lagt til grund, at begrebet god regnskabsskik fortsat vil være gældende som udfyldende retsstandard for regnskabsaflæggelse generelt. For selskaber, der er omfattet af årsregnskabsloven, vil begrebet især få betydning, når der skal gives yderligere oplysninger, fordi årsregnskabslovens bestemmelser ikke er tilstrækkelige til at sikre et retvisende billede, jf. årsregnskabslovens § 4, stk. 3, samt når lovens bestemmelser i særlige tilfælde skal fraviges for at sikre "et retvisende billede", - jf. årsregnskabslovens § 4, stk. 4.

Begrebet god regnskabsskik benyttes fortsat som overordnet begreb for f.eks. pengeinstitutters og forsikringsselskabers regnskabsaflæggelse, jf. bank- og sparekasselovens § 30, stk. 1, og lov om forsikringsvirksomhed § 120, stk. 1. Endvidere skal fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger (lov nr. 300 af 6. juni 1984), i medfør af denne lovs § 22, stk. 1, aflægge årsregnskab, der skal udarbejdes i overensstemmelse med god regnskabsskik.

Udkastet omfatter enhver form for regnskabsudarbejdelse, der ikke er omfattet af anden lovgivning. Begrebet "god regnskabsskik" må derfor ses på baggrund af virksomhedens forhold. God regnskabsskik vil af denne grund kunne være forskellig fra branche til branche. Der vil ligeledes kunne forekomme forskelle mellem regnskabsskik inden for samme branche. Dette vil f.eks. kunne forekomme som følge af forskelle i virksomhedernes størrelse eller ejerforhold.

Ved fastlæggelsen i praksis af god regnskabsskik må ikke alene tages hensyn til, at en bestemt form eller metode for regnskabsudarbejdelse har været den almindeligt fulgte. Der må tillige lægges vægt på, om udviklingen inden for branchen eller i bogførings- og regnskabsudarbejdelsen i almindelighed taler for en ændring af regnskabsudarbejdelsen. Endvidere kan regnskabsudarbej-

delsen i en branche have en afsmittende virkning på en eller flere andre brancher.

"God regnskabsskik" kommer blandt andet til udtryk i regnskabsstandarder, som ud fra udviklingen på såvel dansk som internationalt plan søger nye veje. Dette gælder især på områder, der ikke er lovregulerede. Begrebet "god regnskabsskik" sikrer derved, at regnskabsudarbejdelsen altid er tidssvarende.

Som bestanddele af god regnskabsskik kan nævnes, at der ved udarbejdelsen af regnskabet skal anlægges et forsigtighedskriterium. Herved forstås, at indtægter først må indgå i regnskabet, når de er konstaterede. Endvidere kan nævnes, at indtægter, der er erhvervet, og udgifter der er afholdt før balancetidspunktet, men som vedrører det efterfølgende regnskabsår, skal opdeles og henføres til de regnskabsår, de vedrører, i de tilfælde hvor de er af væsentlig betydning.

I stk. 2 foreslås, at der i årsregnskabet skal gives oplysning om virksomhedens økonomiske stilling, aktiver og passiver samt resultat. Bestemmelsen fastsætter et mindstekrav til god regnskabsskik. Den indebærer, at såvel virksomheden selv som en regnskabskyndig udenforstående umiddelbart vil kunne danne sig et rimeligt billede af virksomhedens økonomiske stilling m.v. på grundlag af regnskabet.

Ved økonomisk stilling forstås, at det er muligt at danne sig et samlet eller overordnet billede af virksomheden. Dette indebærer bl.a., at årsresultatet samt aktiver og passiver skal opstilles på en måde, der muliggør en bedømmelse af virksomhedens likviditetsmæssige situation. Herunder må virksomhedens finansielle forhold fremgå eller omtales, hvis disse har væsentlig indflydelse på det samlede billede.

Bestemmelsen indebærer, at fravigelse af almindelige regnskabsprincipper må fremhæves, hvis den har væsentlig betydning for vurderingen af årsregnskabet. Fremhævelsen vil være afhængig af fravigelsens indvirkning på årsregnskabet.

Udkastet indebærer, at de regnskabspligtige i en række tilfælde må give flere oplysninger, der er vigtige for vurderingen af virksomheden, end tilfældet er i dag. Dette gælder først og fremmest for posten "igangværende arbejder". For denne post må bl.a. oplyses hvilke vurderingskriterium eller kriterier, der er benyttet. Denne oplysning er særlig vigtig, idet valget af vurderingskriterium indebærer mulighed for at påvirke såvel omsætning som indtjening. Endvidere må oplyses, hvorledes omsætningen er opgjort. I § 11 i udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse foreslår udvalget en særskilt bestemmelse om denne post.

Ad § 5

I § 5 foreslås, at modregning mellem aktiv- og passivposter eller mellem udgifts- og indtægtsposter ikke må foretages. Bestemmelsen svarer til § 8 i årsregnskabsloven, som foreskriver, at regnskabet skal følge det såkaldte "bruttoprincip".

Forbudet mod modregning omfatter efter sin placering også bogføringen. Forbudet skal sikre, at de til grund for årsregnskabets mellemtotaler liggende bruttobeløb foreligger oplyste.

Forbudet udelukker ikke anvendelse af beretningsform. Dette har navnlig betydning for resultatopgørelsen - når der ved synlige henvisninger mellem indbyrdes relevante indtægter og udgifter vises, hvorledes resultatopgørelsens enkelte trin, f.eks. ordinært driftsresultat, sekundært og finansielt resultat, ekstraordinært resultat, er fremkommet.

Medens det følger af det dobbelte bogholderis princip, at der inden for de enkelte konti ved debiteringer og krediteringer foretages modposter ved beløbsmæssige ændringer og korrektioner, må det dog på baggrund af § 3, stk. 2 være acceptabelt, at der med henblik på regnskabsafslutning sker ud-
ligninger i bogføringen inden for rammerne som hensynet til årsregnskabets

opdeling i poster forudsætter. Her vil kravet til opdeling og god regnskabs-skik være afgørende.

Ad § 6

I § 6 foreslås en præcisering af, at i det omfang bogføringen foretages eller årsregnskabet udarbejdes ved anvendelsen af elektronisk databehandling, skal der foreligge en beskrivelse af de anvendte behandlingsmetoder, således at det er muligt at følge databehandlingen og foretage de fornødne kontrolforanstaltninger.

Selv om bogføring og udarbejdelse af årsregnskab ved benyttelse af edb hviler på samme grundprincipper som den øvrige bogføring, indebærer edb-mediet en række særlige karakteristika i forhold til en traditionel bogføring. Disse karakteristika består bl.a. i, at det er muligt at behandle meget store datamængder, hvorved overblikket over den samlede bogføring formindskes betydeligt, og at det er muligt at foretage ændringer i de lagrede oplysninger, uden at dette "efterlader spor".

I udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse foreslås nogle supplerende bestemmelser om benyttelse af elektroniske hjælpemidler. Heri indgår en række oplysninger, der er nødvendige for, at en udenforstående kan betjene de elektroniske hjælpemidler.

Endvidere foreslås, at hvor transaktioner mellem virksomheder foretages på grundlag af elektroniske overførsler, skal afsenderen (sælger) på anfordring kunne udskrive et grundbilag til modtageren. Såvel afsender som modtager har i opbevaringsperioden pligt til at kunne dokumentere de enkelte overførsler.

Kapitel 2. Bogføringsbestemmelser.

I Kapitel 2 foreslås regler for registrering af oplysninger i bogføringen. De nærmere regler om benyttelsen af disse oplysninger fremgår af kapitel 3 "Årsregnskabsbestemmelser" eller af bestemmelser i anden lovgivning om udarbejdelse af årsregnskab.

Ad § 7

I § 7 foreslås, at bogføringen skal omfatte registrering af ethvert køb og salg samt enhver anden transaktion, f.eks. varebytte, udtagelse af varer til privatforbrug og evt. benyttede standardsatser, der vedrører virksomhedens drifts- og formueforhold. Det er fundet hensigtsmæssigt at lovfæste dette princip, der fremgår af § 1, stk. 1, i den nugældende bogføringsbekendtgørelse.

Udkastet omfatter alene selve registreringen i virksomhedens bogføring. Der er tale om mindstekravet til registreringens omfang. Det er således muligt at lade bogføringen omfatte mere detaljerede interne oplysninger, end det er nødvendigt til at opfylde bogføringslovgivningens bestemmelser. Hvis disse oplysninger integreres i bogføringen, medfører det dog, at alle de pågældende oplysninger omfattes af udkastets bestemmelser om opbevaringspligt.

I det omfang bogføringen omfatter flere oplysninger end krævet efter bogførings- og regnskabslovgivningen, må det være muligt at udskille de oplysninger, der skal ligge til grund for de foreskrevne regnskaber (driftsregnskab, skatteregnskab og momsregnskab). Som eksempel på oplysninger, der kan indgå i bogføringen, men som ikke må indarbejdes i årsregnskabet, kan for virksomheder, der er omfattet af årsregnskabsloven nævnes bogføring under fravigelse af denne lovs faktureringskriterium.

I stk. 2 foreslås, at fakturaer, breve og andet dokumentations- og bilagsmateriale skal danne grundlag for registreringen. Hvor grundmaterialet udarbej-

des af virksomheden selv, skal dette være udarbejdet på en så klar og overskuelig måde, at det umiddelbart kan lægges til grund for bogføringen. Dette materiale skal foruden at tjene som grundlag for de bogføringsmæssige transaktioner tjene som dokumentation for de forretningsmæssige handlinger, der ligger til grund for registreringen.

De foretagne registreringer skal have et sådant omfang, at de er tilstrækkelige til at danne grundlag for udarbejdelsen af årsregnskab m.v.

Bogføringspligtens omfang i medfør af loven kan blive suppleret af særlige krav i anden lovgivning, f.eks. skatte- og afgiftslovgivningen.

I udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse opstilles en række krav til, hvad der kan danne dokumentation for regnskabsudarbejdelsen. Principperne herfor er, at grundbilag skal indeholde en række oplysninger til identifikation af de enkelte poster. Findes såvel bilagsmateriale udarbejdet af andre end virksomheden (eksternt materiale) som af virksomheden selv (internt materiale), skal det eksterne materiale benyttes.

Ad § 8

I § 8 foreslås, at der skal føres et betalingsregnskab, hvori så vidt muligt dagligt skal optages samtlige ind- og udbetalinger særskilt for hver post. I forhold til den gældende bogføringsbekendtgørelse ændres reglerne om kontante ind- og udbetalinger fra mindst at skulle omfatte et kasseregnskab til at omfatte et betalingsregnskab. Det kræves ikke, at der i alle tilfælde skal være et kasseregnskab, som tilfældet er efter den gældende bogføringsbekendtgørelses § 2. Hermed sikres, at bogføringen kan tilpasses skiftende betalingsmønstre i samfundet.

I udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse er det forudsat, at der i alle virksomheder, hvor der modtages kontant betaling, fortsat skal være et kasseregnskab. Muligheden for at tilrettelægge bogføringen uden benyttelse af et kasseregnskab forudsættes alene i de tilfælde, hvor en virksomheds

samlede ind- og udbetalinger er tilrettelagt og gennemføres uden benyttelse af kontante midler.

Betalingsregnskabet vil således kunne omfatte et kasseregnskab, et check-regnskab, betalinger gennem postgiro eller bank m.v., automatiske overførsler og lignende.

Kapitel 3. Arsregnskabsbestemmelser.

Bestemmelserne om udarbejdelse af årsregnskab er derfor opdelt i 3 afsnit nemlig "fælles bestemmelser" (§§ 9-10), "bestemmelser for små erhvervsdrivende" (§§ 11-13) og "bestemmelser for større erhvervsdrivende" (§ 14).

Ad § 9 - Regnskabsperiodens længde.

I § 9 foreslås, at regnskabsperioden er 12 måneder. Ved første regnskabsår og ved omlægning af regnskabsåret kan perioden dog omfatte et kortere eller længere tidsrum, dog højst 18 måneder.

Bestemmelsen svarer indholdsmæssigt til årsregnskabslovens § 3, stk. 1 og bogføringsbekendtgørelsens § 3, 1. pkt. I bogføringsbekendtgørelsens § 3, 2. pkt. er den længste regnskabsperiode 14 måneder og for aktieselskaber 18 måneder. Udvalget finder det ikke hensigtsmæssigt at opretholde to forskellige perioder for omlægning af regnskabsår og foreslår derfor, at 18-månedersperioden skal gælde for de virksomheder, der omfattes af udkastet.

Ad § 10.

I § 10 foreslås, at årsregnskabet skal bestå af balance, resultatopgørelse og noter. I forhold til den gældende bogføringsbekendtgørelse foreslås, at noterne gøres til en del af årsregnskabet. Det nærmere indhold af balance, resultatopgørelse og noter findes i §§ 11 - 14 samt i udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse.

I stk. 2 foreslås, at der i balance og resultatopgørelse for hver post angives de tilsvarende beløb for det foregående regnskabsår. Hvis beløbene ikke er sammenlignelige, skal der så vidt muligt foretages en tilpasning af det foregående års beløb. I hvilket omfang tilpasningen skal foretages afhænger af, om balance eller resultatopgørelse påvirkes nævneværdigt på en måde, der giver et ændret billede af virksomheden.

Ad § 11.

I § 11 foreslås, at i balancen skal mindst aktiver, egenkapital, hensættelser og gæld specificeres. Der er med denne opregning af poster præciseret, at hensættelser skal fremgå af balancen og ikke kan udelades. Opregningen af typer af poster er udtømmende, idet egenkapitalen, hensættelser og gæld tilsammen udgør balancens passivposter. Den nærmere specifikation vil afhænge af bl.a. virksomhedens art., f.eks. om der er tale om produktions-, handels- eller servicevirksomhed, og omfang.

Det foreslås i § 17, nr. 2, at industriministeren fastsætter nærmere regler for udarbejdelse af årsregnskab, herunder specifikation af posterne i balancen.

I udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse foreslås, at aktiverne mindst specificeres i anlægsaktiver og omsætningsaktiver. Der skal redegøres for, hvorledes egenkapitalen har ændret sig. Endvidere foreslås, at hensættelser kun må foretages i det omfang, dette er nødvendigt for at dække bestemte tab m.v.

Ad § 12.

I § 12 foreslås, at mindst resultatopgørelsens vigtigste poster skal specificeres. Herudover skal optages de poster, der er nødvendige for at beskrive en virksomheds aktiviteter.

Der er efter udkastet ingen krav til den form, hvori regnskabet skal opstilles. Det kan f.eks. opstilles som art- eller funktionsopdelt eller opstilles efter dækningsbidragsmetoden.

I udkastet til en revideret bogføringsbekendtgørelse foreslås en række præciseringer vedrørende posterne i resultatopgørelsen.

Ad § 13.

I stk. 1 foreslås, at noterne skal indeholde en række oplysninger, der er nødvendige for at vurdere årsregnskabet, såfremt oplysningerne ikke allerede er indarbejdet i årsregnskabet. En række af disse oplysninger - f.eks. metoder og principper - vil være uændrede fra år til år.

Såfremt der i resultatopgørelsen indgår ekstraordinære indtægter og udgifter, skal disse forklares nærmere. Sådanne poster vil normalt ikke have forbindelse med en virksomheds primære aktiviteter, men karakter af enkeltstående begivenheder, der ikke må påvirke bedømmelsen af **resultatopgørelsen**. Som eksempel kan nævnes salg af virksomhedens anlægsaktiver. Endvidere vil efterregulering af poster i tidligere årsregnskaber kunne optages under denne post.

Ved bedømmelsen af en virksomheds økonomiske stilling, jf. § 4, stk. 2, er kendskab til eksistensen af krav på virksomheden af stor betydning. Det foreslås derfor under nr. 4, at noterne skal indeholde oplysninger om eventualforpligtelser, d.v.s. forpligtelser som virksomheden har indgået, men som ikke lader sig opgøre til et bestemt beløb, eller som er betinget af en bestemt begivenheds indtræden.

Oplysningerne kan gives i form af en beløbsangivelse for fordringer, der umiddelbart kan gøres op i penge, f.eks. restgælden på kautionsforpligtelser eller med angivelse af et anslået beløb f.eks. en kautionsforpligtelse, hvor fordringen ikke er gjort endeligt op. For forpligtelser, der ikke - eller kun

vanskeligt - lader sig gøre op i penge, må disses art, indhold og omfang omtales.

Eventualforpligtelser fremgår i dag normalt ikke af en virksomheds løbende bogføring, men opgøres kun periodevis. Kravet om, at forpligtelser af denne type skal oplyses i regnskabet, indebærer, at bogføringen skal tilrettelægges på en måde, der gør det muligt at give oplysning herom i årsregnskabet. Dette kan ske f.eks. direkte i bogføringen eller i et særskilt register over eventualforpligtelser.

I stk. 2 foreslås, at metoderne for årsregnskabsudarbejdelse kun må ændres fra det ene år til det andet, hvis særlige forhold tilsiger dette. Baggrunden herfor er, at det gennem ændring af metoderne for regnskabsudarbejdelsen er muligt at ændre i balance og resultatopgørelse, således at disse fremstår anderledes end tilfældet ville være, hvis det foregående års regnskabsmetoder blev lagt til grund. Da det er væsentligt for at få overblik over en virksomheds forhold, at metoderne for regnskabsudarbejdelsen ikke ændres for hvert regnskabsår, tager udkastet udgangspunkt i, at enhver ændring skal nævnes i noterne med en forklaring af den beløbsmæssige ændring heraf. Samtidig skal der så vidt muligt ske en tilpasning af det foregående års beløb, jf. § 10, stk. 2.

Årsagen til omlægningen kan f.eks. være væsentlige ændringer i virksomhedens forretningsområde, ejerskifte eller tilknytning til andre virksomheder eller enkeltpersoner, uden at der foreligger ejerskifte.

Ad § 14.

Efter udkastet skal en virksomhed, der i to på hinanden følgende regnskabsår har overskredet 2 af følgende 3 kriterier: 1) balancesum 8. mill. kr., 2) nettoomsætning 20 mill. kr. og 3) gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede 20, udarbejde årsregnskab i overensstemmelse med årsregnskabsloven med de fravigelser og tilpasninger, der følger af forskelle i virksomhedsformer.

De anførte størrelsesgrænser opgøres i forbindelse med afslutning af regnskabsåret. Hvor en erhvervsdrivende driver flere forskellige virksomheder, omfatter det skærpede krav til regnskabsomlægningen særskilt hver virksomhed. Hvor en erhvervsdrivende driver f.eks. en fabrikationsvirksomhed og en handelsvirksomhed inden for forskellige brancher, vil der normalt være tale om to forskellige virksomheder.

Det er vanskeligt at fastsætte regler for, hvornår der er tale om én eller flere virksomheder. Udgangspunktet må i relation til bestemmelsen tages i, at en virksomhed er en økonomisk enhed. Herved må forstås en økonomisk aktivitet, der optræder som en mere eller mindre selvstændig enhed set i drifts- og afsætningsmæssig henseende. En detailhandelsvirksomhed, f.eks. et supermarked, må opfattes som en økonomisk enhed, uanset om den pågældende virksomhed er opdelt i økonomiske afdelinger eller enheder. Hvor samme ejer driver geografisk og økonomisk adskilte virksomheder, må disse dog betragtes som selvstændige virksomheder.

De foreslåede regler finder først anvendelse, når virksomheden på balance-tidspunktet i to på hinanden følgende regnskabsår har overskredet to af de tre størrelser. Årsregnskabet skal herefter for følgende år udarbejdes efter årsregnskabsloven. Pligten til at udarbejde årsregnskab efter denne lov bortfalder, når virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår ikke længere overskrider to af de tre størrelser. Pligten - henholdsvis pligtens ophør - indtræder derfor tidligst med virkning fra det 3. år.

Det foreslås, at 2 af de foreslåede 3 kriterier skal være opfyldt i to på hinanden følgende år for at forhindre, at tilfældige udsving i kriterierne skal være afgørende for, om regnskabet skal udarbejdes efter årsregnskabsloven.

Det foreslås derfor i stk. 3, at hvor en virksomhed, overdrages til en anden virksomhed, indtræder erhververen i de forpligtelser, der i medfør af stk. 1 på overdragelsestidspunktet påhvilede den overtagne virksomhed.

Der foreslås i § 17, stk. 2 en bestemmelse, der giver mulighed for at regulere beløbsstørrelserne i § 14.

Da årsregnskabsloven er udarbejdet med henblik på aktie- og anpartsselskabers aflæggelse af årsregnskab, er det nødvendigt at fravige og tilpasse lovens bestemmelser på en række punkter. F.eks. må bestemmelser om selskabskapital, udbytte m.v. fortolkes under hensyntagen til den pågældende virksomhedsform. Henvisningen til årsregnskabsloven omfatter f.eks. ikke bestemmelserne om koncernforhold eller indebærer en pligt til at offentliggøre regnskabet.

Ad § 15.

I § 15 foreslås, at årsregnskabet skal være udarbejdet og underskrevet senest 6 måneder efter udløbet af regnskabsåret. Denne frist svarer til den frist, der efter aktieselskabslovens § 69 gælder for godkendelse af årsregnskabet. Fristen for udarbejdelsen af årsregnskabet vil dog kunne være kortere, hvis regnskabet skal indleveres til skattevæsenet, før fristen i forslaget er udløbet.

I stk. 2 foreslås, at årsregnskabet skal underskrives af den erhvervsdrivende eller af de personer, der er ansvarlige for virksomhedens daglige ledelse og for regnskabets udarbejdelse.

Ad § 16.

I § 16 foreslås, at regnskabsmateriale skal opbevares i 5 år regnet fra udløbet af det år, hvori regnskabsåret udløber. Det er fundet hensigtsmæssigt at fastholde denne frist, der i det væsentlige svarer til forældelsesfristen for fordringer m.v., der er omfattet af lov om forældelse. Bestemmelsen fastsætter ikke regler for opbevaringsform m.v. I udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse foreslås regler om opbevaring i §§ 27-32.

Opbevaringen skal ske på lige så betryggende måde, som hvis der havde været tale om "papirer". Det benyttede medie skal herunder give mulighed for, at grundbilag kan fremkaldes i deres originale form. Opbevaringen ved brug af tekniske hjælpemidler kræver, at de opbevarede oplysninger er tilgængelige i hele opbevaringsperioden. Ønsker en virksomhed at gå over til et andet opbevaringsmedie, som ikke gør fremkaldelse i regnskabsmaterialets originale form mulig, må de oplysninger, der ikke kan udskrives, overføres til klarskrift.

Udkastet lægger til grund, at bogføring og regnskab skal "føres" i Danmark, hvilket forstås på den måde, at lagringsmediet fysisk skal være tilstede i Danmark. I de tilfælde, hvor en virksomhed drives fra udlandet, f.eks. i form af en filial, skal regnskabsmaterialet ligeledes være tilstede i Danmark. Regnskabsudarbejdelsen vil dog kunne finde sted i udlandet, men må ske under iagttagelse af lovens bestemmelser.

I de tilfælde, hvor kravet ikke opfyldes, er det tilstrækkeligt, at genparter af regnskabsmaterialet vedrørende denne virksomhed opbevares i Danmark. Opbevaring af årsregnskabsmateriale uden for Danmark har navnlig betydning for filialer i udlandet af danske selskaber.

Det forudsættes, at regnskabssproget er dansk, og at hidtidig praksis dermed videreføres uden særskilt retlig regulering.

Ad § 17.

I § 17 foreslås, at industriministeren fastsætter nærmere regler til udfyldning af loven. Bestemmelsen danner grundlaget for udkastet til revideret bogføringsbekendtgørelse.

I stk. 2 foreslås en hjemmel til at revidere beløbsgrænsen i § 14.

Ad § 18.

I § 18 foreslås, at overtrædelse af §§ 1-16 eller af forskrifter, der udstedes i medfør af § 17, der er begået forsætligt eller af grov uagtsomhed, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Efter stk. 2 er strafferammen bøde, hvis overtrædelsen er begået af et aktieselskab, anpartsselskab eller en erhversdrivende fond m.v., og der kan pålægges virksomheden som sådan bødeansvar. Med tilføjelse "eller lignende" ønsker udvalget at tydeliggøre, at strafansvaret bør gælde uanset, om en overtrædelse er begået af en ikke lovreguleret virksomhedsform f.eks. et andelsselskab et kommanditselskab eller et interessentskab. Strafansvaret vil endvidere omfatte filialer af udenlandske selskaber m.v. og midlertidige forretningssteder.

Grovere overtrædelser af bogføringslovgivningen vil efter forslaget skulle bedømmes efter straffeloven.

Ad § 19.

I § 19 foreslås, at loven ikke gælder for Færøerne og Grønland, men at den kan sættes i kraft for disse landsdele ved kongelig anordning med de afvigelser, som landsdelenes særlige forhold tilsiger.

Ad § 20.

Det foreslås, at loven træder i kraft..., således at den finder anvendelse for regnskabsår, der begynder denne dato eller senere.

I stk. 2, foreslås, at de erhvervsdrivende, der ved lovens ikrafttræden ikke var bogføringspligtige i medfør af § 1, C, nr. 35-37, i lov nr. 178 af 5. juni 1959 med senere ændringer, ikke omfattes af loven. Disse bestemmelser omfatter ejere af landbrugsejendomme med et areal på højst 15 ha, hvis ejen-

domsværdi er ansat til mindre end 175.000 kr. Gartneriejendomme, frugtplantager og planteskoler, hvis ejendomsværdi er ansat til mindre end 125.000 kr., og skov, der er vurderet sammen med en af de netop nævnte ejendomme, hvis samlede værdi ikke overstiger de nævnte beløb. Endvidere omfattes bortforpagtere af landbrugsejendomme. For forpagteren gælder udkastets bestemmelser om bogførings- og regnskabspligt.

I forbindelse med overdragelse af de pågældende erhvervsejendomme vil der indtræde bogføringspligt efter § 1 for erhververen.

Kapitel 7. Udkast til bekendtgørelse om bogføringspligtens og årsregnskabets indhold og om udarbejdelse af årsregnskab.

Bekendtgørelse om bogføringspligtens og årsregnskabets indhold og om udarbejdelse af årsregnskab.

I medfør af § 17 i lov nr. om bogføring og udarbejdelse af årsregnskab fastsættes herved følgende:

KAPITEL I

- § 1. Erhvervsdrivende (virksomheder) skal ved udøvelsen af deres erhvervs-virksomhed opfylde bestemmelserne i denne bekendtgørelse med henblik på opfyldelse af kravet om god bogføringsskik og god regnskabsskik.

KAPITEL II

BOGFØRINGEN.

- § 2. Der skal foreligge en efter virksomhedens forhold afpasset beskrivelse af opbygningen af bogføringen, herunder en kontoplan.
- § 3. Bogføringen skal foretages i klarskrift eller ved brug af elektroniske eller andre tekniske hjælpemidler, som umiddelbart giver mulighed for at udskrive registreringerne i klarskrift.

Stk. 2. Bogføringen skal foretages på løblade eller kort, i hæfter eller bøger, der er indrettet hertil, eller på andre medier, der på lignende måde sikrer holdbarheden af det bogførte.

- § 4. Der må ikke foretages ændringer i bogføringen, uden at såvel det oprindelige indhold som indholdet af ændringen fremgår af bogføringen.

Stk. 2. Uanset bestemmelsen i stk. 1 må der ikke foretages ændringer i grundbilag.

Stk. 3. Efter underskrivelse eller godkendelse af årsregnskabet må der ikke foretages ændringer i bogføringen for det pågældende regnskabsår, medmindre der i den til grund liggende bogføring er begået så graverende fejl, at regnskabets informationsværdi derigennem er blevet påvirket væsentligt.

- § 5. Bogføringen skal tilrettelægges således, at alle registreringer kan følges gennem bogføringen til årsregnskabet, hvis tal skal kunne opløses i de registreringer, hvoraf de er sammensat (revisionsspor).
- § 6. For enhver registrering skal der angives bilagsidentifikation, kontering, debit/kredit, beløb og eventuel tekst eller tekstkoder.
- § 7. Bogføringen skal registrere alle erhvervsmæssige aktiviteter og skal omfatte indskud til og udtræk af virksomhedens formue.
- § 8. Bogføringen skal senest foretages ved faktureringen. Under hensyn til virksomhedens art og karakter kan bogføringen dog ske ved betalingen.

Stk. 2. Bogføringen skal i øvrigt omfatte sådanne oplysninger, at virksomheden i påkommende tilfælde kan opfylde sin forpligtelse til at meddele offentlige myndigheder oplysning om virksomhedens indkøb fra og salg til andre virksomheder.

DOKUMENTATION

- § 9. Enhver registrering skal være dokumenteret ved et grundbilag, som kan være eksternt eller internt.

Stk. 2. Som eksterne grundbilag anses fakturaer, notaer, afregningsbilag, kreditnotaer og andre bilag, der i anledning af en erhvervsmæssig aktivitet er udstedt af andre end den bogføringspligtige.

Stk. 3. Som interne grundbilag anses bilag, der er udstedt af virksomheden, til dokumentation af en erhvervsmæssig aktivitet.

Stk. 4. Såfremt der for en aktivitet foreligger et eksternt grundbilag, der indeholder oplysninger som nævnt i stk. 2, skal dette anvendes fremfor et eventuelt internt grundbilag, medmindre det modtagne p.gr.a. sin fremtræden ikke er umiddelbart egnet f.eks. kasseboner.

Stk. 5. Bilag vedrørende køb og salg skal indeholde oplysninger om købers og sælgers navn og adresse, leverancens/ydelsens art og omfang, beløb, dato for udstedelsen og fakturanummer.

Stk. 6. Bilag vedrørende betalinger skal indeholde oplysninger om beløb, dato for udstedelsen, interne godkendelsesnumre samt oplysning om tidligere registreringer vedrørende betalingen, der muliggør referencen tilbage til de pågældende registreringer.

Stk. 7. Bilag vedrørende interne overførsler skal indeholde oplysninger om beløb, dato for registreringen, interne godkendelsesnumre, kontering samt referencer til eventuelle tidligere registreringer.

- § 10. Virksomheden skal en gang om året foretage en optælling af varebeholdningerne og opgøre beholdningernes værdi. Optællingen skal foretages på balancetidspunktet, medmindre lagerbeholdningen til enhver tid kan udregnes på grundlag af et kontinuerligt ført lagerkartotek.
- § 11. I forbindelse med regnskabsafslutningen skal der udarbejdes en opgørelse over igangværende arbejder for fremmed regning fordelt på hver enkelt ordre. Det skal fremgå heraf, hvorledes opgørelsen og værdiansættelsen er foretaget.
- § 12. Foretages bogføringen ved betalingen, skal der gennem specificerede opstillinger over tilgodehavender og gæld ved regnskabsperiodens begyndelse og slutning foretages regulering, således at bogføringen svarer til de i perioden fakturerede aktiviteter. Virksomheder, der afregner

med kunderne ugentligt, kan dog undlade at foretage regulering for udestående fordringer for sådant salg.

BETALINGSREGNSKAB

- § 13. Der skal føres et betalingsregnskab, hvori der så vidt muligt dagligt skal optages samtlige ind- og udbetalinger for hver enkelt post, eller hvis særskilte specifikationer føres, med en samlet sum for hver af disse.

Stk. 2. De nævnte specifikationer skal være kassestrimler, salgsnotaer, særskilt førte lister eller lignende, der indeholder oplysninger om den enkelte post.

- § 14. Virksomheder, der modtager kontante indbetalinger eller foretager kontante udbetalinger, skal føre et kasseregnskab.

Stk. 2. Virksomheder, der fører kasseregnskab, skal foretage effektive daglige eller efter virksomhedens art og omfang jævnlige kasseafstemninger.

Stk. 3. Virksomheder, der efter deres art og handelsform (f.eks. detail-salg fra vogn eller torvestade) ikke har mulighed for at benytte kasseapparat eller føre lister m.v. over den enkelte indbetaling, må foretage en daglig kasseopgørelse, der skal udvise kassebeholdningen ved dagens begyndelse og slutning samt korrektion for indbetalinger, der ikke hidrører fra dagens salg og for samtlige udbetalinger.

KAPITEL III

VÆRDANSÆTTELSE M.V.

- § 15. Posterne i årsregnskabet værdiansættes i overensstemmelse med god regnskabsskik. Hvor forholdene ikke kræver fravigelse, anvendes nedenstående almindelige principper:

1) Virksomheden formodes at fortsætte sine aktiviteter.

- 2) Virksomheden skal anvende de valgte værdiansættelsesmetoder fra år til år.
- 3) Virksomheden skal uanset betalingstidspunktet tage hensyn til indtægter og udgifter vedrørende det år, som årsregnskabet omfatter.
- 4) Virksomheden skal værdiansætte aktiv- og passivposternes bestanddele hver for sig.
- 5) Åbningsbalancen for hvert år skal svare til balancen for det foregående år.
- 6) Virksomheden skal uanset om årsregnskabet viser tab eller for tjeneste anvende den nødvendige forsigtighed inden for rammerne af god regnskabsskik.

RESULTATOPGØRELSE

- § 16. I resultatopgørelsen skal posterne specificeres og optages hver for sig eller i hovedgrupper efter deres art. Modregning mellem udgifts- og indtægtsposter må ikke foretages.
- § 17. Nettoomsætningen udgøres af indtægterne ved salg af varer og tjenesteydelser, der henhører under virksomhedens ordinære drift, med fradrag af prisnedslag herpå samt af skatter og afgifter, der er direkte forbundet med salget.
- § 18. Indtægter og udgifter, som hidrører fra andet end virksomhedens ordinære drift, skal optages særskilt i resultatopgørelsen. Størrelsen og arten af disse indtægter og udgifter skal forklares i noterne, såfremt de er af væsentlig betydning.
- § 19. Tab og regulering af forventede tab på debitorer må ikke påvirke omsætningen og skal specificeres enten i resultatopgørelsen eller i noterne.
- § 20. Er varer, lønninger og andre omkostninger anvendt til anlægsformål eller private formål, skal overførsel til vedkommende konto vises som særlige poster i resultatopgørelsen eller specificeres i noterne.

BALANCE

§ 21. Aktiverne opdeles i anlægsaktiver og omsætningsaktiver.

Stk. 2. Aktiver, der er bestemt til vedvarende eje eller brug i virksomheden, er anlægsaktiver. Andre aktiver er omsætningsaktiver.

Stk. 3. Anlægsaktiver skal specificeres i immaterielle, materielle og finansielle anlægsaktiver. Omsætningsaktiver skal specificeres i varebeholdninger, tilgodehavender, værdipapirer og kapitalandele samt likvide beholdninger.

§ 22. Passiverne opdeles i egenkapital, hensættelser og gæld.

Stk. 2. Der skal i årsregnskabet redegøres for, hvorledes egenkapitalen har ændret sig ifølge resultatopgørelsen, udbetaling af overskud, udtagelse af penge eller varer, private andele af omkostninger eller som følge af ændringer, der ikke fremgår af resultatopgørelsen. Egenkapitalens poster må ikke sammenblandes med andre poster i balancen.

Stk. 3. Under posten hensættelser må kun opføres beløb, som er nødvendige for at dække bestemte tab, forpligtelser eller omkostninger, som kan henføres til samme eller tidligere regnskabsår, og som på balancetidspunktet er sandsynlige eller sikre, men som er uvisse med hensyn til deres størrelse eller tidspunktet for deres afholdelse. Hvis beløbene er af væsentlig betydning, skal de forklares i noterne. Hensættelser må ikke anvendes til regulering af aktivernes værdi.

Stk. 4. Gæld vedrørende leverancer af varer og tjenesteydelser skal vises særskilt.

NOTER - SUPPLERENDE
OPLYSNINGER

- § 23. Noterne skal, hvis der ikke allerede er givet oplysning i balancen eller i resultatopgørelsen, indeholde oplysning om nedenstående:
- 1) Fravigelse af de almindelige principper for værdiansættelse, jf. § 15. Virksomheden skal benytte de valgte principper fra år til år, medmindre god regnskabsskik tilsiger andet.
 - 2) De værdiansættelsesmetoder, der er anvendt for de forskellige poster i årsregnskabet. Virksomheden skal benytte de valgte værdiansættelsesmetoder fra år til år.
 - 3) Såfremt der er tale om igangværende arbejder, skal det samlede beløb oplyses.
 - 4) De beregningsmetoder, der er anvendt ved af-, ned- og opskrivinger.
 - 5) Grundlaget for evt. omregning fra fremmed valuta til national valuta, herunder det omfang, hvori kursgevinster eller -tab optages i resultatopgørelsen eller opføres som en særlig reguleringspost i balancen.
 - 6) Størrelsen og arten af fortjeneste eller tab som følge af forhold eller handlinger, medmindre de er uden væsentlig betydning, der klart adskiller sig fra virksomhedens ordinære drift som f.eks. fortjeneste eller tab ved særskilt afhændelse af anlægsaktiver, modtagne eller ydede gaver eller bøder.
 - 7) Eventualforpligtelser, der ikke skal fremgå af balancen, f.eks. garantiforpligtelser, pensionsforpligtelser, sikkerhedsstillelse.
 - 8) Pantsætninger og anden sikkerhed i aktiver, herunder specifikation for de enkelte poster, omfanget af pantsætningen og de pantsatte aktivers bogførte værdi.

KAPITEL IV
SUPPLERENDE REGLER FOR
BENYTTELSE

AF ELEKTRONISKE HJÆLPEMIDLER

- § 24. Foretages bogføringen ved benyttelse af elektroniske hjælpemidler, skal samtlige registreringer udføres i overensstemmelse med bestemmelserne i kapitel I.
- § 25. Ved benyttelse af elektronisk databehandling skal der foreligge en beskrivelse af de benyttede hjælpemidler, systemer og lignende. Beskrivelsen skal indeholde oplysninger om revisionssporets udformning, hvilke data, der er lagret, det benyttede medie, den anvendte lagringsstruktur, den anvendte tekniske standard, oplysning om automatisk foretagne posteringer og beregninger, herunder hvorledes disse registreres og dokumenteres, samt med hvilken hyppighed de foretages.
- § 26. Ved transaktioner mellem virksomheder kan bogføringen foretages alene på grundlag af elektronisk overførte data.

Stk. 2. Afsenderen skal på anfordring udskrive et grundbilag til modtageren.

Stk. 3. Såvel afsender som modtager har i opbevaringsperioden pligt til at kunne dokumentere de enkelte overførsler.

KAPITEL V
OPBEVARINGSPLIGT

- § 27. Det påhviler virksomheden at opbevare regnskabsmaterialet på betryggende vis i 5 år regnet fra udløbet af det kalenderår, hvori regnskabsåret udløber. Opbevaringen skal ske på en måde som i hele opbevaringsperioden muliggør en selvstændig fremfinding og udskrivning i klarskrift af det pågældende regnskabsmateriale.

- § 28. Som regnskabsmateriale anses regnskaber, de i bogføringen indeholdte registreringer (løblade, kort, hæfter eller regnskabsbøger), grundbilag og andet dokumentationsmateriale, herunder breve, korrespondance, bestillingsbøger, fabrikationssedler, kassestrimler, lageroptællingslister m.v. og informationsbærende medier.

Stk. 2. Detailhandelsvirksomheder skal kun opbevare kassestrimler i 1 år regnet fra udløbet af det kalenderår, hvori regnskabsåret udløber, såfremt der gennem interne kontrolforanstaltninger kan gøres rede for, at alle opslag er indgået i totalsalget.

- § 29. Grundbilag, bogføringsspecifikationer m.v. kan opbevares på mikrofilm, elektronisk medie eller anden lignende måde. Det benyttede medie skal give mulighed for, at grundbilag kan fremkaldes i deres originale form.

- § 30. Mikrofilm, elektroniske medier og lignende skal opbevares i det tidsrum, som er foreskrevet for de originale bilag.

Stk. 2. Eksterne grundbilag, der mikrofilmes, overføres til elektroniske medier eller lignende, skal opbevares i 1 år efter udgangen af det regnskabsår, som bilagene vedrører. Andet regnskabsmateriale kan straks erstattes af mikrofilm, elektroniske medier eller lignende.

Stk. 3. Virksomheder, der benytter mikrofilm, elektroniske medier eller lignende, skal gennem passende kontrolforanstaltninger sikre:

- a. at alle oplysninger, der fremgår af det originale bilags- og edb-materiale, overføres til mediet, der kontrolleres for læsbarhed, fejl eller mangler, forinden det originale materiale makuleres,
- b. at mediet opbevares på betryggende måde, således at læsbarheden sikres indtil udløbet af opbevaringspligten, og
- c. at mediet arkiveres således, at et udvalgt bilag hurtigt kan findes.

- § 31. I det omfang offentlige myndigheder er berettiget til at kræve oplysninger om en virksomheds bogføring, skal - såfremt de originale bilag

er makuleret - det fornødne udstyr og personale til fremfinding og læsning af regnskabsmaterialet stilles til disposition, og læsbare aftryk af bilagene leveres uden vederlag.

§ 32. Regnskabsmaterialet skal opbevares her i landet.

Stk. 2. Hvis virksomheden driver virksomhed i udlandet, og det godtgøres, at der efter det pågældende lands regler er pligt til at opbevare regnskabsmaterialet der, er det dog tilstrækkeligt, at genparten af regnskabsmaterialet vedrørende denne virksomhed opbevares i Danmark.

KAPITEL VI

STRAFFE- OG IKRAFTTRÆDELSSESBESTEMMELSER

§ 33. Overtrædelse af de i denne bekendtgørelse fastsatte bestemmelser, der er begået forsætligt eller af grov uagtsomhed, straffes med bøder, medmindre strengere straf er foreskrevet efter den øvrige lovgivning.

Stk. 2. Er overtrædelsen begået af et aktieselskab, anpartsselskab, andelsselskab eller lignende, kan der pålægges virksomheden som sådan bødeansvar. Er overtrædelsen begået af en kommune eller et kommunalt fællesskab, der er omfattet af § 60 i lov om kommunernes styrelse, kan der pålægges kommunen eller det kommunale fællesskab bødeansvar.

§ 34. Bekendtgørelsen træder i kraft den, således at den finder anvendelse for det regnskabsår, der begynder denne dato eller senere.

Stk. 2. Reglerne i denne bekendtgørelse gælder ikke for personer, der inden (bekendtgørelsens ikrafttræden) har påbegyndt en af følgende virksomheder og ikke driver anden erhvervmæssig virksomhed:

1. landbrugsejendom med et areal på højst 15 ha, hvis ejendomsværdi er ansat til mindre end 175.000 kr.
2. gartneriejendom, frugtplantage eller planteskole, hvis ejendomsværdi er ansat til mindre end 125.000 kr.

3. skov, der er vurderet sammen med en ejendom som nævnt under nr. 1 eller 2, hvis samlede ejendom ikke overstiger de nævnte størrelser.
4. bortforpagtning af en landbrugsejendom.

B I L A G S O V E R S I G T

	side
Bilag 1: Bogføringsloven, Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 60 af 19. februar 1986.	185
Bilag 2: Bekendtgørelse nr. 226 af 18. juni 1959 om bogføringspligtens omfang og indhold.	189
Bilag 3: Bekendtgørelse af 12. februar 1973 om ændring i bekendtgørelse om bogføringspligtens omfang og indhold.	191
Bilag 4: Bekendtgørelse nr. 461 af 8. september 1976 om mindstekrav til Årsregnskaber , der vedlægges selvangivelsen, og om krav til det regnskabsmæssige grundlag.	193
Bilag 5: Bekendtgørelse nr. 249 af 7. maj 1973 om regnskabsførelse efter merværdiafgiftsloven.	197
Bilag 6: Edb-underudvalgets notat af 17. februar 1986, EDB-underudvalgets overvejelser om og forslag til benyttelse af elektronisk databehandling i bogføringen.	201

Industriministeriets lovbekendtgørelse nr. 60 af 19. februar 1986

Bekendtgørelse af Bogføringsloven

Herved bekendtgøres bogføringslov nr. 178 af 5. juni 1959 med de ændringer, der følger af lov nr. 225 af 8. juni 1966 og lov nr. 122 af 25. marts 1970.

§ 1. Pligt til at fore forretningsbøger påhviler:

- A) 1) Aktieselskaber, kommanditaktieselskaber og andre erhvervsdrivende selskaber med begrænset ansvar,
- 2) gensidige forsikringsselskaber,
- 3) kreditforeninger, kreditkasser og hypotekforeninger,
- 4) sparekasser samt de af lov nr. 156 af 2. maj 1934 omfattede spare- og udlånsvirksomheder,
- 5) brugsforeninger og andre andelsforeninger, herunder andelsproduktionsforeninger, andelsboligforeninger, andelskasser og lignende samt fællesforeninger af andelsforeninger, og
- 6) foreninger, stiftelser, korporationer og selvejende institutioner, der udøver erhvervsvirksomhed, herunder erhvervsmæssig skolevirksomhed.
- B) Personer, ansvarlige interessentskaber og kommanditselskaber, der driver erhvervsvirksomhed, hvis udøvelse er betinget af næringsbrev i henhold til næringsloven eller bevilling i henhold til beværterloven.
- C) Personer, ansvarlige interessentskaber og kommanditselskaber, der erhvervsmæssigt driver en eller flere af følgende virksomheder:
 - 1) revision, regnskabs- og anden økonomisk konsultation, bogføring,
 - 2) dispachørvirksomhed,
 - 3) mæglervirksomhed,
 - 4) vejning, måling,
 - 5) **markettenderi-** eller pensionatsvirksomhed, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end tre fremmede medhjælpere,
 - 6) læge-, tandlæge-, dyrlæge- eller tandteknikervirksomhed, kirop praktik,
 - 7) drift af hospital, klinik, sanatorium eller lignende,
 - 8) drift af hvilehjem og lignende, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end tre fremmede medhjælpere,
 - 9) apotekernæring,
 - 10) skønhedspleje, fodpleje eller lignende, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end to fremmede medhjælpere,
 - 11) landinspektørvirksomhed,
 - 12) udlejningsvirksomhed; for så vidt angår udlejning af fast ejendom eller dele heraf dog kun, såfremt udlejningen omfatter flere end 25 lejemål,
 - 13) bolig- og værelseanvisning,
 - 14) drift af private skoler, handelsskoler, tekniske skoler (herunder fagskoler), højskoler, landbrugsskoler, husholdningsskoler, musikkonservatorier,
 - 15) rådgivende ingeniør- eller arkitektvirksomhed,
 - 16) advokatvirksomhed,
 - 17) pantelånvirksomhed eller handel med brugte genstande,
 - 18) teater, varieté, cirkus, biograf eller dermed beslægtet virksomhed,
 - 19) rednings- eller vagtvirksomhed,
 - 20) bjærgning, bugsering,
 - 21) entreprenørvirksomhed,

- 22) rengøringsvirksomhed, herunder vinduespolering, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end to fremmede medhjælpere,
- 23) befordring med skib, dog ikke såfremt befordringen sker med ikke-registreringspligtigt fartøj, der ejes af dettes fører,
- 24) anden befordring af personer eller gods,
- 25) befordring af meddelelser,
- 26) forlagsvirksomhed, herunder udgivelse af tidsskrifter og blade,
- 27) annonce- og reklamebureauvirksomhed,
- 28) rejse- og turistbureauvirksomhed,
- 29) fiskeri med anvendelse af registreringspligtigt fartøj,
- 30) fiskeopkøbsvirksomhed, hvis salget sker en gros,
- 31) udnyttelse af sten-, granit- og kalkbrud eller grusgrav, medmindre virksomheden drives alene som bierhverv i forbindelse med landbrugsvirksomhed, gartneri eller skovbrug, der ikke er undergivet bogføringspligt, jfr. nr. 35-37,
- 32) dambrug, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end tre fremmede medhjælpere,
- 33) hønseri, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end tre fremmede medhjælpere,
- 34) pelsdyravl, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end tre fremmede medhjælpere,
- 35) landbrugsejendomme med et areal på mindst 15 ha, hvis ejendomsværdi er ansat til 175.000 kr. eller derover,
- 36) gartneriejendomme, frugtplantager og planteskoler, hvis ejendomsværdi er ansat til 125.000 kr. eller derover,
- 37) alle selvstændigt vurderede skovejendomme samt skove, der er vurderet sammen med en af de under nr. 35 eller 36 nævnte ejendomme, når den samlede ejendom ville være underkastet bogføringspligt efter reglerne i nr. 35 eller 36. **Bogføringspligten** omfatter den samlede ejendom.

Stk. 2. Såfremt en ejendom drives dels som landbrug, dels som gartneri, frugtplantage eller planteskole, er den benyttelse, der

må anses for hovedformålet for driften af ejendommen, afgørende for bogføringspligten. Er ejendommen bortforpagtet, påhviler bogføringspligten brugeren. Såfremt ejendommen er i sameje, er samtlige parthavere hver for sig ansvarlig for, at bogføringspligten opfyldes.

Stk. 3. Den, der er ejer eller bruger af flere af de under stk. 1, litra C, nr. 35, nævnte ejendomme, er bogføringspligtig, såfremt ejendommenes samlede areal udgør mindst 15 ha og de samlede ejendomsværdier udgør 175.000 kr. eljer **derover**. På tilsvarende måde er den, der er ejer eller bruger af flere af de under nr. 36 nævnte ejendomme, bogføringspligtig, såfremt ejendommenes samlede ejendomsværdier udgør 125.000 kr. eller derover. Hvor ejeren af en af de under nr. 35 eller 36 nævnte ejendomme har bortforpagtet en del af ejendommen, der ikke er selvstændigt vurderet, afhænger ejerens og forpagterens bogføringspligt af, hvor stor en del af arealet og ejendomsværdien (nr. 35) eller af ejendomsværdien alene (nr. 36) der må anses at falde på hver af de 2 dele af ejendommen.

Stk. 4. Den ansættelse til ejendomsværdi, der for de under stk. 1, litra C, nr. 35, 36 og 37, nævnte ejendomme for et regnskabsår er afgørende for bogføringspligten, er den seneste ansættelse før regnskabsårets begyndelse. Dette gælder, selv om der i tidsrummet mellem ansættelsen og regnskabsårets begyndelse er sket ændringer i ejendommens størrelse eller tilstand. Ved erhvervelsen af en af de pågældende ejendomme indtræder bogføringspligten for erhververen fra ejendommens overtagelse at regne. For den tidligere ejer ophører bogføringspligten fra samme tidspunkt. Tilsvarende regler gælder ved forpagtnings påbegyndelse og ophør.

Stk. 5. Såfremt en bogføringspligtig i øvrigt tillige driver erhvervsvirksomhed, der ikke omfattes af bestemmelserne i stk. 1, er den pågældende også bogføringspligtig med hensyn til denne virksomhed.

Stk. 6. Indtræder bogføringspligt for virksomheder, der ikke hidtil har været bogføringspligtige, som følge af at der ved de almindelige vurderinger sker ændringer i landbrugsejendommens ansættelse til ejendomsværdi, jfr. stk. 1, litra C, nr. 35, kan handelsministeren udsætte tidspunktet for bogføringspligtens indtræden i indtil 2 år.

§ 2. Forretningsbøger skal føres på ordentlig og omhyggelig måde og skal give så fuldstændig oplysning om den bogføringspligtiges forretninger og formueforhold, som hensynet til kreditorer og offentlige myndigheder tilsiger. Handelsministeren fastsætter de nærmere regler for bogføringspligtens omfang og indhold i øvrigt.

Stk. 2. Forretningsbøger skal opbevares i 5 år regnet fra udgangen af det regnskabsår, i hvilket den sidste notering er foretaget. Løblade, kort el. lign. samt i et af handelsministeren nærmere bestemt omfang de til bogføringen hørende bilag skal opbevares i 5 år fra udgangen af vedkommende regnskabsår.

§ 3. Overtrædelse af loven eller de i medfør af denne fastsatte bestemmelser, der er begået forsægtligt eller af grov uagtsomhed, straffes med bøder, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Stk. 2. Er lovovertrædelsen begået af et aktieselskab, andelsselskab eller lignende, kan der pålægges virksomheden som sådan bødeansvar.

§ 4. Denne lov, der ikke gælder for Færøerne, træder i kraft den 1. januar 1960.

Stk. 2. Handelsministeren fastsætter efter forhandling med ministeren for Grønland, hvornår og i hvilket omfang loven træder i kraft for Grønland.

Stk. 3. Samtidig ophæves lov nr. 98 af 10. maj 1912 om bogføring m.v., som ændret ved lov nr. 308 af 22. december 1927 og lov nr. 127 af 15. april 1930. Endvidere ophæves § 307, 2. punktum, i lov om rettens pleje, jfr. lovebekendtgørelse nr. 265 af 15. september 1953, og § 132, 2. stk., 2. og 3. punktum, i lov om stempelafgift, jfr. lovebekendtgørelse nr. 99 af 23. april 1929.

Stk. 4. Såfremt regnskabsperioden i en ved

lovens ikrafttræden bestående virksomhed, der er bogføringspligtig i henhold til tidligere lovgivning, endnu ikke er udløbet, vil bogføringen indtil regnskabsperiodens udløb kunne foretages i overensstemmelse med de hidtil gældende bestemmelser.

Stk. 5. For virksomheder, der ikke er bogføringspligtige i henhold til tidligere lovgivning, men som omfattes af nærværende lov, indtræder bogføringspligten først på et ved kgl. anordning fastsat senere tidspunkt.

Lov nr. 225 af 8. juni 1966 indeholder følgende ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser:

§ 2

Stk. 1. For den, der ikke har været bogføringspligtig efter de hidtil gældende regler i bogføringsloven, men som vil være det efter ændringerne i § 1¹⁾, indtræder bogføringspligten den 1. januar 1967. For den, der den 1. juli 1966 er ejer eller bruger af en landbrugsejendom, gælder dog, at såfremt ejendomsværdien er 200.000 kr. eller derover, men under 225.000 kr., indtræder bogføringspligten først den 1. januar 1968, og såfremt ejendomsværdien er under 200.000 kr., indtræder bogføringspligten først den 1. januar 1969. Falder de i 1. og 2. punktum nævnte tidspunkter i den pågældendes regnskabsperiode, indtræder pligten dog først ved næste regnskabsperiodes begyndelse.

Stk. 2. Uanset bestemmelserne i § 1 er den ejer eller bruger af en landbrugsejendom, gartneriejendom, frugtplantage eller planteskole, som hidtil har været omfattet af bogføringsloven, fortsat bogføringspligtig efter lovens regler. Pligten bortfalder dog, hvis den pågældende ophører med at drive ejendommen eller en del af denne.

Industriministeriet, den 19. februar 1986

IB STETTER

/ Merete Rasmussen

¹⁾ § 1 ændrer bogføringslovens § 1, stk. 1, litra C, nr. 35, 36 og 37, samt § 1, stk. 3 og 4.

18. juni 1959.

859

Nr. 226.

Bekendtgørelse om bogføringspligtens omfang og indhold.

I medfør af § 2 i bogføringslov nr. 178 af 5. juni 1959 fastsættes herved følgende:

Kravene tu bogføringen.

§ 1. Bogføringen skal — under fornødent hensyn til virksomhedens omfang og beskaffenhed — foretages på en sådan måde, at der gennem bogføringen gives en klar og overskuelig redegørelse for virksomhedens forretninger og formueforhold, herunder oplysning om driftsindtægter og -udgifter, den i virksomheden anbragte kapital (såvel egenkapital som fremmed kapital), udbetalinger til indehavere samt disses udtagelse af varer eller lignende fra virksomheden.

Uanset virksomhedens størrelse skal den løbende bogføring i det mindste omfatte et kasseregnskab for ind- og udbetalinger, jfr. § 2, ligesom der gennem bogføringen skal gøres rede for den bogføringspligtiges økonomiske stilling ved bogføringens begyndelse og ved udgangen af hver regnskabsperiode, jfr. § 4.

Kravene til kasseregnskabet.

§ 2. I kasseregnskabet skal så vidt muligt daglig optages samtlige ind- og udbetalinger særskilt for hver enkelt post eller, hvis særskilte specifikationer føres, med en samlet sum for hver af disse. Kontant salg kan dog bogføres som en enkelt post for en dags samlede salg. Kasseregnskabet skal føres på så overskuelig måde, at der er let adgang til at foretage en daglig afstemning af kassebeholdningen med kasseregnskabet.

Regnskabsperioden.

§ 3. Regnskabsperioden skal omfatte tolv måneder. En virksomheds første regnskabsperiode kan dog omfatte et kortere eller længere tidsrum, dog højst fjorten måneder — for aktieselskaber indtil atten måneder. Ved omlægning af regnskabsperioden kan en enkelt periode ligeledes omfatte et kortere eller længere tidsrum, dog højst fjorten måneder — for aktieselskaber indtil atten måneder.

Statusopgørelsen,

§ 4. Ved bogføringspligtens indtræden opgøres den bogføringspligtiges status.

For hver regnskabsperiode skal der udarbejdes et regnskab (årsregnskab) indeholdende en opgørelse over indtægter og udgifter i perioden samt en opgørelse over aktiver og passiver (status) ved periodens udgang.

Status ved bogføringspligtens indtræden og årsregnskabet skal under omhyggelig hensyntagen til tilstedeværende værdier og forpligtelser og under foretagelse af nødvendige afskrivninger opgøres, således som ordentlig og forsigtig forretningsbrug tilsiger.

I opgørelsen over indtægter og udgifter skal disse anføres i hovedposter eller optages gruppevis på overskuelig måde. Foretagne afskrivninger på faste ejendomme, skibe, inventar, maskiner og lignende anlægs-værdier samt beregnede renter af egenkapital angives særskilt.

I status kan posterne optages hver for sig eller i hovedgrupper efter posternes art; poster for egenkapital må ikke sammenblandes med andre statusposter. For varebeholdninger og andre poster, der ikke specificeres i status, skal der foreligge særskilte specifikationer med oplysning om værdiansættelsen. For poster, der i status opføres til en anden værdi end anskaffelsesværdien med fradrag af de i bøgerne oplyste afskrivninger, må det af specifikationerne fremgå, hvilke vurderingsregler der er anvendt ved opgørelsen. For maskiner, inventar og lignende anlægs-værdier behøver sådan specifikation dog kun at udarbejdes for så vidt angår anskaffelser, der finder sted efter bekendtgørelsens ikrafttræden.

Der skal i årsregnskabet redegøres for, hvorledes egenkapitalen ~~har~~ ændret sig ifølge opgørelsen over indtægter og udgifter, udbetaling af overskud, udtagelse af penge eller varer til indehavere eller som følge af ændringer i aktiver eller passiver, som ikke fremgår af opgørelsen over **indtægter** og udgifter.

Endvidere skal der i årsregnskabet gives oplysning om omfanget af foretagne pantsætninger — dog ikke for banker, jfr. § 91 i lov om aktieselskaber — samt påtagne vekselforpligtelser og påtagne, ikke særligt dækkede kautions- og andre garantiforpligtelser, herunder kontraktmæssige ydelser af pensionslignende art.

Ejes en virksomhed af en enkelt indehaver, skal den pågældendes samtlige aktiver og passiver optages i status, herfra dog undtaget løsøre, der ikke benyttes inden for virksomheden. Aktiver og passiver, der ikke vedrører virksomheden, kan dog optages i et særligt tillæg til status. Indtægter og udgifter vedrørende sådanne aktiver og passiver kan i så fald holdes uden for bogføringen.

Statusbogens indretning m. v.

§ 5. Status ved bogføringspligtens indtræden samt årsregnskabet skal være opgjort og optaget i en statusbog senest 6 måneder efter henholdsvis bogføringspligtens indtræden og regnskabsperiodens udløb. For rederier, der driver fragtfart med sejlskibe, forlænges fristen til 9 måneder.

I statusbogen skal siderne (pagina) eller modstående sider (folio) være fortløbende nummereret.

Statusbogen skal underskrives af samtlige ansvarlige indehavere, i selskaber af dem, der er ansvarlige for virksomhedens daglige drift.

§ 6. Bogføringen skal foretages med blæk, maskine eller på anden holdbar måde. Hvor indførsler ifølge gængse bogføringsregler skal ske i rækkefølge, må tomme mellemrum ikke findes. I det bogførte må raderinger ikke foretages. Fejlpостeringer skal enten rettes ved modposteringer eller ved udstregning, men må ikke gøres ulæselige.

Blade af indbundne bøger må ikke fjernes.

Sker bogføringen helt eller delvis på løsblade, kort eller lignende, eller anvendes sådanne løsblade m. v. til de i § 2 omtalte

særlige specifikationer til kasseregnskabet, skal der ved en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af forretningsgangen tilstræbes sikring mod misbrug af løsblade.

Opbevaringspligt.

§ 7. Alle regnskabsbøger skal opbevares i 5 år regnet fra udgangen af det regnskabsår, i hvilket den sidste notering er foretaget.

Løsblade, kort eller lignende samt de til bogføringen **hørende** bilag, herunder specifikationer til statusopgørelsen, modtagne breve, kopier eller genparter af afsendte breve eller forretningspapirer bogføringen vedrørende skal opbevares i 5 år fra udgangen af vedkommende regnskabsår.

Banker, sparekasser samt sådanne institutter og personer, på hvilke der i henhold til checklovgivningen kan trækkes checks, er dog berettiget til at udlevere indløste checks til udstederen mod en kvittering, der da er undergivet opbevaringspligt. Sådant udlevering kan dog kun finde sted til checkudstedere, der er bogføringspligtige, og har opbevaringspligt for de pågældende checks vedkommende.

Såfremt kassestrimler eller andre af den bogføringspligtige udarbejdede bilag for kasseindtægter benyttes, skal disse bilag opbevares i 1 år efter udgangen af vedkommende regnskabsår, **medmindre** der på anden måde føres betryggende kontrol med indtægternes bogføring.

Straffebestemmelser m. v.

§ 8. Overtrædelse af de i denne bekendtgørelse fastsatte bestemmelser, der er begået forsætligt eller af grov uagtsomhed, straffes med bøder, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Er lovovertrædelsen begået af et aktieselskab, andelsselskab eller lignende, kan der pålægges virksomheden som sådan bøde-

§ 9. Denne bekendtgørelse træder i kraft den 1. januar 1960.

Handelsministeriet, den 18. juni 1959.

Kjeld Philip.

/ Erik Tuxen.

Handelsministeriets bekendtgørelse af 12. februar 1973.

Bekendtgørelse om ændring i bekendtgørelse om bogføringspligtens omfang og indhold.

1 medfør af § 2 i bogføringslov nr. 178 af 5. juni 1959 fastsættes:

§ 1.

1 bekendtgørelse nr. 226 af 18. juni 1959 om hogføringspligtens omfang og indhold, jfr. bekendtgørelse nr. 370 af 30. november 1962 foretages følgende ændringer:

1. I *tf 1* indsættes som nyt *stk. 1*):

„Føres den lobende bogføring ved hjælp af EDB-maskiner, skal bogføringen omfatte specifikationer i klarskrift (konventionel skrift) — eventuelt på mikrofilm, jfr. § 7, stk. 5-8, — der viser, hvorledes saldiene på de enkelte konti er sammensat af enkeltposter, således at sammenhængen mellem årsregnskabet og de enkelte poster er klart fremgår.“

2. I § 7 indsættes som nyt *stk. 5-8* følgende:

„Såfremt de til bogføringen hørende bilag mikrofilmes, skal disse film opbevares i det tidsrum, som er foreskrevet i stk. 2-4 for de tilsvarende originale bilag.

Originale modtagne bilag, der mikrofilmes, skal opbevares i 1 år efter udgangen af det regnskabsår, som bilagene vedrører, medens kopier eller genparter af afsendte breve og fonetningspapirer samt uddata-materiale, der viser, hvorledes de enkelte

tal i regnskaber fort på EDB-maskiner er fremkommet, straks kan erstattes af mikrofilm.

Virksomheder, der benytter mikrofilm, skal gennem passende kontrolforanstaltninger sikre:

- a. at alle oplysninger, der fremgår af det originale bilags- og EDB-materiale, overføres til filmen, der kontrolleres for læsbarhed, fejl eller mangler, forinden det originale materiale makuleres,
- b. at filmen fremkaldes og opbevares på betryggende måde, således at filmens læsbarhed sikres indtil udlobet af opbevaringspligten, og
- c. at filmen arkiveres således, at det teknisk er muligt hurtigt at finde billedet af et vilkårligt udvalgt bilag.

I det omfang offentlige myndigheder er berettiget til at kræve oplysninger af en virksomheds bogholderi, skal — såfremt de originale bilag er makuleret — det fornødne udstyr til fremfindelse og læsning af mikrofilmede bilag stilles til disposition og læsbare aftryk af bilagene leveres uden betaling."

§2.

Bekendtgørelsen træder i kraft ved bekendtgørelsen i Lovtidende.

Handelsministeriet, den 12. februar 1973.

Erling Jensen.

/ P. Thorell.

Bekendtgørelse om mindstekrav til årsregnskaber, der vedlægges selvangivelsen, og om krav til det regnskabsmæssige grundlag.

I medfør af § 3, stk. 2, i skattekontrolloven (lovbekendtgørelse nr. 496 af 19. september 1975) fastsættes efter indstilling fra ligningsrådet følgende mindstekrav til årsregnskaber, der skal vedlægges selvangivelsen, og til det regnskabsmæssige grundlag.

Kapitel I.

Krav til driftsregnskabet (resultatopgørelsen).

§ 1. Omsætningen, hvis størrelse skal fremgå af driftsregnskabet, skal være opgjort under hensyntagen til tilgodehavender vedrørende vare- og tjenesteydelser ved regnskabsårets begyndelse og slutning. Såfremt sådanne tilgodehavender ikke er indarbejdet i den løbende bogføring, skal dette oplyses.

Stk. 2. Tab på debitorer og hensættelser til forventede tab på debitorer må ikke påvirke omsætningen, men skal vises som særskilte udgiftsposter.

§ 2. Vareforbrug, lnnninger og produktionsomkostninger skal fremgå af driftsregnskabet.

Stk. 2. Vareforbruget skal være opgjort under hensyntagen til varelagerets værdi ved regnskabsårets begyndelse og slutning, for skattemæssige nedskrivninger er foretaget.

Stk. 3. Forbrug af vare- og tjenesteydelser skal være opgjort under hensyntagen til gæld vedrørende disse poster ved regnskabsårets begyndelse og slutning. Såfremt gæld vedrørende vare- og tjenesteydelser ikke er indarbejdet i den løbende bogføring, skal dette oplyses.

Stk. 4. Er varer, lønninger og produktionsomkostninger anvendt til anlægsformål eller private formål, skal overførsel til vedkommende konti vises som særlige poster i driftsregnskabet.

§ 3. Hvor der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal tages hensyn til værdien af igangværende arbejder, skal værdien heraf ved regnskabsårets begyndelse og slutning enten indgå i opgørelsen af forbruget af vare- og tjenesteydelser eller i omsætningen. Den valgte fremgangsmåde skal oplyses.

§ 4. Omkostninger skal specificeres efter art. Er omkostninger anvendt til anlægsformål eller private formål, skal overførsel til vedkommende konti for hver omkostningsart vises i driftsregnskabet.

§ 5. Indtægter, der ikke hidrører fra omsætningen, skal specificeres i driftsregnskabet.

§ 6. Afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver skal anføres som en særlig post i driftsregnskabet specificeret efter aktivernes art.

§ 7. Er der i årsregnskabet foretaget nedskrivninger i henhold til bestemmelserne i lov om skattemæssig opgørelse af varelager m. v., skal nedskrivningerne ved regnskabsårets begyndelse og slutning vises i driftsregnskabet.

Kapitel 2.

Krav til status (balance).

§ 8. Likvide beholdninger skal specificeres med angivelse af eventuelt indkudssted og kontonummer. Beholdninger af værdipapirer skal specificeres. Har virksomheden omsætning af værdipapirer som næringsvej, er det tilstrækkeligt, at specifikationen fremgår af bogholderiet.

Stk. 2. Tilgodehavender for vare- og tjenesteydelser skal optages uden nedskrivning. Andre debitorer specificeres med angivelse af navn og adresse. Hensættelser til imødegåelse af forventede tab på debitorer skal vises.

Min. f. skatter og afgifter. Skd. IV. j. nr. 10-21/1976.

8. september 1976.

1167

Nr. 461.

Stk. 3. Varelagre skal opføres til dags-, indkøbs- eller fremstillingspris, og skattemæssige nedskrivninger skal, såfremt de er medtaget i regnskabet, anføres særskilt som foreskrevet i lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v.

Stk. 4. Igangværende arbejder skal optages som en særlig post på grundlag af de i § 14, stk. 2, nævnte opgørelser.

Stk. 5. Aktiver, hvorpå der foretages skattemæssige afskrivninger, skal opføres grupperet således, at der gives de nødvendige oplysninger for kontrollen med afskrivningsgrundlaget og de foretagne afskrivningers beregning. For så vidt angår skattemæssige afskrivninger på aktiver, der ikke afskrives efter afskrivningslovens afsnit I, II og III, skal tillige angives anskaffelsestidspunktet for aktivet.

Stk. 6. Er der foretaget henlæggelse til investeringsfond, skal regnskabet være affattet som foreskrevet i bekendtgørelse nr. 346 af 18. december 1958 om investeringsfonds.

Stk. 7. Gæld skal vises opdelt i:

a) Vare- og omkostningskreditører.

b) Gæld sikret ved pant i fast ejendom. Kreditors navn og adresse angives.

c) Anden gæld. Kreditors navn og adresse samt evt. kontonummer angives.

Kapitel 3.

Krav til redegørelse for ændringer i egenkapitalen (formueforklaring).

§ 9. I forbindelse med statusopgørelsen skal der redegøres for, hvorledes egenkapitalen har ændret sig ifølge opgørelsen over indtægter og udgifter, udbetaling af overskud, udtagelse af penge eller andet til indehavere, eller som følge af ændringer i aktiver og passiver, som ikke fremgår af opgørelsen over indtægter og udgifter, jfr. handelsministeriets bekendtgørelse om bogføringspligtens omfang og indhold, § 4, stk. 6, og de af ligningsrådet fastsatte mindstekrav til regnskaber for regnskabspligtige.*)

Stk. 2. Privat vareforbrug og privatandele af omkostninger m.v. overført fra driftsregnskabet, jfr. § 2, stk. 4, og § 4, skal vises som særlige poster.

*) Se statskattedirektoratets meddelelser.

Kapitel 4.

Krav om supplerende oplysninger.

§ 10. Skattepligtige, der er registreret i henhold til lov om merværdiafgift, skal som supplerende oplysning til driftsregnskabet oplyse størrelsen af udgående og indgående afgift i regnskabsperioden.

§ 11. Af årsregnskabet skal fremgå, i hvilke regnskabsposter og med hvilke beløb lønninger, honorarer m.v., for hvilke der foreligger oplysningspligt i henhold til skattekontrollovens § 7, er placeret, således at der vises en afstemning mellem årsregnskab og lønangivelse. Benyttes et fra kalenderåret afvigende regnskabsår, skal indsendes en specifikation, der oplyser, hvorledes de i regnskabet anførte lønninger m.v. fordeler sig på de dele af kalenderår, der udgør regnskabsperioden.

§ 12. Hvis det regnskab, der vedlægges selvangivelsen, ikke opfylder de i nærværende bekendtgørelse fastsatte krav, kan det medsendte regnskab dog lægges til grund for skatteansættelsen, såfremt supplerende oplysninger og specifikationer vedlægges og gives på en sådan måde, at der er nøje sammenhæng med det tidligere års skattemæssige regnskabsaflæggelse.

Stk. 2. Hvor forholdene taler herfor, kan ligningsrådet tillade, at de i § 8 stk. 1, 2 og 7 samt i § 14 stk. 2, omtalte specifikationer ikke vedlægges årsregnskabet, men gives i mere summarisk form, såfremt specifikationerne fremgår af virksomhedens bogholderi.

Kapitel 5.

Krav til regnskabsgrundlaget.

§ 13. Alle posteringer skal kunne følges gennem bogføringen til årsregnskabet, hvis tal skal kunne opløses i de posteringer, hvoraf de er sammensat.

Stk. 2. Der skal føres et kasseregnskab, hvori så vidt muligt dagligt optages samtlige ind- og udbetalinger særskilt for hver post. Såfremt der udenfor kasseregnskabet føres specifikationer over grupper af ind- og udbetalinger, kan disse optages med sam-

Nr. 461.

1168

8. september 1976.

lede summer. De nævnte specifikationer kan være kassestrimler, salgsnotaer, lister eller lignende, der indeholder oplysninger om de enkelte beløb.

Stk. 3. Der skal foretages daglige eller efter virksomhedens art og omfang jævnlige optællinger af kassebeholdningen og afstemninger af denne med kasseregnskabet. Kassedifferencer skal bogføres som differencer i kasseregnskabet, når de konstateres.

Stk. 4. Virksomheder, der efter deres særlige handelsform (f.eks. detailsalg fra vogn eller stude) ikke har mulighed for at benytte kasseapparat eller fore lister over de enkelte indbetalinger hidrørende fra salg, skal daglig opgøre salgsindtægten som forskellen mellem de optalte kassebeholdninger ved dagens slutning og begyndelse, korregeret for indbetalinger, der ikke hidrører fra dagens salg, og for samtlige udbetalinger. Der skal foreligge opgørelser, der viser kasseoptællingerne ved dagens slutning og begyndelse, og som specificerer de korrektioner, der er foretaget for at beregne dagens salgsindtægt.

Stk. 5. Udgifter, der fradrages i årsregnskabet, skal kunne dokumenteres.

§ 14. Er tilgodehavender og gæld vedrørende vare- og tjenesteydelser ikke indarbejdet i den løbende bogføring, skal der foreligge opgørelser over tilgodehavender og gæld på statusdagen, visende beløb samt navn og adresse på hver debitor og kreditor.

.. *Stk. 2.* Ved regnskabsafslutningen skal udarbejdes en opgørelse over igangværende arbejder fordelt på hver enkelt ordregiver med specificeret redegørelse for, hvorledes opgørelsen og værdiansættelsen er foretaget.

Stk. 3. På statustidspunktet skal foretages en fysisk optælling af varelageret, hvis størrelse skal kunne dokumenteres ved en optællingsliste, hvor de enkelte varer er anført og identificeret i fornødent omfang. Såfremt lagerbeholdningen til enhver tid kan udregnes på grundlag af et betryggende ført lagerregnskab eller lignende, kan den fysiske

optælling ske på andre tidspunkter end statustidspunktet.

§ 15. Det i §§ 13 og 14 omtalte regnskabsmateriale, og de i samme bestemmelser nævnte specifikationer og bilag skal opbevares i 5 år efter udløbet af det pågældende regnskabsår.

Kapitel 6.

Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser m.v.

§ 16. Bekendtgørelsen træder i kraft ved bekendtgørelsen i Lovtidende og finder anvendelse fra og med indkomståret 1977. For de af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m. v., jfr. lovbekendtgørelse nr. 252 af 12. maj 1976, omfattede selskaber og foreninger m.v. finder bekendtgørelsen anvendelse fra og med det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen for skatteåret 1978/79. Er det regnskabsår, som ligger til grund for de nævnte indkomstår, påbegyndt inden den 1. januar 1977, finder bekendtgørelsen dog først anvendelse fra og med det følgende indkomstår.

Stk. 2. Såfremt en skattepligtig kan godtgøre, at hans regnskabssystem er tilrettelagt således, at de i nærværende bekendtgørelse krævede oplysninger, der ikke var foreskrevet i bekendtgørelsen af 18. november 1969, kun kan **udfindes** ved et uforholdsmæssigt stort **ekstraarbejde**, kan han for indkomståret 1977 undlade at give disse oplysninger.

Stk. 3. Bekendtgørelsen afløser finansministeriets bekendtgørelse nr. 503 af 18. november 1969 om mindstekrav til driftsregnskaber, der vedlægges selvangivelsen.

§ 17. Statsskattedirektoratet kan give nærmere vejledning om praktiseringen af reglerne i nærværende bekendtgørelse, ligesom tvivlsspørgsmål herom kan forelægges statsskattedirektoratet.*)

*) Meldahlsvej 5, 1613 København V.
tlf. (01) 12 98 00.

Ministeriet for skatter og afgifter, den 8. september 1976.

Svend Jakobsen.

/ Karen N. Dahl.

LOVTIDENDE A



1973 - NR. XXV

7. maj.

733

Nr. 249.

Bekendtgørelse om regnskabsførelse efter merværdiafgiftsloven.

I henhold til § 18, stk. 5, i lov om almindelig omsætningsafgift (merværdiafgift), jfr. lovbekendtgørelse nr. 241 af 7. maj 1973 fastsættes:

1. Almindelige bestemmelser.

§ 1. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, skal føre et regnskab over indkøb og salg af varer og afgiftspligtige ydelser, således at de beløb, som virksomheden ved udgangen af hver afgiftsperiode skal angive i afgiftsangivelsen til toldvæsenet, fremgår af regnskabet.

Stk. 2. Regnskabet skal føres enten i et af toldvæsenet udleveret regnskabshæfte efter de deri anførte regler eller i det almindelige forretningsregnskab efter reglerne nedenfor i §§ 2-18.

§ 2. Regnskabet skal føres på klar og overskuelig måde og indeholde sådanne specifikationer, at det kan danne grundlag for toldvæsenets kontrol med afgiftens rigtige betaling. Fores købs- og salgskonti med summariske posteringer, skal der foreligge specifikationer (journaler, kladder, kassestrimler eller lignende), hvoraf fremgår, hvorledes de summariske poster er sammensat af enkeltposter.

Stk. 2. Regnskabet skal være tilrettelagt således, at toldvæsenet kan sammenholde posteringerne i regnskabet med købs- og salgsbilagene.

Stk. 3. Regnskabet skal i øvrigt indeholde sådanne oplysninger, at virksomhederne kan opfylde deres forpligtelse til på begæring at meddele toldvæsenet oplysninger om deres indkøb af varer og afgiftspligtige ydelser hos de enkelte virksomheder og om deres leverancer af varer og afgiftspligtige ydelser til de enkelte virksomheder.

§ 3. Det almindelige forretningsregnskab skal indeholde følgende særlige konti:

Konto for indgående afgift (afgiften af køb).

Konto for udgående afgift (afgiften af salg).

Konto for eksport m. v.

Stk. 2. På konto for indgående afgift føres afgiften på indkøb af varer og afgiftspligtige ydelser til brug for virksomheden i det omfang, afgiften på indkøbene kan medregnes til den indgående afgift.

Stk. 3. På konto for udgående afgift føres afgiften af varer og afgiftspligtige ydelser, der sælges af virksomheden eller udtages til brug for virksomhedens indehaver, personale, repræsentation m. v.

Stk. 4. Konto for eksport m. v. oprettes af virksomheder, der har eksport eller andet salg af varer og afgiftspligtige ydelser, hvoraf der ikke skal svares afgift. På kontoen føres salgsprisen for de foretagne leve-

§ 4. Afgiftsbeløbene føres på afgiftskontiene i forbindelse med postering af det pågældende køb eller salg i forretningsregnskabet. Afgiftskontiene kan dog føres med periodiske posteringer, når afgiften kan beregnes direkte på grundlag af saldoen på andre konti. I så fald føres disse konti med værdien indbefattet afgift, og kontiene må kun omfatte enten køb, hvoraf afgiften kan medregnes til den indgående afgift, eller salg, hvoraf der skal svares afgift. Den af toldvæsenet ved import af varer beregnede afgift skal altid føres direkte på konto for indgående afgift.

§ 5. Afgiftskontiene afsluttes ved hver afgiftsperiodes udløb. Saldoen på konto for

Finansmin. tolddep. j.nr. 3 F280-1973.

97

Nr. 249.

734

7. maj 1973.

indgående afgift overføres til kontoen for udgående afgift, der herefter viser det **afgiftsbeløb**, der skal indbetales til toldvæsenet, eller det afgiftsbeløb, der skal godtgøres af toldvæsenet. Ved indbetalingen til (eller udbetalingen fra) toldvæsenet, føres det betalte (eller **godtgjorte**) beløb på konto for udgående afgift, der hermed udlignes. I stedet for at overføre den indgående afgift til konto for udgående afgift kan virksomheden oprette en konto for afregning med toldvæsenet og overføre indgående og udgående afgift hertil.

§ 6. Såfremt en virksomhed er bogføringspligtig efter bogføringsloven eller pålagt regnskabspligt efter skattekontrolloven, skal virksomhedens regnskab omfatte et kasseregnskab. Der skal heri så vidt muligt daglig optages samtlige ind- og udbetalinger særskilt for hver enkelt post eller, hvis der **føres** særskilte specifikationer, med en samlet sum for hver af disse. Virksomhederne skal foretage effektive daglige eller efter virksomhedens art og omfang jævnlige kasseafstemninger.

Stk. 2. De i stk. 1 nævnte specifikationer skal være kassestrimler, paragonssedler, særskilt førte lister eller lignende, der indeholder oplysning om det enkelte beløb.

§ 7. Virksomheder, der efter deres art og handelsform (f. cks. detailsalg fra vogn eller torvestade) ikke har mulighed for at benytte kasseapparat eller føre lister m. v. over den enkelte indbetaling, må foretage en daglig kasseopgørelse, der skal udvise kassebeholdningen ved dagens begyndelse og slutning samt korrektioner for samtlige udbetalinger (f. eks. varekøb, omkostninger, indsætninger i bank og beløb udtaget til privat brug), og sådanne indbetalinger, der ikke vedrører den afgiftspligtige omsætning (f. cks. hævet i bank). Disse virksomheder skal endvidere daglig redegøre for modtagne indbetalinger på 100 kr. og derover fra kunder for tidligere kreditsalg.

//. Kob.

§ 8. Regnskabet over indkøbet og afgiften heraf (den indgående afgift) føres for indenlandske kob på grundlag af købsbilag (**fakturaer**, notaer, afregningsbilag og mod-

tagne kreditnotaer m. v.). For importerede varer føres regnskabet på grundlag af de fra toldvæsenet modtagne debetnotaer (**advisblanket II**), som indeholder oplysning om størrelsen af den afgift, der hviler på varerne.

§ 9. Bogførselen for en afgiftsperiode skal omfatte de køb, der i perioden er faktureret til virksomheden af dens indenlandske leverandører, samt den af virksomheden foretagne import af varer, der er **godsregistreret** i perioden.

Stk. 2. Bogførsel af indkøb kan foretages ved betalingen i stedet for ved fakturaens modtagelse. Den indgående afgift opgøres da på grundlag af de i afgiftsperioden foretagne betalinger. Benyttes denne fremgangsmåde, er virksomhederne berettiget til gennem **specificerede** opstillinger over gæld til leverandører **ved afgiftsperiodens** begyndelse og slutning **at foretage** regulering af den indgående afgift, således at denne svarer til de af leverandørerne i perioden fakturerede leverancer.

§ 10. Kontoen for indgående afgift skal reduceres med afgiften ifølge kreditnotaer, der modtages fra indenlandske leverandører for returvarer og prisafslag for tidligere indkøbte varer eller afgiftspligtige ydelser, herunder kreditnotaer med angivelse af afgift for dividende, bonus, kasserabatter og andre betingede rabatter, der er blevet effektive efter leveringen.

Stk. 2. Såfremt afgiften af indkøb kun kan medregnes delvis til en virksomheds indgående afgift, kan virksomheden enten opdele afgiftsbeløbet straks ved bogførselen eller notere hele afgiftsbeløbet som indgående afgift. I sidstnævnte tilfælde skal ved afgiftsperiodens slutning den del af afgiften, som ikke kan medregnes til den indgående afgift, fratrækkes konto for indgående afgift eller tillægges konto for udgående afgift.

///. Salg m. v.

§ 11. Regnskabet over salget og afgiften heraf (den udgående afgift) skal for hver afgiftsperiode omfatte samtlige leverancer af varer og afgiftspligtige ydelser samt udtagelser til indehaverens private forbrug, til brug for personalet eller til repræsentation m. v. **Afgiftsberigtigelse** af varer og ydelser til eget brug m. v. kan dog foretages ved

7. maj 1973.

735

Nr. 249.

fradrag på **indkøbskonto** eller konto for indgående afgift.

§ 12. Bogførselen skal foretages på grundlag af kopier af udstedte salgsbilag. Den daglige bogførsel kan dog også ske på grundlag af modtagne betalinger (kasseregnskab), se nærmere i § 14.

§ 13. Virksomheder, der efter deres karakter (f. eks. detailhandel med levnedsmidler eller andre daglige forbrugsvarer), ikke har praktisk mulighed for at foretage løbende notering af indehaverens eget forbrug af varer og afgiftspligtige ydelser, kan indføre dette forbrug i afgiftsregnskabet med en samlet postering for hver afgiftsperiode.

§ 14. Virksomheder, der opgør salget på grundlag af kasseregnskabet, skal af hensyn til opgørelsen af afgiftstilsvaret foretage korrektion for kreditsalg, der endnu ikke er betalt, og for indbetalinger vedrørende tidligere kreditsalg. Denne regulering foretages på grundlag af udestående fordringer ved afgiftsperiodens begyndelse og slutning. Detailhandlere og andre, der afregner med kunderne ugentligt, kan dog undlade at foretage regulering for udestående fordringer for sådant salg.

Stk. 2. Såfremt der i den daglige opgørelse indgår salg af aviser og frimærker, kan virksomheden undlade daglig at fratrække dette salg og i stedet opgøre og fratrække salget af aviser og frimærker ved udgangen af hvert kvartal. Salget opgøres da på grundlag af afregninger fra bladhusene og kvitteringer fra postvæsenet for køb af frimærker.

Stk. 3. Periodiske reguleringer vedrørende udestående fordringer og salg af aviser og frimærker skal fremgå af regnskabet eller af særlige opstillinger, der opbevares sammen med regnskabet.

/ V. Særlige bestemmelser for landbrug og fiskeri m. v.

§ 15. Virksomheder, der er registreret som landbrug og fiskeri m. v. kan føre **afgiftsregnskabet** på grundlag af periodiske opgørelser (ugeopgørelser, månedsopgørelser eller halvårsopgørelser) fra **leverandører** og

aftagere. Det er dog en forudsætning, at opgørelserne ikke omfatter køb eller salg vedrørende to forskellige afgiftsperioder. Opgørelserne skal indeholde samme oplysninger som fakturaer.

V. Andre bestemmelser.

§ 16. Virksomhederne skal en gang om året foretage optælling af varelageret og opgøre lagerets værdi. Opgørelsen kan foretages i forbindelse med virksomhedens almindelige statusopgørelse.

§ 17. Virksomhederne skal opbevare regnskaber, regnskabsbilag og andet regnskabsmateriale (herunder **bestillingsbøger**, fabrikationssedler, kassestrimler, lageroptællingslister m. v.) samt den årlige lageropgørelse i 5 år efter udløbet af det pågældende regnskabsår.

Stk. 2. Virksomhederne kan opbevare fakturakopier i form af mikrofilm. Anvendes EDB-maskiner ved fakturering, kan samlinger med oplysning om indholdet af hver enkelt faktura eller afregningsbilag træde i stedet for kopier af fakturaer.

Stk. 3. Bestemmelserne om bogføring ved hjælp af EDB-maskiner og om mikrofilm i handelsministeriets bekendtgørelse om **bogføringspligtens** omfang og indhold finder anvendelse på virksomhedernes regnskabsførelse m. v. efter denne bekendtgørelse.

§ 18. Afgiftsregnskabet for en afgiftsperiode skal være ført inden angivelsens indsendelse.

Stk. 2. Toldvæsenet kan kræve, at virksomhedens bogføring efter en frist på mindst 14 dage skal være ajourført for afgiftsperioder, for hvilke fristen for indsendelse af angivelse er udløbet.

VI. Straffebestemmelser m. v.

§ 19. Overtrædelse af bestemmelserne i denne bekendtgørelse straffes med bøde, jfr. § 35, stk. 2 og 4, og § 36 i lov om almindelig omsætningsafgift (merværdiafgift).

§ 20. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. juli 1973.

Finansministeriet, den 7. maj 1973.

Henry Grünbaum.

/ Johs. Bastholm.

BOGFØRINGSUDVALGET

edb-underudvalget

17. februar 1986

**EDB-underudvalgets overvejelser
om og forslag til
benyttelse af elektronisk databehandling i bogføringen.**

1. INDLEDNING

Det er udvalgets opfattelse, at der som udgangspunkt må stilles samme krav til indholdet i edb-bogføring som til indholdet i traditionel manuel bogføring, idet den elektroniske databehandling for bogføringen er et teknisk **hjælpemiddel**, der ikke ændrer ved selve bogføringen.

Udvalget har ved sine drøftelser taget udgangspunkt i, at de foreslåede regler bør være **så** "rurmelige" som muligt bade af hensyn til eksisterende edb-programmer og maskinel, og til den hurtige teknologiske udvikling på dette område.

Bogføringen og de dertil knyttede **specifikationer** bør ikke **alene** som hidtil kunne bearbejdes i et **edb-system**, men bør også kunne opbevares på et datamedie. Opbevares bogføringen på et datamedie indebærer dette, at den **bogføringspligtige selv** eller gennem aftale med andre til enhver tid kan udskrive det **regnskabsmateriale**, der er opbevaret elektronisk. Dette forudsætter, at der som et led i bogføringen findes en beskrivelse af hvilke data, der er lagret, på hvilket medie, hvilken **lagringsstruktur**, der er anvendt, samt den anvendte tekniske standard. Ved ændringer i de benyttede programmer eller det benyttede maskinel, der bevirker, at udskrivning ikke længere kan ske, skal **materialet** skrives ud i klarskrift.

De nugældende regler om klarskrift kan kun fraviges, såfremt de elektroniske registreringer på lige så betryggende måde som klarskriftkravet kan vise bogføringen og revisionssporet.

Grundbilag bør kunne indlæses og lagres på et datamedie. Kravet er her, at bilaget skal kunne fremkaldes i sin originale form.

Der vil ikke blive opstillet noget krav om offentlig godkendelse af anvendte edb-bogførings- og regnskabsprogrammer, idet den fornødne kvalitet og sikkerhed opnås ved opfyldelse af bogføringslovens og -bekendtgørelsens bestemmelser, herunder begrebet "god bogføringsskik".

Den bogføringspligtige kan ikke fraskrive sig sit ansvar ved at anvende edb-servicebureau eller anden bogføringsmæssig bistand, men må ved en serviceaftales indgåelse sikre sig således, at lovens og bekendtgørelsens bestemmelser vil kunne opfyldes af den bogføringspligtige selv.

EDB-servicebureauer vil i nogle tilfælde kunne foretage transaktioner for savel sælger som køber. Det er i så tilfælde nødvendigt, at der ved denne type transaktioner tilvejebringes et revisionsspør. Også her skal den bogføringspligtige sikre sig, at servicebureauet foretager de nødvendige kontrolafstemninger.

2 • REVISIONSSPORET.

Revisionssporet, også undertiden kaldet ledelsessporet, er - i sin bredeste betydning - den dokumentation, der sætter ledelse, revision og myndigheder i stand til efterfølgende at konstatere, om begivenheder i en virksomhed har fundet sted i overensstemmelse med bogføringens resultat og ledelsens direktiver og politik.

Mangler i **revisionssporet** bevirker, at der ved gennemgang af et tidligere **handlingsforløb** savnes oplysninger som f.eks:

Afspejler **registreringen** en faktisk handling?

Hvem har udført en handling (**beslutning/proces**)?

Hvornår er handlingen udført?

Hvordan er en beregning **udført**?

Hvilke **forudsætninger** forelå?

Hvad blev **udført/besluttet/aftalt**?

Er planlagt **kontrol** udført?

Revisionssporet vil sædvanligvis bestå af en lang række dokumenter og notater, f.eks. **specifikationer**, journaler, bilag, **underskrifter**, stempler, kontrakter, korrespondance m.v.

Hvor en virksomhed benytter EDB, kan **revisionssporet** vedrørende selve **edb-anvendelsen** bestå af f.eks:

Operatørrapporter

Driftsstatistikker

Kørselsrekvisitioner

Programændringsrekvisitioner

Systemlog (udskrift) (**operatørstyret databehandling**)

Terminallog (on-line drift udført direkte af brugerne)

For et regnskabssystem på EDB består **revisionssporet** f.eks. af:

for systemets udformning/virkemåde:

systemoversigt

funktionsbeskrivelser

databeskrivelser

registerbeskrivelser

program (udskrifter)

udformning af skærbilleder og udskrifter

for de behandlede data (som i et manuelt system):

(Journal for ændring af) kontoplan
Primobalance
Kasserapporter
Posteringsjournaler
Kontooversigter
Brutto/saldbalancer
Bilag med kontering/attester
Fakturaer
Afslutningsbalance

Som et led i sikring af revisionssporet skal det ikke være muligt at oprette, ændre eller slette en konto uden at der udskrives dokumentation herfor.

3. GRUNDBILAG.

Fra enhver transaktion eller registrering i et bogholderi skal der foreligge et grundbilag om registreringens rigtighed. Grundbilaget skal principielt indeholde oplysninger om købers og sælgers navn, leverancens/ydelsens art og omfang, beløb, datoen for udstedelsen, fakturanummer og eventuelt interne godkendelsesnumre og kontering m.m.

Grundbilagets dokumentationsværdi vil i almindelighed være stærkest, hvis der er tale om et eksternt grundbilag, som f.eks. en faktura, opkrævning eller kvittering modtaget fra en anden virksomhed som dokumentation for en afholdt udgift. Dokumentation udarbejdet af modtageren kan alene anvendes i tilfælde, hvor det fornødne skriftlige materiale ikke er modtaget fra medkontrahenten, eller hvor det modtagne på grund af sin fremtræden ikke er umiddelbart egnet f.eks. kasseboner.

For en række registreringers vedkommende vil der ikke forekomme eksterne bilag. Dette gælder f.eks. for salgsregistre-

ringer og lønudbetalinger m.m., hvor grundbilag er produceret af virksomheden selv.

Kontrollen med rigtigheden af sådanne internt etablerede bilag må her i betydelig omfang hvile på en afstemning med den eksterne modtager og en vurdering af sikkerheden i virksomhedens interne kontrolrutiner.

Uanset om der er tale om eksterne bilag eller interne bilag, er tilstedeværelsen af et grundbilag af afgørende betydning for, at der kan etableres et revisionsspor, så regnskabets rigtighed kan kontrolleres. Såvel interne som eksterne grundbilag skal derfor opbevares som dokumentationsmateriale.

Ved opbevaring af grundbilag på edb-medier rejser sig spørgsmål om pålideligheden af de registrerede oplysninger. Den elektroniske opbevaring muliggør nemlig i visse tilfælde ændring i det registrerede, uden at der nødvendigvis efterlades oplysning om ændringen eller dennes indhold på det benyttede medium.

Reglerne for opbevaring af grundbilag på edb-medier bør udformes forskelligt, alt efter om der er tale om eksterne grundbilag eller om data, virksomheden selv har produceret.

4. BOGHOLDERISPECIFIKATIONER M.M.

Det er udvalgets opfattelse, at bogholderispecifikationer, dvs. kasserapporter/ betalingsregnskab eller journalspecifikationer over dagens transaktioner, kontoudskrifter, balanceudskrifter og fejllister, kan foreligge registreret elektronisk, hvis sammenhængen og specifikationsgraden i de pågældende registreringer er tilstrækkelig til at sikre revisionssporet. De nævnte registreringer og lister skal kunne udskrives i klarskrift på anfordring.

Reglerne for elektronisk opbevaring af bogholderispecifikationer m.m. bør udformes på samme måde som for lagring af interne grundbilag.

Der må stilles krav om, at der som registrering af information om den enkelte transaktion sker registrering af bilagsidentifikation, kontonumre debet/kredit, beløb og eventuelt tekst eller tekstkode.

Af hensyn til anvendelse af moderne edb-revisionsmetoder har der i udvalget fra toldvæsenets side været udtrykt ønske om, at udstedelsesdatoen indgår som en del af bilagsidentifikationen fra toldvæsenets side. Det blev heroverfor anført, at den fordel, som toldvæsenet herved vil opnå, vil være begrænset i forhold til de yderligere omkostninger, som derved påføres virksomhederne.

Det blev i den forbindelse oplyst, at mange eksisterende systemer ikke er i stand til at opfylde et sådant krav.

Herudover vil værdien af en eventuel registrering af udstedelsesdato formindskes, da toldvæsenet og skattevæsenet ikke anvender samme periodiseringsprincip.

5. AUTOMATISK GENEREREDE POSTERINGER.

For automatisk genererede posteringer i et bogholderi, dvs. posteringer, som automatisk foretages i overensstemmelse med forud definerede regneregler i edb-programmet, skal der udskrives et internt bilag til dokumentation. Bilaget skal sikre, at revisionssporet bevares, ligesom bilaget skal sikre, at de nødvendige autorisationer, for at automatisk genererede posteringer er godkendt, kan identificeres.

Som eksempel på en automatisk genereret postering kan nævnes rentetilskrivning, der typisk hver måned sker i virksomhedens bogholderi. Spørgsmålet kan her være, om virksomheden skal ud-

færdige eller lade udskrive et originalbilag, der viser hver enkelt rentetilskrivning, eller om det er tilstrækkeligt, at et edb-anlæg udskriver en liste udvisende de foretagne posteringer, og således at denne liste får karakter af originalbilag. Det er udvalgets opfattelse, at de automatisk genererede poster, hvor der ofte ikke er en kontrollerende trediepart, skal dokumenteres ved en daglig udskrift for at fastholde revisionssporet.

6 • ELEKTRONISKE OVERFØRSLER.

I en række tilfælde er det i dag, og vil det specielt i fremtiden, være muligt, at transaktioner mellem to virksomheder udelukkende registreres på basis af elektroniske overførsler mellem virksomhederne. Der vil i sådanne situationer ikke nødvendigvis foreligge et grundbilag i klarskrift til verifikation af den registrering, der finder sted i edb-bogholderiet i de to virksomheder. Sådanne transaktioner kan foreligge såvel mellem selskaber inden for samme koncern som mellem uafhængige selskaber. I begge tilfælde skal de enkelte selskaber - eller andre deltagere - hver især opfylde bogføringsbestemmelserne.

Ved en elektronisk overførsel vil der foreligge risiko for, at tekniske fejl kan forvanske overførslen, så den bliver forkert, ligesom der kan foreligge risiko for, at ikke-autoriserede personer forvanser overførslen. Ud fra en virksomhedsledelses synspunkt vil det derfor ikke være tilfredsstillende eller betryggende at acceptere f.eks. en elektronisk købstransaktion eller pengeoverførsel, uden, at der eventuelt periodisk fremkommer en skriftlig dokumentation fra sælger på, hvad denne har overført til elektronisk registrering i f.eks. købers bogholderi. Den skriftlige dokumentation bør i køber-virksomheden afstemmes med den elektroniske overførsel og den fysiske modtagelse af købet. Først efter at der foreligger en sådan afstemning, kan køber være sikker på, at det modtagne er i overensstemmelse med det af sælger fremsendte.

Det er udvalgets opfattelse, at der af hensyn til en tilstrækkelig sikker verifikation hos modtager skal foreligge et skriftligt eksternt bilag til dokumentation af den elektroniske overførsel. Hos afsender til modtagelse hos køber skal der udskrives et skriftligt materiale, der som minimum skal indeholde afsenderidentifikation om navn og adresse, og for hver overførsel, dato, fakturanummer, kontering, kundenavn/-nummer, beløb og moms. Såfremt nævnte oplysninger udskrives, kan specifikation af vareart, stykpris og antal opbevares elektronisk.

Det er udvalgets opfattelse, at det bør være tilstrækkeligt, at det interne bilag hos sælger i den givne situation registreres elektronisk, således at udskrivning i klarskrift indeholdende alle fakturaoplysninger kan finde sted på anfordring. Savel afsender som modtager har i opbevaringsperioden pligt til at kunne dokumentere de enkelte overførsler på varelinieniveau på anfordring. Der kan ved anvendelse af elektroniske overførsler opnås en række fordele for savel sælger som køber i form af både hurtigere og billigere overførsel af information.

I forhold til traditionelt bogholderi kan sælger drage fordel af den elektroniske databehandling ved at samle salgstransaktioner for en periode og for denne periode udskrive et samlet grundbilag til køber. For køber medfører den elektroniske overførsel en væsentlig reduktion af registreringsomkostningerne, idet den manuelle indtastning af købsfakturaer undgås. Det vil dog kræve en veltilrettelagt forretningsgang omkring kontrol af modtagelse og afstemning af elektroniske overførsler med den fra sælger fremsendte transaktionsliste, for at systemet kan virke betryggende for køber. Af hensyn til afstemningen og verifikationen er det derfor nødvendigt, at den fremsendte transaktionsliste eller uddrag af denne indeholder tilstrækkelige informationer til at dokumentere de skete papirløse transaktioner. Der kan opnås en betydelig forenkling

ved kun at fremsende et bilag, der omfatter alle transaktioner mellem køber og sælger for en periode. Efter udvalgets opfattelse må en sådan periode ikke overstige 1 måned.

7 - OPBEVARING.

Benyttelse af edb-medier i bogføringen rejser - eller forstærker - en række problemer i bogføringen, idet bogføringens funktion forudsætter tilstedeværelse af bestemte hjælpemidler, såvel i form af maskinel som af prograrmmel. Endvidere gøres bogføringen mere sårbar ved, at mange oplysninger kan samles på en meget begrænset plads, det være sig i form af disketter, magnetband eller lignende.

Grundbilaget skal i henhold til bogføringslovens bestemmelser om opbevaringspligt opbevares i fem år efter regnskabsårets udløb. Der er i den nuværende lovgivning åbnet mulighed for at grundbilag på linie med andet regnskabsmateriale kan mikrofilmes. Makulering af grundbilag som er mikrofilmet kan dog først finde sted 1 år efter regnskabsårets udløb.

Det er i dag teknisk muligt at affotografere eller indlæse grundbilag på elektroniske medier. Lagring af grundbilagene på elektroniske medier vil indebære, at grundbilag kan fremkaldes på skærmterminaler, og der vil således være tale om en betydelig lettelse af virksomhedernes muligheder for at rationalisere arkivering og fremfindingsprocedurer.

Såfremt fremgangsmåden ved affotografering/indlæsning og lagring er lige så sikker som den mikrofilming, der tillades idag, nærer udvalget ingen betænkelighed ved at tillade en sådan elektronisk opbevaring af grundbilag.

Det er dog en forudsætning for udvalgets overvejelser, at alle oplysninger og antegnelser på bilagsmaterialet fastholdes i den nye opbevaringsform, idet det afgørende ikke er, hvordan eller på hvilket medie lagring sker, men derimod at grundbilagene kan fremkaldes i deres originale form.

Efterforskningsmæssigt set vil en sådan lagring ikke betyde nogen væsentlig ændring i den gældende **retstilstand**, hvor den tilladte **fremgangsmåde** med mikrofilming af **bogføringsbilag** - med makulering af de modtagne originale bilag 1 år efter udgangen af det regnskabsår bilagene vedrører - udelukker **muligheden** for at fremskaffe det originale bilag. Dog skal der gøres opmærksom på, at den **elektroniske lagring** er langt mere **kompliceret** end den omtalte **mikrofilming**. Dette kan medføre **særlige problemer i forbindelse med konkurs** og lignende.

Der var i udvalget enighed om, at grundbilag skal opbevares 1 år efter **regnskabsårets** udløb.

løvrigt foreslås **bestemmelserne** i nugældende **bogføringsbekendtgørelses** § 7, stk. 5-8, bevaret, således at ovennævnte forslag alene indarbejdes som et tillæg til disse bestemmelser.

Kravet om opbevaring af originale bilag og **bogholderi**specifikationer har aldrig været nogen garanti for, at den information, som **typisk dokumentet** var bærer af, ikke kunne gå tabt. **Klarskriftskravet** har jo aldrig været kombineret med et krav om opbevaring af dokumenter i brand- og indbrudssikre bokse. Med nye **bestemmelser**, der **tillader** opbevaring på **databærende medie**, må det forventes, at mange "dokumenter" sarrmenkøres, hvorved muligheden for at en enkelt fejl, et enkelt uheld eller **manipulation medfører tab af mange informationer** øges. Det er udvalgets opfattelse, at der ikke bør optages detaljerede **bestemmelser** om opbevaring hverken i selve loven eller bekendtgørelsen - udover en **rigoristisk bestemmelse** om, at opbevaring skal ske på en sådan måde, at materialet sikres mod ødelæggelse og **forvanskning**. **Bestemmelserne** kan formuleres som **bemærkninger** til loven, således at der herved fastlægges et materielt indhold af begrebet "GOD OPBEVARINGSSKIK". Det nærmere indhold heraf kan materielt udformes som følger:

- 1) at den elektroniske opbevaring sker på betryggende vis, indebærer:
at der foreligger beskrivelser af, hvorledes de enkelte registre er lagret (feltindhold, recordopbygning m.v.)
forsvarlig opbevaring af lagringsmediet samt back-up heraf
anvendelse af bestandige lagringsmedier under hensyntagen til opbevaringstidens omfang
- 2) at det nødvendige maskinel, programmel og personel stilles til rådighed for dem, der i henhold til lovgivningen har adgang til de opbevarede data, f.eks. myndigheder og ekstern revision.

Ovennævnte betragtninger gælder alene den elektroniske opbevaring af de data, som virksomheden selv har produceret, hvorimod kravene til opbevaring af eksterne grundbilag bør sikre:

- a) at eksterne grundbilag opbevares i original i hele den opbevaringspligtige periode, med mindre de nugældende regler om mikrofilming (som udvidet jfr. pkt. b) benyttes af den bogføringspligtige.
- b) de nuværende regler om anvendelse af mikrofilm bibeholdes, og tilsvarende regler indføres for elektronisk lagring af grundbilag, såfremt lagringen sker på medier, der kan sidestilles med mikrofilm (d.v.s. billeder af originalbilag med attester, påtegninger m.v., uden teknisk mulighed for at ændre i billedet efter lagring, myndigheders adgang til udstyr m.v.).

Benyttelse af edb-medier i bogføringen forudsætter, at der konstant er de hjælpemidler til rådighed, som er nødvendige for at "oversætte" bogføringen til klarskrift. Det forudsætter:

- 1) at det nødvendige hardware og software er til rådighed i hele den opbevaringspligtige periode, således at udskrivning kan ske umiddelbart på anfordring.
- 2) at elektronisk lagrede data på ethvert tidspunkt kan udskrives umiddelbart i en sådan form (indhold og sortering), at revisionssporet er til stede.

Dette indebærer, at lagringen skal ske i samme form som de bilag m.m., der erstattes af den elektroniske lagring.

- 3) såfremt pkt. 1 ikke længere kan overholdes, f.eks. i forbindelse med udskiftning af systemer, virksomhedsophør eller lignende, skal elektronisk lagrede data printes i overensstemmelse med pkt. 2.

Udnyttelse af de fordele, som edb-behandling rummer, indebærer blandt andet, at flere typer oplysninger, transaktioner m.v. kan integreres i bogføringen. Herved bliver bogføringen mere omfattende, end det hidtil har været sædvanligt, og mængden af regnskabsmateriale vokser tilsvarende. Der vil navnlig være tale om en stærk progressiv vækst i materialets omfang, når lagerregnskabet integreres i bogføringen. En konsekvens heraf er, at det "integrerede" materiale bliver regnskabsmateriale og dermed omfattet af opbevaringspligten. Denne udvidelse skaber behov for særlige sikkerhedsrutiner for visse dele af regnskabet og kan indebære øgede opbevaringsudgifter. Hensynet til regnskabets autenticitet vil således tale for, at der ikke efter regnskabets afslutning - eller ikke efter et senere tidspunkt - kan foretages ændringer i det økonomiske regnskab, medens der er behov for løbende at kunne opdatere lagre, debitor- og kreditorkonti m.v. Disse hensyn kan sikres varetaget gennem sammenhængen mellem regnskabets enkelte bestanddele.

I de tilfælde, hvor en bogføringspligtig - på trods af at bogføringen er ført og foreligger på edb-medier - alligevel vælger at udskrive, har udvalget drøftet, om der i så fald desuden bør stilles krav om, at dataregistreringen ikke må slettes.

Det er fra toldvæsenets side anført, at myndighedernes kontrolmæssige opgaver over for virksomhederne som hovedregel gennemføres som en efterfølgende regnskabskontrol for en fler-årig (op til 4-5 år) periode. En smidig, effektiv og ressourcemæssig forsvarlig kontrol forudsætter anvendelse af datama-

skinen i kontrolarbejdet, hvorfor det vil være nødvendigt, at virksomhedernes regnskabsoplysninger på datamedier opbevares.

Det er heroverfor gjort gældende, at et sådant krav ikke er teknisk/økonomisk gennemførligt.

De anlæg, der anvendes i dag, vil i almindelighed ikke have lagerkapacitet, og vil ofte ikke kunne udbygges til den lagerkapacitet, der er nødvendig for at kunne lagre kartoteker m.v. elektronisk i 5 år, hvortil kommer, at det programmel, der anvendes, i mange tilfælde ikke vil kunne styre en sådan lagring.

Udover de tekniske problemer må et krav om udbygning til 5 års lagerkapacitet af alle landets edb-installationer vurderes at indebære udgifter for virksomhederne af meget betydelig størrelse.

Anvendelsen af edb til bogføring i en virksomhed giver i sig selv mulighed for en effektivisering af myndighedernes kontrolarbejder set i forhold til de virksomheder, hvor bogføringen er tilrettelagt som et manuelt system.

Det kan derfor forekomme inkonsekvent og vel også betænkeligt, hvis virksomheder, der anvender edb, alene af kontrolmæssige årsager skal opfylde særlige skærpede krav i forhold til det almindelige krav om, at bogføringen skal foreligge i klar skrift.

I det omfang toldvæsenet ønsker at anvende edb til effektivisering af kontrolarbejdet, bør arbejdet tidsmæssigt kunne tilrettelægges under hensyntagen til den elektroniske opbevaringsperiode, der af økonomiske/tekniske årsager er valgt af den enkelte erhvervsvirksomhed.

Det skal i den forbindelse præciseres, at det nødvendige maskinel, programmel og personel skal stilles til rådighed for bl.a. toldmyndighederne.

8. SYSTEMBESKRIVELSE.

Det er udvalgets opfattelse, at der som udgangspunkt ikke bør stilles særlige specificationskrav til edb-baseret bogføring sammenlignet med traditionel bogføring. Det afgørende er, om edb-baseret bogføring giver mulighed for kontrol af revisionssporet og udskrivning af ønskede specificationer på papir. Såfremt sikkerhed herfor kan opnås, vil kravet, om at bogføringen skal foreligge i klarskrift på papir, kunne fraviges.

Foretages bogføring ved hjælp af edb, skal der foreligge en beskrivelse af bogførings- og regnskabssystemets opbygning.

Denne systembeskrivelse skal indeholde en beskrivelse af:

kontoplan

konteringsinstruks

automatiske genererede posterings, herunder hvorledes de beregnes, bogføres og dokumenteres samt med hvilken frekvens de foretages.

Kravet om en systembeskrivelse skal principielt gælde for alle former for anvendelse af edb i bogføringen. Det er således uden betydning, om der anvendes små standardsystemer, store integrerede systemer eller "systemer", hvor den manuelle bogføring er det væsentligste. Herefter bliver der tale om et krav om en efter forholdene afpasset systembeskrivelse.

Det udfyldende princip for den afpassede systembeskrivelses indhold vil udover det nævnte være, at det af beskrivelsen skal fremgå, hvorledes det i systemet sikres

at regnskabsposterne kan opløses i grundposter og omvendt
at grundbilag sikres for enhver ændring
at der foreligger kvitteringsliste/journal for enhver ændring
at automatisk genererede transaktioner dokumenteres
at revisionssporet dokumenteres i forbindelse med surrma-
tioner

Det nævnte skal omfatte alle for bogføringen relevante konti (kartoteker). Der vil typisk være tale om finansbogholderi-konti, kreditorkonti, debitoronti og lønkonti.

Formålet med en systembeskrivelse i en bogførings- og regn-skabsmæssig sammenhæng er at muliggøre kontrolmuligheden med de bogholderimæssige poster og ved maskinel bogføring. En sådan systembeskrivelse skal som tidligere nævnt omfatte bl.a. record-layout og feltforklaringer. Formålet med beskrivelsen vil være at skabe mulighed for at kunne følge systemet og fastlægge, hvilke informationer, der går ind i systemet, informationernes betydning, hvorledes informationerne behandles og hvilket output, der kommer ud af behandlingen.

Udvalget har under inspiration fra de svenske bogføringsbe-stenmelser drøftet hensigtsmæssigheden i at opstille krav om en "behandlingshistorik", hvormed menes en beskrivelse af de gennemførte bearbejdninger i systemet. Der er i modsætning til systembeskrivelsen tale om en beskrivelse, der retter sig mod driften af systemet i form af f.eks. operatørrapporter, driftsstatistikker, systemlog og programændringsrekvisitioner.

Det er udvalgets opfattelse, at en sådan beskrivelse af drif-ten retter sig mod edb-driftsmiljøet. Beskrivelsen vil typisk ikke bidrage væsentligt til sikring af kontrolmuligheden ved-rørende bogholderimæssige poster og ved maskinel bogføring. En systembeskrivelse, der opfylder de ovenfor nævnte krav, vil være tilstrækkelig i

den henseende. Det skal af denne beskrivelse bl.a. fremgå, hvorledes revisionssporet er sikret i edb-bogføringen.

Revisionssporet er ikke nødvendigvis det samme i alle virksomheder, idet virksomhedernes størrelse, bogføring og bogføringsorganisation stiller forskellige krav til revisionssporets udformning.

9 • SIKKERHED OG KONTROLFORANS TAL TNINGER.

Det er en forudsætning ved anvendelse af elektronisk databehandling, at der findes et minimum af interne kontrolforanstaltninger, som må foretages på forskellige niveauer i edb-processen. Opgaven bliver herefter at fastsætte kriterier for kontrol i edb-behandlingens enkelte faser. Hvordan disse kontrolforanstaltninger konkret skal udformes må være op til den enkelte bruger, blot foranstaltningerne er tilstrækkelige til at sikre korrekt registrering og dokumentation i overensstemmelse med "god bogføringsskik".

10. HVOR FØRES REGNSKABET - OG PÅ HVILKET SPROG.

Der var i udvalget enighed om, at bogføring og regnskab skal "føres" i Danmark, hvilket forstås på den måde, at lagringsmediet fysisk skal være tilstede i Danmark. I de tilfælde, hvor kravet ikke opfyldes, skal der ske udskrivning i klarskrift, og således at det udskrevne opbevares i Danmark.

Det forudsættes, at regnskabssproget er dansk, og at hidtidig praksis dermed videreføres uden særskilt retlig regulering.

11. EDB-SERVICEBUREAUER.

Det præciseres, at ansvaret for opfyldelse af bogføringslovens og —bekendtgørelsens bestemmelser alene påhviler den bogføringspligtige.

12• KONKLUSION - BEKENDTØGELSENS HJEMMEL.

I bilag 46, bogføringsudvalgets 6. notat om udkast til revideret bogføringslov, foreslås § 6 erstattet med følgende bestemmelse:

Stk. 1. I det omfang, det er nødvendigt for at kunne følge bogføringssystemet, skal der foreligge en beskrivelse af bogføringens organisation og opbygning, herunder de anvendte hjælpemidler og deres funktion samt den anvendte kontoplan.

Stk. 2. Anvendes elektronisk databehandling i forbindelse med bogføringen, skal beskrivelsen i stk. 1 i fornødent omfang suppleres med en beskrivelse af databehandlingssystemet, således at det er muligt uden vanskelighed at følge og kontrollere de enkelte posters behandling.

Stk. 3. De i stk. 1 og 2 omtalte beskrivelser betragtes som regnskabsmateriale.