

# **BOGFØRINGS- VEJLEDNING**

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen  
Juni 1999

## Forord

Denne vejledning er udarbejdet i tilslutning til loven om bogføring, som træder i kraft den 1. juli 1999. Bemærkningerne til forslaget til bogføringsloven påpeger behovet for vejledningen.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens tidligere ”Bogføringsvejledning”, der blev udgivet i 1991, har tabt sin aktualitet og udgives derfor ikke længere. Denne nye vejledning erstatter den tidligere, men er struktureret anderledes og henvender sig først og fremmest til fagfolk.

Vejledningen kan ikke give svar på alle spørgsmål om eller løse samtlige problemer indenfor bogføringen. Bliver De stillet overfor spørgsmål, som ikke er behandlet i vejledningen, kan De rette forespørgsel herom til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Til brug for udarbejdelsen af vejledningen blev der nedsat en arbejdsgruppe, der har ydet en værdifuld indsats og har medvirket væsentligt ved udformningen af vejledningen.

Den nedsatte arbejdsgruppe bestod af følgende:

Formand, statsautoriseret revisor Ole Michael Friis, statsautoriseret revisor Lars Aggergren, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer FSR, vicesstatsadvokat Ulla Høg, Statsadvokaten for Særlig økonomisk Kriminalitet, konsulent Torben Jensen, Danske Andelsselskaber og Landbrugets Rådgivningscenter, fagkonsulent Torben Jørgensen, Foreningen af Registrerede Revisorer FRR, , specialkonsulent Torben Møller, Økonomistyrelsen, registreret revisor Mogens Olsen, Foreningen af Registrerede Revisorer FRR, advokat Carl Erik Skovgaard Sørensen, Advokatrådet, økonomichef Jesper Bøgh Uldbjerg, Dansk Handel & Service og fuldmægtig Claus Zacho, Told- og Skattestyrelsen.

Fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen deltog kontorchef Olaf Hasselager, fuldmægtig Poul Hove og fuldmægtig Stig Windfeld.

Vejledningen har været forelagt og godkendt af Regnskabsrådet.

## INDHOLDSFORTEGNELSE

<b>1.</b>	<b>INDLEDNING.....</b>	<b>6</b>
<b>2.</b>	<b>FORMÅL MED BOGFØRING .....</b>	<b>8</b>
<b>3.</b>	<b>BOGFØRINGS- OG REGNSKABSPLIGT.....</b>	<b>12</b>
3.1.	PLIGT TIL AT BOGFØRE OG OPBEVARE REGNSKABSMATERIALET .....	12
3.1.1.	DANSKE ERHVERVSDRIVENDE VIRKSOMHEDER .....	14
3.1.2.	UDENLANDSKE VIRKSOMHEDERS DANSKE ERHVERVSAKTIVITETER .....	18
3.1.3.1.	VIRKSOMHEDER , DER ER AFGIFTSPLIGTIGE ELLER FULD ELLER BEGRÆNSET SKATTEPLIGTIGE HER I LANDET.....	20
3.1.3.2.	VIRKSOMHEDER, DER MODTAGER VISSE BETINGEDE TILSKUD .....	20
3.1.3.3.	HEL ELLER DELVIS FRITAGELSESMULIGHED.....	21
3.1.4.	UNDTAGELSER.....	22
3.1.4.1.	LOV OM STATENS REGNSKABSVÆSEN M.V.....	22
3.1.4.2.	REGNSKABSREGLER EFTER LOV OM KOMMUNERNES STYRELSE.....	22
3.1.4.3.	ANDRE REGLER.....	23
3.1.5.	IKRAFTTRÆDELSEREGLER.....	23
3.1.5.1.	TIDLIGERE IKKE BOGFØRINGSPLIGTIGE .....	23
3.1.5.2.	PERSONLIG VIRKSOMHED VED VISSE MINDRE LANDBRUG M.V.....	24
3.2.	REGNSKABSPLIGT .....	24
<b>4.</b>	<b>GENERELLE GRUNDLÆGGENDE KRAV TIL BOGFØRING OG BESKRIVELSER AF ANVENDTE SYSTEMER .....</b>	<b>26</b>
4.1.	GOD BOGFØRINGSSKIK .....	26
4.2.	ART OG OMFANG .....	27
4.3.	OVERBLIK .....	28
4.4.	SIKKERHED .....	29
4.5.	REGNSKABSMATERIALET.....	30
4.5.1.	REGISTRERINGER .....	30
4.5.2.	BESKRIVELSE AF BOGFØRINGEN .....	31
4.5.3.	BESKRIVELSE AF SYSTEMER TIL AT OPBEVARE OG FREMFINDE MATERIALET .....	32
4.5.4.	BILAG OG ANDEN DOKUMENTATION.....	32
4.5.5.	OPLYSNINGER I ØVRIGT .....	33
4.5.6.	REGNSKABER .....	33
4.5.7.	REVISIONSPROTOKOLLER .....	35
4.6.	FÆLLES FOR ALLE FREMGANGSMÅDER.....	36
4.6.1.	TRANSAKTIONSSPOR.....	36
4.6.1.1.	HVAD MENES DER MED TRANSAKTIONSSPOR ? .....	36
4.6.1.2.	PROBLEMATIK .....	37
4.6.2.	KONTROLSPOR.....	37
4.6.2.1.	HVAD MENES DER MED KONTROLSPOR ? .....	38
4.6.2.2.	PROBLEMATIK .....	39

<b>5.</b>	<b>REGISTRERINGER.....</b>	<b>44</b>
5.1.	NØJAGTIGT OG SNAREST MULIGT .....	44
5.2.	ALLE TRANSAKTIONER.....	45
5.3.	RÆKKEFØLGE, HENVISNING OG REFERENCE.....	46
5.4.	AFSTEMNINGER .....	46
5.5.	MØNTFOD.....	47
5.5.1.	DANSKE KRONER ELLER EURO .....	47
5.5.2.	RELEVANT FREMMED VALUTA OG BETINGELSER.....	48
5.5.3.	OVERGANG TIL REGISTRERING I ANDEN MØNT .....	49
5.5.4.	OMREGNINGSKURS .....	49
<b>6.</b>	<b>DOKUMENTATION FOR REGISTRERINGER.....</b>	<b>51</b>
6.1.	BILAG .....	51
6.1.1.	EKSTERNE/INTERNE BILAG OG BEVISVÆRDI.....	52
6.1.2.	ELEKTRONISKE OVERFØRSLER, HERUNDER EDI.....	54
6.1.2.1.	KRYPTERING ELLER ELEKTRONISK SIGNATUR .....	54
6.1.3.	AUTOMATISK GENEREREDE REGISTRERINGER.....	55
6.2.	MINDSTEKRAV TIL BILAG .....	55
<b>7.</b>	<b>OPBEVARING AF REGNSKABSMATERIALET.....</b>	<b>57</b>
7.1.	OPBEVARINGSPERIODE.....	57
7.1.1.	DETAILHANDELSVIRKSOMHEDER.....	57
7.2.	OPBEVARINGSMÅDE.....	58
7.3.	OPBEVARINGSMEDIER, KRAV OG BESKRIVELSE.....	59
7.4.	GEOGRAFISK OPBEVARINGSSTED .....	60
7.5.	OPHØR AF BOGFØRINGSPLIGTEN.....	64
7.6.	LEDELSESÆNDRING OG -PLIGTER.....	64
<b>8.</b>	<b>BESKRIVELSE AF ANVENDTE SYSTEMER .....</b>	<b>66</b>
8.1.	FORMÅL MED BESKRIVELSE AF DE ANVENDTE SYSTEMER .....	66
8.2.	KRAV TIL BESKRIVELSEN AF REGISTRERINGEN .....	66
8.2.1.	INDHOLDET AF BESKRIVELSEN AF REGISTRERINGEN .....	67
8.3.	KRAV TIL BESKRIVELSE AF OPBEVARINGEN AF REGNSKABS- MATERIALE.....	69
8.3.1.	INDHOLDET AF BESKRIVELSEN AF OPBEVARINGEN AF REGNSKABSMATERIALET.....	70
8.4.	UDFORMNING OG SPROG.....	71
8.5.	BESKRIVELSE AF ANVENDTE AUTOMATISKE SYSTEMER .....	73
<b>9.</b>	<b>OFFENTLIGE MYNDIGHEDERS ADGANG TIL REGNSKABSMATERIALET .....</b>	<b>75</b>
9.1.	HVILKE MYNDIGHEDER .....	75
9.2.	HVAD DÆKKER FORPLIGTELSEN .....	75
9.2.1.	UDSKRIFT I KLARSKRIFT M.M. ....	76
9.2.2.	HJÆLPEMIDLER .....	76
9.2.3.	OMREGNING OG OVERSÆTTELSE .....	77
9.3.	TIDSRIST.....	77

<b>10.</b>	<b>OVERTRÆDELSE, ANSVAR OG STRAF .....</b>	<b>79</b>
10.1.	STRAFANSVAR FOR OVERTRÆDELSE AF BOGFØRINGSLOVEN .....	79
10.2.	PERSONLIGE VIRKSOMHEDER .....	79
10.3.	SELSKABER OG ERHVERVSDRIVENDE FONDE .....	81
10.4.	RETTIGHEDSFRAKENDELSE .....	81
10.5.	FORÆLDELSE .....	82
<b>11.</b>	<b>IKRAFTTRÆDELSE .....</b>	<b>83</b>

## **BILAG TIL VEJLEDNINGEN**

I.	SAMMENLIGNING MELLEM DEN NYE BOGFØRINGSLOV OG DEN AFLØSTE BOGFØRINGSLOV MED BEKENDTGØRELSE	
	<b>PARAGRAFNØGLE .....</b>	<b>84</b>
II.	OVERSIGT OVER ÆNDRINGER I DEN NYE BOGFØRINGSLOV .....	86
III.	ORDLISTE OVER BEGREBER OG UDTRYK MED DEFINITIONER OG FORKLARINGER .....	88
IV.	EKSEMPEL PÅ INDHOLD I BESKRIVELSEN AF ET STORT OG KOMPLEKS IT-BASERET SYSTEM .....	91
V.	STIKORDSREGISTER .....	94
VI.	BOGFØRINGSLOVEN .....	97

## Kapitel 1.

### Indledning

Formålet med vejledningen er først og fremmest at supplere bogføringsloven, der blev vedtaget den 17. december 1998<sup>1</sup>. Denne er i højere grad end før udformet med rammebestemmelser, som tidligere var indeholdt i den bekendtgørelse, der ved lovens ikrafttrædelse ophæves. Lovens rammebestemmelser overlader her i størst muligt omfang detaljerne til god bogføringsskik.

For at samle op på god bogføringsskik og for at knytte bånd til detaljer, som er taget ud af lov og bekendtgørelse, forsøger vejledningen mere detaljeret at uddybe og redegøre for rammerne i bogføringsloven.

Baggrunden for en ny bogføringslov er, at nye strukturer, virksomhedernes internationalisering og anvendelse af ny informationsteknologi på en række områder har givet problemer i forhold til den tidligere lovgivning. Den nye lov skal endvidere være mere fremtidssikret over for de stadige forandringer i den teknologiske udvikling og anvendelse, hvis konsekvenser det er umuligt at forudse.

Den tidligere bogføringslov indeholdt kun få bestemmelser suppleret med en hjemmel for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til udstedelse af en bekendtgørelse. Hjemlen blev udnyttet ved *bekendtgørelse nr. 598 af 21. august 1990 om erhvervsdrivende virksomheders bogføring, årsregnskaber og opbevaring af regnskabsmateriale*. Bekendtgørelsen vil blive ophævet med virkning fra den nye lovs ikrafttræden den 1. juli 1999. En del af bekendtgørelsens bestemmelser er nu medtaget i den nye lov.

De grundlæggende ændringer i bogføringsloven er:

- ◆ Bogføringspligten
- ◆ Formålsbestemt bogføring
- ◆ Ret til at bogføre i euro og under visse betingelserne i anden fremmed valuta
- ◆ Forenkling af reglerne om opbevaring
- ◆ Lempelse for opbevaring i udlandet
- ◆ Præcisering af opbevaringspligten ved ledelsens fratræden og virksomhedens ophør
- ◆ Afgrænsning af regnskabsmateriale
- ◆ Skærpelse af straf for overtrædelse af loven

---

<sup>1</sup> Lov nr. 1006 af 23. december 1998, der er optrykt som BILAG VI i vejledningen.

Vejledningen beskriver ikke alle detaljer i loven, men holdes på et generelt niveau. Den skal ikke erstatte en nærmere gennemgang af lovens særskilte bestemmelser.

Vejledningen forsøger at afdække en række problemstillinger og forklare lovens bestemmelser. I et vist omfang indeholder den også fortolkning af lovens generelle vendinger. Fortolkningsbidragene tager deres udgangspunkt i lovens grundlæggende kvalitetskrav og generalklausulen ”god bogføringsskik”.

Strukturen følger i det store hele disponeringen i bogføringsloven. Herved benyttes nogenlunde samme systematik som i den tidligere bogføringsvejledning.

Vejledningen omfatter i princippet kun reglerne om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale i den nye bogføringslov. Andre lovgivninger er ikke medtaget. Ej heller omtales de regler om årsregnskaber, der hidtil fandtes i kapitel 2 i bogføringsbekendtgørelsen. De vil blive inddraget i en ny samlet årsregnskabslov, som er under forberedelse. Indtil da vil disse regler blive videreført groft set uændret i en særlig - på redigeringstidspunktet endnu ikke udstedt - bekendtgørelse. Denne har hjemmel i bogføringsloven.

Ændringer i skatte- og afgiftslovgivningen som konsekvens af den nye lov, er heller ikke taget med i vejledningen.

Målgruppen for vejledningen er først og fremmest de personer, der jævnligt beskæftiger sig med bogføring, f.eks. revisorer, ansatte i en virksomheds regnskabsfunktion og andre regnskabskyndige. Men også for personer med mindre regnskabserfaring, kan vejledningen måske være til nytte. Bemærk dog, at det ikke har været målet at lave en vejledning i elektronisk bogføring.

Vejledningen i bogform vil kunne anskaffes hos Forlaget Thomson A/S, Forlaget FSR og være tilgængelig på Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hjemmeside på internettet

***<http://www.eogs.dk>***

## Kapitel 2.

### Formål med bogføring

En virksomhed bogfører for at

- **fastholde**
- **bearbejde og**
- **dokumentere**

oplysninger om sit økonomiske hændelsesforløb.

Ved hjælp af bogføringen beskrives altså de økonomiske konsekvenser af alle virksomhedens transaktioner samt de øvrige hændelser og forhold, der har påvirket virksomhedens økonomi.

Virksomhedens økonomi omfatter ikke blot dens øjeblikkelige likvide situation men i lige så høj grad dens præstationsevne i form af indtjening og resultat samt overlevelse som going concern beskrevet ved den økonomiske stilling.

Bogføringen fastholder ved registrering økonomiske data om transaktioner og hændelser, der er basis for virksomhedens efterfølgende bearbejdning og anvendelse i øvrigt af disse data.

Bearbejdning og anvendelse af data omfatter navnlig opgørelser og opstillinger af regnskaber, herunder års- og andre perioderegnskaber, samt udarbejdelse af kalkuler, analyser, statistikker eller budgetter, jf. i øvrigt figuren side 11.

Erhvervsdrivende virksomheder og visse andre ikke-erhvervsdrivende virksomheder, der er nævnt i loven, **skal** bogføre og opbevare regnskabsmaterialet, se nærmere herom i kapitel 3. Det kan selvfølgelig også forekomme, at ikke-bogføringspligtige gør det frivilligt, eventuelt på grund af aftale .

Transaktioner og hændelser skal for at blive bogført være af økonomisk karakter. Det betyder, at de skal indeholde pengeværdier direkte eller skal indeholde oplysninger, der gør, at en handling eller en hændelse kan opgøres til pengeværdier.

Samfundet har en betydelig interesse i, at erhvervsdrivende virksomheder har en pligt til at bogføre og opbevare regnskabsmaterialet. Som følge heraf er der behov for et ensartet og fælles sæt af lovregler, som gælder alle erhvervsdrivende virksomheder og andre virksomheder, hvori samfundet har interesse.



Alle interessegrupper forventer, at virksomhedens registreringer er relevante, dvs. aktuelle og nøjagtige samt pålidelige, dvs. dokumenter- og reviderbare mv. Derfor er der lovgivet om bogføring.

Et fornuftig tilrettelagt og veldesignet regnskabssystem - afpasset efter virksomhedens art og kompleksitet samt omfanget af transaktioner i antal og størrelse - tilgodeser disse hensyn. Herved får virksomheden et løbende overblik over sin økonomi.

Styringen af virksomhedens løbende udvikling og økonomi er fundamentale opgaver i virksomheden. Et væsentligt element i denne styringsproces er det etablerede regnskabssystem. Dette bygger på bogføringssystemet, integrationen mellem de to systemer og på hvorledes det er organiseret.

Desuden er bogføringen grundlaget for virksomhedens årsregnskab. Årsregnskabet er det slutprodukt, der en gang hvert år udarbejdes på baggrund af bogføringens registreringer for samme periode. Årsregnskaber har betydning for virksomhedens relationer til kapitalmarkedet og de forskellige interessegrupper: ejere og investorer, penge- og varekreditorer, medarbejdere, alliancepartnere, kunder, offentlige myndigheder og offentligheden. Revisionspåtegningernes oplysninger mht. bogføring kan også give regnskabsbrugerne relevant information om miljøet for regnskabsafleggelsen mv.

Offentlige myndigheder har opgaver, der gør virksomhedens bogføring relevant for dem. Blandt disse hører kontrol med overholdelse af loven samt modtagelse og behandling af regnskabsdata til brug for opkrævning af skatter og afgifter samt registrering og bearbejdning af de økonomiske oplysninger.

De offentlige myndigheder har således brug for, at korrekt registrerede informationer er til stede i virksomhederne og kan formidles til myndighederne. Også derfor forpligter loven virksomhederne til at registrere deres transaktioner og til at opbevare disse.

Bogføringsloven regulerer de fælles mindstekrav, der indfrier de samfundsmæssige informationsbehov og samtidigt giver mulighed for den nødvendige kontrol.

Den nye bogføringslov forsøger ved et samlet sæt af regler at afhjælpe vanskeligheder og gøre det muligt at samle regler, der er spredt omkring i særlove. Denne målsætning er endnu ikke fuldt opfyldt.

En sådan samling kan også lette revisorers og myndigheders undersøgelse og derved, f.eks. medvirke til at lette de byrder, der er foranlediget af revisions- og kontrolbehov.

Skatte- og afgiftsmyndighederne og Danmarks Statistik er nok de væsentligste offentlige brugere af virksomhedernes regnskabsdata, men også tilskudsbevilgende, sociale og andre kontrollerende myndigheder anvender virksomhedernes regnskabsoplysninger.

Her kan dels være tale om at tage oplysningerne fra virksomhedernes årsregnskaber, navnlig dem der offentliggøres hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Dels foreligger oplysningerne i de regnskaber, der indsendes til skattemyndighederne efter skattekontrolløven. Dels kan der være tale om særskilte indberetninger til andre offentlige myndigheder. Her spiller oplysningerne til Danmarks Statistik og til tilskudsmyndighederne en stor rolle. I det omfang der er tale om lovpligtige oplysninger, har bogføringsloven tilgodeset denne flerhed af hensyn i sit krav om transaktionsspor ikke blot med henblik på driftsøkonomiske årsregnskaber men også med henblik på regnskaber, opgørelser og opstillinger til skatteformål og andre interesser.

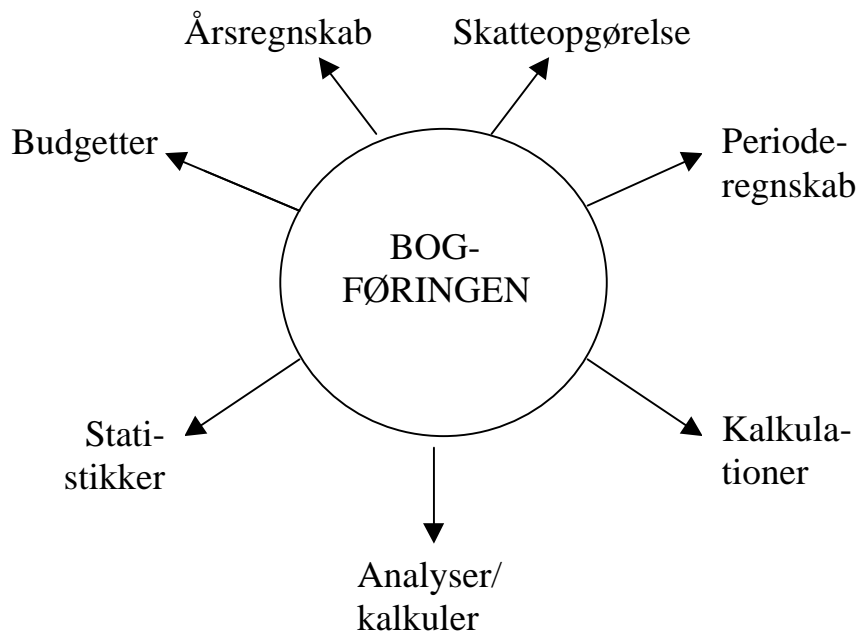
Der arbejdes på at koordinere disse hensyn, dels ved samordnede postnomenklaturer<sup>2</sup>, dels ved fælles indsamlingssteder for flere myndigheder. Dette skal gøre det muligt at undgå dobbeltindberetninger og derved fjerne et væsentligt irritationsmoment – for slet ikke at tale om omkostninger – for virksomhederne. Det er derfor vigtigt for samfundet, at lovgivningen tilgodeser sådanne forenklinger i videst muligt omfang.

Det har imidlertid ikke kunnet undgås, at hensynet til offentlig myndigheder i et vist omfang er kommet i konflikt med en fuld udnyttelse af de muligheder, der ligger i landvindingerne på det elektroniske område – noget der navnlig har gjort sig gældende mht. opbevaring af regnskabsmaterialet i udlandet. Så længe Den Europæiske Union eller det internationale samfund i det hele taget ikke har sikret en rimelig kontroladgang på tværs af landegrænser, dels ved lovgivning dels ved videreudvikling af de elektroniske muligheder, kan det være vanskeligt at undgå sådanne bånd på virksomhedernes muligheder for at benytte den moderne teknik.

---

<sup>2</sup> Fælles rammer med ensartet meddelelsesstandard, samordnet terminologi og strukturer

Eksempler på anvendelse og bearbejdning af bogføringens oplysninger:



**FIGUR**

## Kapitel 3.

### **Bogførings- og regnskabspligt**

Dette kapitel forklarer, hvilke virksomheder, organisationer, sammenslutninger m.v. og udenlandske virksomheders danske erhvervsaktiviteter (herefter kaldet virksomheder), der er omfattet af bogføringsloven, og som derfor skal bogføre og opbevare regnskabsmateriale efter denne lovs regler.

Disse virksomheder skal - bortset fra udenlandske virksomheders danske erhvervsaktiviteter og de ikke-erhvervsdrivende skatte- eller afgiftspligtige virksomheder - også aflægge årsregnskab eller tilskudsregnskab, men bogføringsloven som sådan beskæftiger sig ikke med årsregnskaber. Se dog herom under afsnit 3.2.

#### 3.1 Pligt til at bogføre og opbevare regnskabsmateriale

Nedenfor vises en opstilling over de pligtige og ikke-pligtige virksomheder m.v. med henvisning til de relevante afsnit om emnet i dette kapitel i parentes.

##### **Pligt til at bogføre og opbevare efter bogføringsloven:**

- \* Danske erhvervsdrivende virksomheder (3.1.1)
- \* Udenlandske virksomheders erhvervsdrivende aktiviteter i Danmark (3.1.2)
- \* Ikke-erhvervsdrivende virksomheder mv., der er afgiftspligtige eller fuldt eller begrænset skattepligtige her i landet (3.1.3.1)
- \* Ikke-erhvervsdrivende virksomheder mv., der modtager visse tilskud (3.1.3.2)

##### **Ikke pligt til at bogføre og opbevare efter bogføringsloven:**

Virksomheder mv. der er omfattet af:

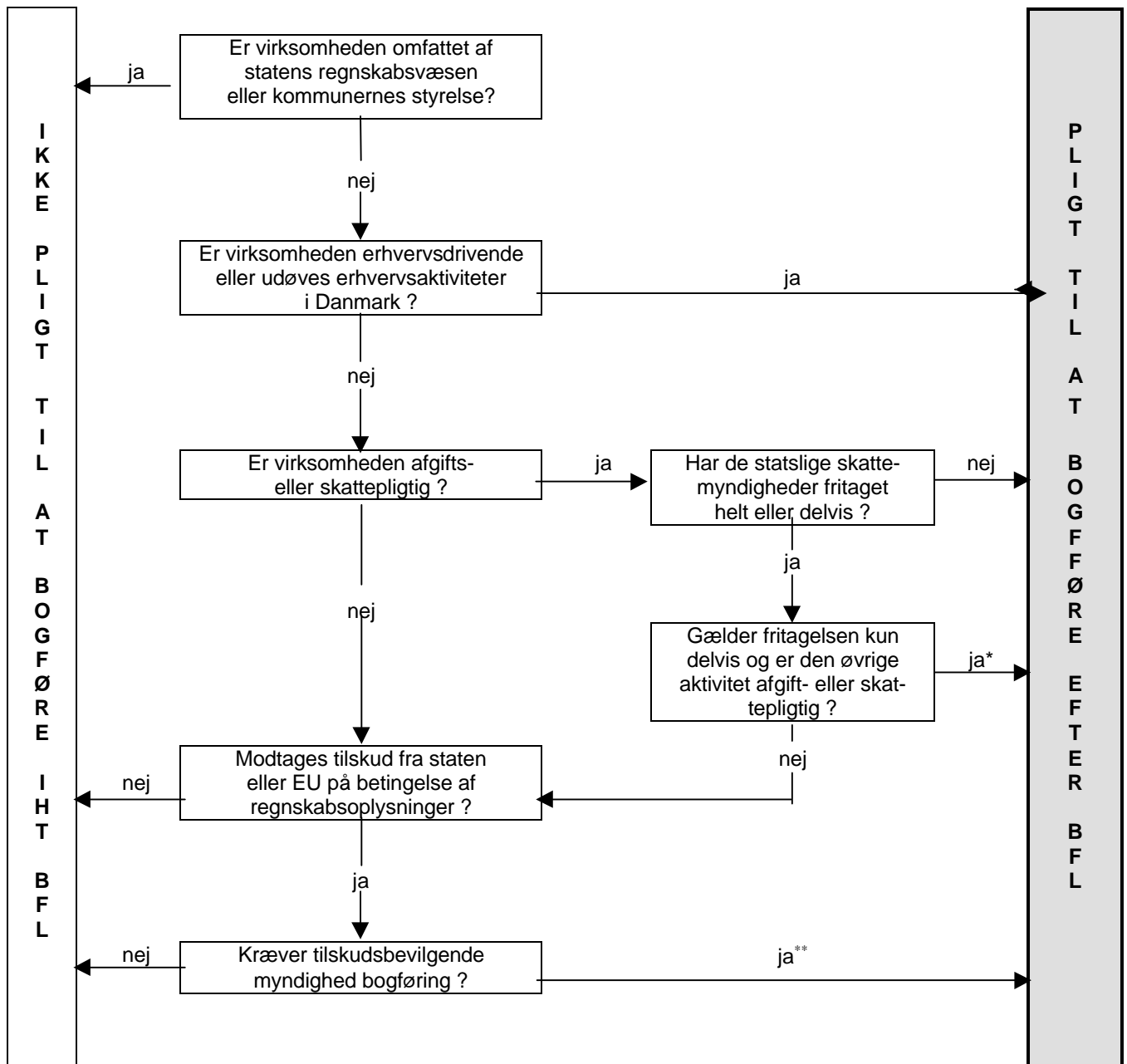
- lov om statens regnskabsvæsen (3.1.4.1), eller
- regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse (3.1.4.2).

**Særlige ikrafttrædelsesfrister for virksomheder, der før har været fritaget for bogføringspligten (3.1.5.1)**

**Særlig undtagelse for visse små personlige virksomheder, der driver mindre landbrug m.v. (3.1.5.2)**

Beslutningsdiagrammet kan hjælpe med at fastslå, om der er bogføringspligt eller ej.

### Diagram over bogføringspligt efter bogføringsloven



\* For virksomhedens øvrige aktivitet, som skattemyndighederne ikke har fritaget for bogføringspligten, er virksomheden bogføringspligtig efter bogføringslovens almindelige regler.

\*\* Kun bogføring for den tilskudsbevilgede aktivitet.

### 3.1.1 Danske erhvervsdrivende virksomheder

**Alle i Danmark etablerede erhvervsvirksomheder** af enhver art og uanset ejer- eller hæftelsesforhold – bortset fra visse statslige og kommunale virksomheder - **skal** bogføre efter bogføringsloven (BFL), jf. lovens § 1, stk. 1, 1. led.

#### Hvad er en virksomhed ?

Den danske lovgivning indeholder ikke en gennemført definition af udtrykket *virksomhed*. Årsregnskabsloven anvender udtrykket med baggrund i de europæiske direktiver, der benytter udtrykket konsekvent. Det er ikke afgørende, om enheden er en juridisk person eller ej.

Betegnelsen *juridisk person* er heller ikke defineret præcist i lovgivningen, men benyttes f.eks. i straffeloven som et samleudtryk for enhver organisationsform bortset fra enkeltmandsvirksomheder, der dog med nogle undtagelser sidestilles med juridiske personer i strafferetlig henseende. Enhver erhvervsdrivende enkeltmandsvirksomhed er imidlertid omfattet af bogføringslovens udtryk *virksomhed*.

Betegnende er, at *virksomhed* anvendes om den mindste organisationsform, der har retsevne – enkeltmandsvirksomheden dog i forening med sin ejer. Virksomheden kan være opdelt i flere *aktiviteter*, men disse har ikke retsevne som sådanne. Denne konsekvens er taget i loven, der i § 1, stk. 1, 2. led, omtaler *erhvervsaktiviteter*, typisk hér i landet etablerede filialer af udenlandske virksomheder.

#### Er en virksomhed erhvervsdrivende?

En virksomhed er erhvervsdrivende, når den udøver en eller anden form for erhvervsaktivitet eller den anses for erhvervsdrivende i henhold til lov.

Erhvervsdrift er ikke betinget af, at den erhvervsdrivende virksomhed skaber overskud eller af, hvordan et eventuelt underskud dækkes ind.

Herefter må spørges, om virksomheden er erhvervsdrivende i bogføringslovens forstand ?

**Er svaret ja**, skal virksomheden bogføre og opbevare efter bogføringsloven.

**Er svaret nej**, har den ikke en sådan pligt, medmindre det er en afgifts- eller skattepligtig virksomhed eller den modtager visse tilskud fra den danske stat eller Den Europæiske Union.

En virksomhed m.v. udøver erhvervmæssige aktiviteter, når den

- afgiver ydelser
- modtager modydelse som vederlag
- vederlag modtages normalt

### **Ydelser:**

Udtrykket dækker virksomhedens ydelse af enhver art såsom vare, rettighed, pengemiddel, tjeneste eller lignende. Lovens ordvalg *eller lignende* skal modvirke modsætningsslutninger.

Loven forudsætter, at erhvervsdrift ikke alene omfatter ydelse af en vare, som modtageren får i eje, men også ydelse til leje eller lån. På den måde omfatter udtrykket også udlejning af fast ejendom eller løsøre, eller lån af penge.

Bank- og forsikringsvirksomhed er ligeledes omfattet. Ydelse af garantier eller lignende rettigheder er også omfattet.

Ved rettigheder forstås også immaterialrettigheder, f.eks. edb-programmer eller filmrettigheder.

I flæng kan nævnes følgende eksempler på tjenesteydelser: rådgivning, revision, inkasso, vagttjeneste, tandklinik, lægeklinik, undervisning, teater, udstilling, museer, reparationer, opmagasiner. Opregningen er ikke udtømmende.

Ydelse af elektricitet, varme og andre former for energi, vand og telekommunikationstjenester m.v. er også omfattet.

### **Modydelser:**

Modydelse består i et vederlag, der i princippet kan være enhver form for formuegoder eller besparelser, der kan gøres op i penge. Besparelserne skal hér virke som en følge af en afgiven ydelse og resultere i, at en ellers nødvendig udgift ikke afholdes,

fordi besparelsen udligner udgiften. Betaling med eller udveksling af varer eller andre naturalier er også vederlag, der skal bogføres.

Der kan være tvivl om, hvorvidt et vederlag er modydelse for en bestemt ydelse.

I foreninger vil der meget ofte være fastsat et medlemskontingent, eller der kan være tale om gaver fra medlemmerne til foreningen. Yder foreningen - udover eller i sammenhæng med deres egentlige formål - særlige tjenester, varer eller andet til medlemmerne, kan et kontingent eller jævnlige forekommende gaver få karakter af modydelse. Dette også selvom der ikke foreligger en formel eller tidsmæssig sammenhæng eller nøjagtig proportionalitet mellem kontingentet/gaven og de modtagne ydelser.

Som eksempel kan nævnes grundejerforeninger, der udover deres sædvanlige aktiviteter varetager særlige tjenester. Her må forholdet vurderes konkret, også under hensyntagen til, hvor væsentlige beløb og ydelser der er tale om, og om de hænger sammen med andre aktiviteter. Bagateller skal ikke statuere erhvervsdrift. Hvor der på den anden side vederlægges ydelse for ydelse, er der naturligvis ikke tvivl.

### **Vederlag modtages normalt:**

Ikke enhver udveksling af ydelse mod vederlag er omfattet. Det kræves nemlig tillige, at det er normalt, at virksomheden modtager vederlag for dens ydelser. Hvorvidt et vederlag er normalt, kan i nogle tilfælde være vanskeligt at bestemme.

Et særligt område, der kan føre tvivl om normalitet med sig, er éngangsforeteelser. Der vil her typisk være tale om transaktioner foretaget af personer, der ikke er bogføringspligtige. Eller det kan være en enkeltmandsvirksomhed eller en interessent, der sælger af sit bo, uden at transaktionen rimeligt kan anses for led i erhvervsdrift. Er der her ingen hensigt til at gentage transaktionen, endsige foretage den hyppigt, er normal-kravet ikke opfyldt.

Er der tale om en virksomhed, der foretager ét salg indenfor en længere periode, kan der imidlertid være tale om erhvervsdrift. Det er f.eks. tilfældet, hvor et interessentskab eller lignende kun er oprettet for at gennemføre én aktivitet med opførelse, fremstilling eller udvikling af et enkelt større materielt eller immaterielt aktiv, f.eks. et skib, en bro, en bygning, et IT-system eller forskning- og udviklingsprojekt, for derefter at blive opløst. Et sådant forhold bliver endnu mere tydeligt erhvervsdrift, hvis sådanne kortsigtede virksomhedsetableringer med begrænset levetid gentages.

Drift af den fra skattepraksis benævnte "hobbyvirksomhed" udelukker ikke, at en sådan virksomhed anses som erhvervsdrivende virksomhed efter bogføringsloven,



hvis der sker en løbende udveksling af ydelser og vederlag. Sådanne virksomheder vil dog typisk være meget små, og lovens henvisning til art og omfang medfører derfor, at bogføringen kan indrettes til et absolut minimum, se herom under afsnit 4.2.

### **Virksomheder, der uden videre anses for erhvervsdrivende:**

For ikke at gøre det nødvendigt at foretage nøjere undersøgelser med henblik på fastlæggelsen af erhvervsdrift eller ej bestemmer loven, at virksomheder, der er omfattet af aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven, lov om erhvervsdrivende virksomheder og lov om erhvervsdrivende fonde, uden videre er omfattet af erhvervsbegrebet.

Disse virksomhedstyper vil altid være erhvervsdrivende fra stiftelsen til ophør. Desuden kan der være lovgivning, der særskilt anser en bestemt virksomhedstype for erhvervsdrivende. De erhvervsdrivende virksomheder, der er defineret på denne måde, er opregnet i store træk i kassen nedenfor:

- Aktieselskaber (aktieselskabsloven)
- Anpartsselskaber (anpartsselskabsloven)
- Partnerselskaber/kommanditaktieselskaber (aktieselskabsloven)
- Erhvervsdrivende fonde (lov om erhvervsdrivende fonde)
- Erhvervsdrivende virksomheder (lov om erhvervsdrivende virksomheder):
  - Enkeltmandsvirksomheder
  - Interessentskaber
  - Kommanditselskaber
  - Andelsvirksomheder, kooperative foreninger osv.
  - Ikke-lovregulerede erhvervsdrivende selskaber
  - Erhvervsdrivende foreninger o.l.

### **Uden for bogføringspligten**

Foreninger, som ikke skaber indtjening og midler ved erhvervsdrift, falder udenfor lovens definition af erhvervsdrift eller udøvelse af erhvervsaktivitet.

Som eksempler herpå kan nævnes ideelle foreninger. Disse er foreninger, der udelukkende har et socialt, kulturelt, politisk, humanitært eller - af Told og Skat god-

kendt - religiøst eller almennyttigt formål. Sådanne ideelle foreninger skal derfor som udgangspunkt ikke bogføre efter bogføringsloven.

Ideelle foreninger kan være organiseret på forskellig vis, ligesom de kan være benævnt på anden måde, f.eks. organisation, institution, sammenslutning, samfund, selskab, enhed, klubber m.v.

Som eksempler på foreningers ikke-erhvervsmæssige indtægter kan nævnes medlemskontingenter, tilskud og bidrag fra private, entréindtægter ved afholdelse af enkeltstående begivenheder, lotteri for en snævrere persongruppe, indsamlinger i et mindre nærområde samt annonce- og reklameindtægter.

Opererer foreningen med - eller ændres dens status hen ad vejen til - professionel drift med tilbagevendende aktivitetsudøvelse af erhvervsmæssig karakter, f.eks. udgivelse og salg af bøger og blade, rettigheder, salg af reklamer og ”merchandise”, entreindtægter mv., falder foreningen inden for bogføringslovens definition af erhvervsdrift eller -aktivitet med heraf følgende bogføringspligt.

Selvom foreningen ikke udøver egentlig erhvervsmæssig virksomhed, skal den i visse tilfælde alligevel bogføre. Dette gælder, hvis foreningens aktivitet enten er afgift- eller skattepligtig, eller den modtager visse tilskud, der er betinget af afgivelse af regnskabsmæssige oplysninger. Se nærmere herom under afsnit 3.1.3.

### 3.1.2 Udenlandske virksomheders danske erhvervsaktiviteter

Bogføringspligten gælder nu også for erhvervsaktiviteter, der udøves her i landet af virksomheder, som er hjemmehørende i udlandet, jf. lovens § 1, stk. 1, 2. led.

En sådan aktivitet er ikke en selvstændig erhvervsdrivende virksomhed i bogføringslovens forstand. Aktiviteten udgør en uselvstændig enhed indenfor den udenlandske virksomhed, idet den danske aktivitet ikke har den normale beslutnings- og handlekompetence samt selvstændig retsevne, der kendetegner en virksomhed. Enheden forestår og administrerer her kun udøvelsen af den særskilte danske aktivitet i overensstemmelse med den udenlandske virksomheds instrukser, og deltager som sådan ikke i denne virksomheds beslutningsprocesser.

Kravet om bogføring for aktiviteter i Danmark udøvet af virksomheder med hjemsted i udlandet er nyt. Hidtil har kravet kun eksisteret i skatte- og afgiftslovgivningen eller anden særlig lovgivning. Den stigende globalisering og internationalisering har imidlertid ført til, at sådanne aktiviteter, der foregår i Danmark, nu er direkte omfattet af bogføringsloven. Tilsvarende krav gælder mange steder i udlandet.

De mest almindelige forekommende betegnelser for sådanne enheder er: filial, division, afdeling, fast driftssted, eller repræsentations- eller salgskontor.

Betegnelsen er uden betydning for pligten til at bogføre og opbevare, da bogføringspligten alene afgøres ud fra om de danske aktiviteter er erhvervsmæssige.

Den bogføring, der kræves efter loven, vil normalt kun omfatte de i Danmark udøvede erhvervsaktiviteter. Indgår der udenlandske aktiviteter i den danske aktivitet – koordination af aktiviteter i flere andre lande foregår måske gennem den danske aktivitet - skal der dog bogføres for såvel den danske som de udenlandske aktiviteter.

Bogføringen kan foretages af enheden selv som separat enhed under den udenlandske virksomhed, eller den kan foretages af og integreret i den udenlandske virksomheds samlede bogføring. Uanset hvorledes bogføringen er tilrettelagt, gælder dog, at de generelle krav i loven til bogføring, registreringer, dokumentation og opbevaring i Danmark m.v. skal opfyldes for den danske erhvervsaktivitets vedkommende.

Nogle af de udenlandske virksomheders aktiviteter i Danmark anses ikke for særlige enheder i sig selv, f.eks. repræsentationskontorer. Men i det omfang de pågældende aktiviteter indebærer transaktioner, skal der bogføres efter loven. Her gælder naturligvis de samme modifikationer på grund af art og omfang som for de små og ukomplicerede virksomheder. Det er uden betydning for bogføringspligten, om aktiviteten skal registreres hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som herværende filial af udenlandsk aktie- eller anpartsselskab.

Det anses ikke for at være en dansk erhvervsaktivitet, når en udenlandsk virksomhed udøver aktivitet ved ansatte agenter, der alene skal formidle salg til kunder i Danmark, men ikke i øvrigt har kompetence til at forpligte virksomheden.

Hvis den udenlandske virksomhed udøver flere samtidige af hinanden uafhængige aktiviteter i Danmark, uden at der er tale om én fælles dansk enhed - f.eks. én filial eller ét fast driftssted – kan man vælge at foretage bogføringen for aktiviteterne hver for sig eller samlet for alle. Som eksempel på flere uafhængige aktiviteter kan nævnes udførelsen af flere enkeltstående byggeentrepriser i Danmark på samme tid.

Regnskaber for sådanne aktiviteter (interne og til hovedvirksomhedens eget brug) er kun dele af den udenlandske virksomheds samlede regnskab, ligesom det også er tilfældet med bogføringen af disse. Den danske årsregnskabslovgivning stiller ingen krav om aflæggelse af årsregnskab for aktiviteterne alene. Særlige krav kan dog gælde for finansielle virksomheder under Finanstilsynet.

### 3.1.3.1 Virksomheder, der er afgiftspligtige eller fuldt eller begrænset skattepligtige her i landet

Bogføringspligten omfatter også de virksomheder, organisationer og sammenslutninger m.v., som - uden at være danske erhvervsdrivende virksomheder eller udenlandske virksomheder med danske erhvervsaktiviteter - er afgiftspligtige eller fuldt eller begrænset skattepligtige, jf. lovens §1, stk. 2, nr. 1.

Disse virksomheder er typisk virksomheder, der er reguleret i §§ 1 og 2 i loven om selskabsbeskatning samt kildeskatte-, personbeskatnings- og virksomhedsbeskatningslovene, § 1 i loven om fondsbeskatning, § 1 i loven om merværdiafgift, og § 1 i loven om kulbrintebeskatning. Afgiftspligt i henhold til andre afgiftslove er dog også omfattet af bestemmelsen.

Bogføringspligten hænger her sammen med ydelse af afgiftspligtige varer eller tjenester eller erhvervelse af indkomst, for hvilken der er fuld eller begrænset skattepligt. Dette gælder, selvom leverancen eller indkomsten ikke beror på selvstændig erhvervsdrift eller udøvelse af erhvervsaktivitet, f.eks. i tilfældet hvor enheden ikke direkte deltager i en anden virksomheds erhvervsdrift. Den begrænsede skattepligt kan f.eks. skyldes modtagelse af løbende ydelser eller resultatandele fra en virksomhed med fast driftssted i Danmark, herunder udlejningsejendom, afgiftsindtægter ved bortforpagtning af en sådan virksomhed eller fortjeneste ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til sådan virksomhed.

### 3.1.3.2 Virksomheder, der modtager visse betingede tilskud

Virksomheder m.v., der ikke er erhvervsdrivende eller afgiftspligtige eller fuldt eller begrænset skattepligtige, kan i særlige tilfælde pålægges pligt til følge reglerne i bogføringsloven.

Sådanne særlige tilfælde opstår, når den danske stat eller Den Europæiske Union yder direkte tilskud til virksomheden på betingelse af, at virksomheden skal afgive regnskabsmæssige oplysninger.

Modtager den pågældende virksomhed vederlag fra den danske stat eller EU som modydelse i et almindelig forretningsmæssigt forhold, anses det ikke for modtagelse af tilskud.

Ved direkte tilskud forstås kontante tilskud, som ydes efter ansøgning fra eller på anden måde tildeles den enkelte modtager, f.eks. midler til dækning af underskud. Selvom sådanne tilskud kun modtages i en kortere periode, får modtager pligt til at bogføre for tilskudsaktiviteten for denne begrænsede periode. Efter ophøret af en sådan kortere periode skal modtager fortsat opfylde lovens bestemmelser om opbevaring af regnskabsmaterialet herunder opbevaringsperioden, se kapitel 7.

Modtager de pågældende indirekte tilskud, f.eks. via en lands- eller hovedorganisation, som sørger for fordelingen til underorganisationerne, indebærer det ikke, at de enkelte modtagere får pligt til at bogføre. Dette gælder bl.a. ved tildeling af tipsmidler. Andre støtteordninger uden direkte modtagelse af kontanter, f.eks. opnåelse af lavt eller uforrentede lån, skattebegunstigelser, brugsrettigheder med lav eller ingen leje m.v. indebærer ej heller pligt til at bogføre. Her har tilskuddet karakter af indirekte tilskud.

Tilskud fra amts- eller primærkommuner fører ikke til, at virksomheden umiddelbart bliver omfattet af bogføringsloven. Kommunerne kan imidlertid som betingelse for tilskud stille krav om, at bogføringsloven skal følges.

### 3.1.3.3 Hel eller delvis fritagelsesmulighed

Virksomheder m.v., der er pålagt bogføringspligt på grund af enten afgifts- eller skattepligt eller modtagelse af direkte tilskud, kan efter ansøgning hos den relevante myndighed blive helt eller delvist fritaget fra bogføringspligten.

Bygger den ikke erhvervsdrivende virksomheds bogføringspligt på, at virksomheden er afgifts- eller fuldt eller begrænset skattepligtig, er rette fritagelsesmyndighed Told- og Skattestyrelsen.

Fritagelse for den pligt, der opstår som led i betingelsen for at blive tildelt direkte tilskud gives af den bevilgende myndighed i den danske statsadministration eller Den Europæiske Union.

Nævnte myndigheders godkendelse af anmodning om at fritage fra bogføringspligten må forventes typisk at ske, hvis virksomheden er uden formue eller af ubetydelig størrelse. Endvidere kan transaktionernes størrelse og hyppighed indgå i helhedsvurderingen i forbindelse med myndighedernes overvejelse og beslutning.

I de tilfælde, hvor hel eller delvis fritagelse kan blive relevant fra både Told- og Skattestyrelsen og fra tilskudsbevilgende myndigheder, bør virksomheden af praktiske grund indgive sin anmodning til Told- og Skattestyrelsen, der tager kontakt til

og samarbejder med den anden myndighed, således at der træffes en fælles afgørelse med mindst mulig administration til følge.

### 3.1.4 Undtagelser

#### 3.1.4.1 Lov om statens regnskabsvæsen m.v.

Virksomheder og institutioner, som er omfattet af ”lov om statens regnskabsvæsen m.v.” er bogføringspligtige i henhold til denne lov. Loven omfatter alle statsinstitutioner samt institutioner, foreninger, fonde m.v., hvor vedkommende minister har bestemt, at lovens regler skal finde anvendelse.

Selv om sådanne institutioner måtte have aktiviteter, som i større eller mindre omfang er af erhvervsmæssig karakter (f.eks. indtægtsdækket virksomhed), skal bogføring for disse aktiviteter ske efter loven om statens regnskabsvæsen m.v. Det er institutionen som sådan og ikke den enkelte delaktivitet, der er omfattet af denne lov.

Omvendt skal en virksomhed, der er omfattet af bogføringsloven, og som f.eks. modtager et projektbeløb fra en statsinstitution, der er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen m.v., og som skal aflægge regnskab for projektbeløbet over for statsinstitutionen, bogføre på normal vis efter bogføringsloven, også for projektbeløbet.

#### 3.1.4.2 Regnskabsregler efter lov om kommunernes styrelse.

Bogføringsloven gælder ikke for kommuner, amtskommuner, kommunale fællesskaber og andre enheder, når disse udelukkende er omfattet af bestemmelser, der er fastlagt for kommunernes økonomi og budget, og underlagt kommunale regnskabsregler med hjemmel i lov om kommunernes styrelse.

Foruden hjemmel i nævnte lov kan der være tale om hjemmel i særlig lovgivning for den enkelte enhed eller visse selvejende institutioner.

Det er en betingelse for at være undtaget fra bogføringsloven, at hele foretagendet med alle dens aktiviteter skal være omfattet af de regnskabsregler, der er fastsat ved eller i loven om kommunernes styrelse. Undtagelsen omfatter derfor ikke sådanne foretagender, der kun anvender den kommunale regnskabslovgivning for en bestemt aktivitet, der ved driftsoverenskomst drives i fællesskab med en kommune eller amtskommune, men i øvrigt skal følge bogføringsloven for den samlede virksomheds vedkommende på grund af erhvervsdrift eller afgifts- eller skattepligt.

### 3.1.4.3 Andre regler

Bogføringsloven førte ikke til en gennemgribende harmonisering af de forskellige krav til bogføring, der stadig kan findes spredt i lovgivningen. Der kan altså rundt omkring findes bestemmelser, der ikke fuldt ud harmoniserer med bogføringsloven.

Ofte vil der være tale om særlige krav, der udfylder bogføringslovens rammer. Andre gange vil de særlige regler ikke være i overensstemmelse med bogføringsloven. Den administrative myndighed må her konkret afgøre, hvorvidt bestemmelserne skal fortolkes i overensstemmelse med bogføringsloven, fordi de særlige bestemmelser blot skyldes manglende tilpasning af gamle regler, eller hvorvidt det er tilsigtet, at de særlige bestemmelser skal have forrang som specialregler. F.eks. kan visse tilskuds- og kontrolmyndigheder have særlige kontrolhensyn, der medfører skærpede opbevaringskrav, f.eks. mht. længere frister end i bogføringsloven.

### 3.1.5 Ikrafttrædelsesregler

#### 3.1.5.1 Tidligere ikke bogføringspligtige

Nogle erhvervsdrivende danske virksomheder og nogle af de udenlandske virksomheder, der udøver erhvervsaktiviteter her i landet, har ikke tidligere skulle bogføre efter bogføringsloven. De får nu en sådan pligt til at bogføre og opbevare regnskabsmateriale.

Udover danske filialer m.v. af udenlandske virksomheder skal endvidere følgende i den tidligere bogføringslov undtagne virksomheder nu bogføre og opbevare regnskabsmateriale efter loven:

- udlejningsvirksomheder af fast ejendom eller dele heraf, hvis udlejning omfattede mindre end 25 lejemål
- marketenderi-, pensionatsvirksomheder eller drift af hvilehjem og lignende med regelmæssigt færre end tre fremmede medhjælpere beskæftiget
- skønheds- og fodpleje eller lignende eller rengøringsvirksomhed, herunder vinduespolering, med regelmæssigt færre end to fremmede medhjælpere beskæftiget
- personlig virksomhed ved visse mindre landbrug m.v.

Ovennævnte danske aktiviteter og virksomheder har frist til at tilpasse sig reglerne i den nye lov frem til det regnskabsår, der påbegyndes den 1. januar 2001 eller senere.

Bogføringspligten virker derfor først på de af overgangsreglen omfattede virksomheder m.v. fra begyndelsen af virksomhedens regnskabsår, hvis dette starter den 1. januar 2001. Begynder regnskabsåret senere end denne dato, virker loven fra dette senere regnskabsårs begyndelsestidspunkt.

### 3.1.5.2 Personlig virksomhed ved visse mindre landbrug m.v.

Loven indeholder en særlig undtagelsesregel for *fysiske personer*, der driver enkeltmandsvirksomhed, som er påbegyndt inden lovens ikrafttrædelse den 1. juli 1999.

Der er tale om små landbrug, skovbrug eller gartnerier og lignende, der efter den tidligere bogføringslov var fritaget for pligten til at bogføre. For at anvende denne undtagelse er det en betingelse, at personen ikke driver anden erhvervsmæssig aktivitet. Reglen er først og fremmest rettet mod enkeltmandsvirksomheder. Efter sin ordlyd kan bestemmelsen formentligt anvendes på interessentskaber, men så skal *alle personerne* opfylde kravet om påbegyndt virksomhed inden lovens ikrafttræden.

De berettigede personer skal opfylde betingelserne i den tidligere lovs § 1, stk. 1, litra C, nr. 35, 36 og 37. Der er først og fremmest tale om smålandbrug med et areal på under 15 ha. eller, såfremt arealet er større, med en offentlig ejendomsvurdering i 1970 på under kr. 175.000, og gartnerier, planteskoler m.v. med en offentlig ejendomsvurdering i 1970 på under kr. 125.000.

Anvendelsen af undtagelsesreglen forudsætter, at virksomheden er påbegyndt inden lovens ikrafttræden, den 1. juli 1999. Det skønnes at der er tale om få virksomheder af en ubetydelige størrelse, idet virksomhederne ofte vil være bogføringspligtige efter skattereglerne.

Bestemmelsen retter sig kun mod fysiske personer, der på lovens ikrafttrædelsesdato ejer og driver de pågældende mindre landbrugsvirksomheder. Et ejerskifte af enhver art medfører bortfald af undtagelsen. Den nye ejer vil i princippet blive omfattet af bogføringsloven på anskaffelsestidspunktet, men vil herefter kunne drage nytte af den i afsnit 3.1.5.1 omtalte udskydelse af pligten til 1. januar 2001.

## 3.2 Regnskabspligt

Selvom virksomhederne ikke er omfattet af årsregnskabsloven eller de for finansielle virksomheder særligt gældende årsregnskabsregler, skulle de efter den hidtidige bogføringsbekendtgørelses kapitel 2, udarbejde et årsregnskab. For dette gjaldt



meget få og tildels sporadiske regler for balance, resultatopgørelse og kapitalforklaring med enkelte noter .

Den nye bogføringslov indeholder *ingen* årsregnskabsregler men beskæftiger sig alene med bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.

Det er hensigten, at samtlige regler om årsregnskaber for alle erhvervsdrivende virksomheder med undtagelse af reglerne for de finansielle virksomheder skal samles i én ny årsregnskabslov. En sådan kan formentligt tidligst træde i kraft i 2001. Da de pågældende virksomheder naturligvis også skal aflægge årsregnskab i tiden mellem de gamle reglers ophævelse og en ny årsregnskabslovs ikrafttræden, er der givet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bemyndigelse til at udstede en bekendtgørelse, der reelt fastfryser årsregnskabsreglerne, som de var i den hidtidige bogføringsbekendtgørelse, indtil den nye samlede årsregnskabslov kan træde i kraft.

Dette skal gælde for de virksomheder, der var omfattet af den gamle lov. For de virksomheder, der med den nye bogføringslov er blevet bogføringspligtige for første gang, fastsættes ingen årsregnskabsbestemmelser før den nye årsregnskabslov. Dette stemmer godt overens med den ikrafttrædelsesfrist, der gælder for dem med hensyn til bogføring og opbevaring.

Om Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hjemmel til at fastsætte bestemmelser om åbningsbalance og årsregnskab siger lovbemærkningerne:

”Bestemmelsen skal udnyttes til at videreføre de nugældende regler om regnskabsaflæggelse indenfor bogføringslovgivningen, således at kun de virksomheder, som på nuværende tidspunkt er omfattet af pligten til at aflægge årsregnskab efter bogføringslovgivningen og via Mindstekravsbekendtgørelsen, skal pålægges regnskabspligt.

Reglerne for udarbejdelse af årsregnskaber indenfor bogføringslovgivningen vil dermed fortsætte i reelt uændret form, indtil der ved en kommende revision af årsregnskabsloven er taget stilling til, hvordan de fremover skal reguleres. Drøftelserne om nye regler for regnskabsaflæggelse kan derved behandles i sammenhæng med reglerne om regnskabsaflæggelse for små virksomheder i årsregnskabsloven. Revisionsarbejdet er påbegyndt og forventes afsluttet i 1999 i takt med afslutningen af bestræbelserne for at modernisere og globalisere årsregnskabsaflæggelsen på internationalt niveau.”

Alle fysiske og juridiske personer, der udøver erhvervsdrift, skal aflægge et årligt skattemæssigt regnskab eller opgørelse som grundlag for selvangivelsen. Disse udarbejdes efter skattemæssige principper og regler, herunder formen, grundlaget og oplysningerne, som kræves i mindstekravsbekendtgørelsen<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Bekendtgørelse nr. 141 af 26. februar 1992 om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet.

## Kapitel 4.

# Generelle grundlæggende krav til bogføring og beskrivelser af anvendte systemer

Her omtales de grundlæggende krav til bogføring og det overordnede regelsæt for beskrivelse af anvendte systemer. Systembeskrivelserne behandles mere uddybende i kapitel 8.

De grundlæggende krav til bogføring findes i lovens § 6. I § 14 findes reglerne for beskrivelsen af de systemer, der anvendes til at registrere transaktioner, hvorledes de registreres samt hvorledes regnskabsmaterialet fremfindes og eventuelt udskrives i klarskrift, og hvorledes det opbevares.

### 4.1 God bogføringsskik

Enhver bogføring skal tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringsskik.

#### **Hvad er god bogføringsskik ?**

God bogføringsskik er en retsstandard på linje med andre retsstandarder i lovgivningen, f.eks. god forretnings-, revisor-, advokat-, pengeinstitut-, forsikringsskik. En retlig standard kan defineres som en moralsk eller social målestok for en given adfærd, som domstolene må udfylde og give indhold efter den til enhver tid gældende retsopfattelse.

I lovgivning henvises til god skik for løbende at kunne tilpasse regelsættet til udviklingen i faget, erhvervet og i samfundet i øvrigt, uden at loven selv nødvendigvis skal ændres i overensstemmelse med denne udvikling. Detailbestemmelserne i lovgivningen udtrykker her minimumsnormer for god skik. Disse normer skal fortolkes i lyset af den gode skik, og kravene til denne kan skærpes over tid, men kan ikke lempes uden lovændring.

Den gode bogføringsskik kan også beskrives som, hvad der til enhver tid anses for god skik og brug blandt kyndige og ansvarsbevidste fagfolk inden for bogføringsområdet.

Fortolkning, fastlæggelse og efterlevelse af den gode bogføringsskik skal ske ud fra en sammenligning med de sædvaner og den praksis, der til enhver tid er gældende blandt de kyndige og ansvarsbevidste fagfolk. Personerne inden for de forskellige fag benytter sig af de for standen almindeligt anerkendte fremgangsmåder, der løbende tilpasses i takt med udviklingen.

## 4.2 Art og omfang

Loven fastsætter bredt, hvem der skal bogføre m.v. Herved er blandt andet en del tidligere undtagne virksomheder blevet omfattet. For at tilgodese dette forudsættes det, at kravene om efterlevelse af loven tilpasses til virksomhedernes behov ved at henvise til deres art og omfang.

Loven nævner flere steder, at der skal tages hensyn virksomhedens art og omfang. Heri ligger, at virksomheden altid skal vurdere sine aktiviteter og transaktioners art og omfang, når den indretter bogføringen.

Vurderingen af art og omfang er væsentlige faktorer, når man skal fortolke de lovbestemte krav til bogføringens tilrettelæggelse og udførelse. Kravene til bogføringens tilrettelæggelse og udførelse afhænger herved af virksomhedens størrelse i bred forstand, antallet af transaktioner, deres økonomiske omfang og sammenhænge. Men også andre forhold kan være af betydning, f.eks. virksomhedens branche, grænseoverskridende karakter og kompleksitet samt særlige hensyn til interessegrupperne.

Virksomheder af ubetydeligt omfang eller meget lille aktivitet behøver derfor ikke at lave beskrivelser i samme omfang som de større og mere komplekse virksomheder. Ofte vil det her være tilstrækkeligt med en kortfattet beskrivelse af bogføringens organisation og indretning, forretningsgange, bogføringsmetode, herunder tekniske hjælpemidler og konteringsinstruks.

Meget små virksomheder kan indrette bogføringen til et absolut minimum i modsætning til den større detaljeringsgrad i større virksomheder. Der er på grund af mange af de meget små virksomheders enkle forhold ikke nødvendigvis behov for interne kontroller på samme måde som i større virksomheder, og beskrivelse af bogføringen kan oftest holdes på et absolut minimumsniveau.

På baggrund af henvisning til art og omfang udgør de lovpligtige krav til bogføring i meget små virksomheder og virksomheder af ubetydelige omfang ofte ikke mere end, hvad der er nødvendigt for at kunne dokumentere skatteregnskabet, moms- eller tilskudsregnskabet.

I virksomheder med få registreringer vil bogføringen ofte have en tendens til at være selvforklarende. Her kan sådanne indlysende og logiske sammenhænge mellem transaktionerne og deres afspejling som registreringer meget ofte lægge op til særdeles lave krav til beskrivelsen af opbygningen af bogføringen. Det kan i sådanne virksomheders systembeskrivelse bl.a. gå ud på at undlade en egentlig konteringsinstruks. I mange tilfælde vil der nemlig være tale om så elementære, alment forudsatte konti og behov, at det vil være overflødigt at udarbejde en formel beskrivelse heraf. I andre tilfælde vil en kontoplan uden nærmere instrukser for kontienes anvendelse være dækkende.

Meget vil også afhænge af, hvor udbyggede, specialiserede og sofistikerede IT-systemer virksomheden benytter sig af. Med standardsystemer kan man i stort omfang holde sig til systemleverandørens standardbeskrivelser og undgå særskilte beskrivelser. Den bogføringspligtige skal dog stadig skønne over disse beskrivelser egnethed, da der ikke altid leveres kvalitet i denne henseende. Den virksomhed, der stadig anvender papirbaseret bogholderi, vil naturligvis have mere simple beskrivelser.

Art og omfang skal endvidere indgå i vurderingen af og overvejelsen om omfanget og nødvendigheden af andre interne kontroller såsom fastsættelse af krav til afstemninger mellem registreringerne og beholdningerne og afstemningernes hyppighed.

Er virksomheden på grund af art og omfang ude af stand til at registrere de enkelte køb eller salg snarest muligt efter transaktionstidspunktet, kan virksomheden i visse tilfælde vælge at registrere på betalingstidspunktet.

### 4.3 Overblik

Det følger af god bogføringsskik, at bogføringen skal tilrettelægges og udføres på en overskuelig måde for at give et klart overblik over virksomhedens dispositioner.

Overalt i loven forudsættes efter lovens forarbejder og lovens § 14, stk.1, at en person uden for virksomheden, der besidder en rimelig eller almindelig viden om bogføring og edb – en ”gennemsnitsperson” - uden besvær kan følge, hvorledes bogføringssystemet fungerer i detaljer.

Overskueligheden og overblikket vanskeliggøres ved mangelfuld beskrivelse især i større og mere komplekse systemer og sløres ved mange rettelser og rettelsesregistreringer (om- og efterposterings).

## 4.4 Sikkerhed

Den bogføringspligtige skal etablere og løbende opretholde et tilfredsstillende, sikkert bogføringsmiljø. Heri skal indgå de interne kontroller og procedurer, der er nødvendige for at sikre, at regnskabsmaterialet ikke forsvinder ved forsætlige eller uagtsomme handlinger.

Endvidere skal sikkerhedsforanstaltninger i det mindste sikre mod ødelæggelse, forsvinden eller forvanskning af bogføringen samt mod fejl eller misbrug.

Her kan der findes god vejledning i den tidligere bogføringsbekendtgørelses bestemmelser om opbevaring på edb og kontrolforanstaltninger i sammenhæng hermed. Se her den citerede tekst i rammen.

**Regler i den tidligere bekendtgørelse om opbevaring af bogføringsmaterialet på mikrofilm, elektronisk medier eller lignende:**

”Bogføringspligtige, der benytter mikrofilm, elektroniske medier eller lignende, skal gennem passende kontrolforanstaltninger sikre:

1. at alle oplysninger, der fremgår af det originale regnskabsmateriale, overføres til mediet inden det originale materiale makuleres,
2. at mediet kontrolleres for læsbarhed, fejl eller mangler, inden det originale materiale makuleres,
3. at mediet opbevares på betryggende måde, således at læsbarheden sikres indtil udløbet af opbevaringspligten,
4. at mediet arkiveres således, at et udvalgt bilag hurtigt kan findes, og
5. at der i fornødent omfang udarbejdes sikkerhedskopier, og at disse er anbragt således, at de ikke ødelægges, stjæles m.v. sammen med det originale materiale.

Anskaffer eller ændrer den bogføringspligtige det for gengivelsen nødvendige udstyr, skal regnskabsmaterialet forinden udskrives i sin originale form eller overføres til et andet medie, således at gengivelse fortsat kan finde sted.”

Selvom de citerede detailbestemmelser er fjernet fra loven, betyder det ikke, at kravene reelt er ophævet. Opfyldelsen af disse må i vid udstrækning stadig vurderes som god bogføringsskik.

Interne kontroller til sikring mod bogføringsmaterialets ødelæggelse eller forsvinden indrettes normalt ved fysiske adgangskontroller til materialet og overordnede krav til de fysiske eller elektroniske opbevaringsfaciliteter.

Gennem effektiv anvendelse af forskellige fysiske eller elektroniske brugerkontroller kan virksomheden desuden forhindre fremmede personer i at bogføre uden tilladelse. Brugerkontrollen skal naturligvis tilpasses det af virksomheden anvendte system.

## 4.5 Regnskabsmaterialet

Det samlede materiale, der dokumenterer bogføringens udførelse og verificerer dens rigtighed og nøjagtighed, er i loven benævnt med det fælles udtryk: regnskabsmateriale.

Ifølge loven anses følgende materiale som virksomhedens **regnskabsmateriale**:

- 1) registreringer, herunder transaktionssporet
- 2) beskrivelse af bogføringen, herunder aftaler om elektronisk udveksling
- 3) beskrivelse af systemer til at opbevare og fremfinde regnskabsmateriale
- 4) bilag og anden dokumentation
- 5) oplysninger i øvrigt, som er nødvendige for kontrolsporet
- 6) regnskaber, som kræves udarbejdet i henhold til lovgivning, og
- 7) revisionsprotokoller

### 4.5.1 Registreringer

En registrering er den fastholdelse af en transaktion - handling eller hændelse og forhold af økonomisk karakter - der sker ved indføring i virksomhedens bogføring.

Registreringer kaldes også posteringer, fordi der dannes poster i bogføringen til at afspejle de faktiske økonomiske hændelser eller forhold. Alt efter det valgte bogholderisystem kan registreringer foretages på papir, maskine eller i et IT-system ved indtastning eller -læsning.

En registrering i virksomhedens hoved- eller finansbogholderi kan være sammensat af flere enkeltregistreringer i reskonto- eller andre under- eller subbogholderier. Er dette tilfældet, anses såvel de enkeltstående registreringer i delsystemerne som samleregistreringerne som værende registreringer i henhold til bogføringsloven, og begge registreringstyper er således en del af regnskabsmaterialet.

Under visse omstændigheder kan en registrering i lovens forstand teknisk set bestå af flere delregistreringer, der kan have betydning for kontrolsporet, afhængigt af deres bevisværdi og udsagnsmæssige stilling. Delregistreringer udgør i praksis ikke selvstændige registreringsposter, se herom under afsnit 4.6.2.2. Bemærk dog, at skattemæssige kontrollensyn kan føre til større krav til dokumentation og oplysning end driftsøkonomiske hensyn tilsiger.

Der skal af hensyn til efterfølgende dokumentation foreligge bilag på papir eller elektronisk medie for enhver foretagen registrering, se afsnit 4.5.4 og kapitel 6.

Lovens krav til registreringernes kvalitative og tidsmæssige betingelser er beskrevet mere uddybende i kapitel 5.

#### 4.5.2 Beskrivelse af bogføringssystemet

Den bogføringspligtige skal udarbejde en beskrivelse af, hvor, hvorledes, hvordan og hvornår virksomheden registrerer transaktioner og hændelser. Kravene er ikke ændret synderligt i forhold til den tidligere bogføringsbekendtgørelse.

Beskrivelsen skal omfatte en efter aktiviteternes art og omfang afpasset beskrivelse af virksomhedens anvendte systemer, både de manuelle forretningsgange eller arbejdsrutiner og IT-systemer, herunder systemernes interne kontroller.

Kravet til beskrivelsen skal ikke lægge an på personer, der er uvidende om bogføring. Den skal sikre, at personer udefra med et rimelig eller almindelig kendskab til bogføring og IT-teknologi kan følge, hvorledes bogføringssystemet fungerer, og benytte systemerne.

Virksomheder, hvis ejere eller medarbejdere har et fremmed sprog som hovedsprog, kunne tænkes at udarbejde beskrivelser m.m. på dette sprog. Af hensyn til danske myndigheder skal beskrivelsen her affattes på et for danske offentlige myndigheder naturligt sprog med anvendelse af almindelig sprogbrug og sædvanlige fagudtryk på området. Efter bemærkningerne til forslaget til bogføringsloven er disse sprog for tiden dansk, svensk, norsk og engelsk.

Beskrivelsen af registrering af transaktioner skal i det mindste omfatte tilstrækkelige oplysninger om:

- Hvorledes systemerne sikrer fuldstændighed og nøjagtighed af det materiale, der danner **grundlag for registreringer**, herunder aftaler om elektronisk udveksling af data, der registreres hos modtager.

- Hvorledes systemerne sikrer en fuldstændig og nøjagtig **registrering** af transaktioner, herunder konteringsinstruks, anvendte IT-systemer, manuelle rutiner mv.
- Hvorledes registreringer kan **genereres automatisk**, herunder beregningsgrundlag og beregningsformler.

Se den mere uddybende omtale af bogføringsbeskrivelser i afsnit 8.1.1 til 8.1.3.

#### 4.5.3 Beskrivelse af systemer til at opbevare og fremfinde materialet

Den bogføringspligtige skal ligesom efter de hidtidige regler udarbejde en beskrivelse af systemerne til regnskabsmaterialets opbevaring.

Beskrivelsen kan afpasses til aktiviteterernes art og omfang. En person udefra med en rimelig viden om regnskab og den anvendte teknologi skal dog til enhver tid kunne følge, hvorledes regnskabsmaterialet opbevares, fremfindes og ved arkivering på maskinlæsbart medium udskrives i klarskrift.

Beskrivelsen af systemer til opbevaring af regnskabsmateriale skal i det mindste indeholde tilstrækkelige oplysninger om:

- De **metoder**, der benyttes ved opbevaring af regnskabsmateriale, f.eks. papirbaseret eller elektronisk lagret.
- Hvorledes regnskabsmaterialet **fremfindes og udskrives** i klarskrift, herunder oplysninger om adgangskoder mv., og om hvorledes krypterede data oversættes.
- Hvorledes registreringer i fremmed valuta omregnes til danske kroner.

#### 4.5.4 Bilag og anden dokumentation

Bilagene udgør naturligvis et meget vigtigt materiale til dokumentation for registreringerne af transaktioner eller påvirkninger af økonomisk karakter.

Bilag skal kunne bevise registreringernes rigtighed og gøre det muligt at konstatere, om transaktionerne registreres i den rigtige periode og med korrekte beløb.



Hver eneste registrering af transaktioner og hændelser skal dokumenteres ved bilag. Bilag er ikke blot papirbilag, men enhver form for dokumentation, der er nødvendig af hensyn til transaktions- eller kontrolsporet, regnes som bilag.

Loven definerer bilag som **enhver nødvendig dokumentation** uanset det anvendte lagringsmedie. I lovtæksten er særskilt nævnt dokumentation på elektronisk medie, mikrofilm, papir eller andet medie.

#### 4.5.5 Oplysninger i øvrigt

Øvrige oplysninger, som er nødvendige for at verificere registreringernes rigtighed - under ét kaldet kontrolsporet - er ligeledes en del af den bogføringspligtiges regnskabsmateriale.

Notater i forbindelse med møde med samhandelspartnere eller telefoniske bestillinger kan i nogle situationer godt tænkes at have stort set samme betydning for dokumentationen af registreringer og kontrolsporet som egentlige bilag.

Betingede aftaler, hensigtserklæringer og lignende, korrespondance, kontrakter og indgåede aftaler om primære og afledte finansielle kontrakter udgør ofte ”øvrige oplysninger”. Heri kan efter omstændighederne også indgå de i afsnit 4.5.6 nævnte supplerende alternative regnskabstyper, f.eks. kompetenceregnskab.

#### 4.5.6 Regnskaber

Regnskaber i loven omfatter først og fremmest alle driftsøkonomiske regnskaber, der kræves udarbejdet i henhold til lovgivningen, f.eks. årsregnskabsloven.

Ved et **regnskab** forstås her følgende:

- et årsregnskab
- andre perioderegnskaber
- et andet regnskab eller
- en tilsvarende regnskabsopstilling eller –opgørelse
- særskilt tilskudsregnskab, hvis det er en betingelse for opnåelse af tilskuddet

De oplyste regnskaber er alle regnskaber, der skal formidle oplysninger til eksterne interessegrupper - herunder berørte myndigheder - om virksomhedens økonomiske forhold, der bygger på registreringerne i bogføringen.

Lovpligtige regnskaber omfatter også eventuelle årsberetning, pengestrømsopgørelse, hoved- og nøgletal m.v., hvor krav herom fremgår af lovgivningen. Er ikke krævede rapporter og regnskaber medtaget i dokumentenheden, vedhæftet eller på anden måde hører sammen med årsregnskab m.v., regnes de dog i praksis med i regnskabsmaterialet. D.v.s. at virksomhedens samlede årsrapport sædvanligvis udgør årsregnskabet efter bogføringsloven.

Perioderegnskaber og andre tilsvarende regnskaber, som virksomheden udelukkende udarbejder til internt brug, vil normalt ikke være omfattet af bogføringslovens regnskabsmateriale, fordi de ikke skal udarbejdes i henhold til en lovgivning. Dog er halvårsmeddelelser for børsnoterede og statslige aktieselskaber bestemt til offentliggørelse og eksternt brug lovpligtige og dermed regnskabsmateriale i lovens forstand.

Udarbejdes til brug for skatte- eller tilsynsmyndighed alene delelementer af et årsregnskab, således som dette er defineret i årsregnskabsloven, f.eks. kun en resultatopgørelse eller en balance, anses sådanne delelementer også for et regnskab i bogføringslovens forstand.

Skatteregnskaber og -opgørelser mv., der er udarbejdet efter skattelovgivningen er også regnskabsmateriale ifølge bogføringsloven. Til et sådant regnskabsmateriale hører den - for alle bogføringspligtige påbudte - årlige skatteopgørelse, der skal indfri de krav om form og indhold, som er sat i mindstekravsbekendtgørelsen<sup>4</sup>.

I stedet for et egentligt skattemæssigt opgjort årsregnskab accepterer skattemyndighederne det driftsøkonomiske årsregnskab, hvis dette suppleres med skattemæssige opgørelser, korrektioner og supplerende oplysninger, der tilsammen opfylder kravene i skattelovgivningen om opgørelse efter skattemæssige principper og med oplysninger i henhold til mindstekravsbekendtgørelsen<sup>4</sup>. Denne form er blevet den mest almindelige i praksis for virksomheder, der udarbejder driftsøkonomiske årsregnskaber.

Etiske, sociale, holistiske ”regnskaber” eller ”kompetenceregnskaber (videnregnskaber)” er ikke et regnskab efter bogføringslovens terminologi, da de ikke anvender penge som gennemgående måleenhed. I øvrigt kræves udarbejdelsen af disse ikke i lovgivningen, men sker af frivillighedens vej. En anden ting er, at det ofte vil være nødvendigt at medtage sådanne rapporter eller ekstrakter i det lovpligtige regnskab,

---

<sup>4</sup> Bekendtgørelse nr. 141 af 26. februar 1992 om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet.

hvor de er nødvendige til at opnå et retvisende billede af virksomheden, f.eks. som led i årsberetningen eller som en supplerende ”note”.

Selvom virksomheden eller dets produktionssteder er omfattet af pligten til at aflægge ”miljøregnskab” (”grønt regnskab”) i henhold til miljøbeskyttelsesloven, vil selve det ”grønne regnskab” ikke være omfattet af bogføringslovens regnskabsmateriale. Indgår det ”grønne regnskab” i det samlede årsregnskab (årsrapport), kan det konkret blive opfattet som regnskabsmateriale.

De ovennævnte supplerende rapporter - i gængs tale benævnt ”regnskaber” - mangler såvel systematisk sammenhæng med det finansielle regnskab som den fælles finansielle størrelse og måleenhed i form af møntenheden. Endvidere bygger sådanne supplerende rapporter ofte på en mangfoldighed af oplysninger, der næppe i almindelighed på en hensigtsmæssig måde kan indpasses i virksomhedens almindelige bogføring. Yderligere kan de forhold, der beskrives i rapporterne ikke opgøres med samme nøjagtighed og objektivitet som finansielle dispositioner. Her sker dog en udvikling på basis af andre systemer end det klassiske økonomiske bogføringssystem – ”det dobbelte bogholderi”. I fremtiden vil sådanne rapporter formentlig blive en naturlig del af regnskabsmaterialet.

#### 4.5.7 Revisionsprotokoller

Revisionsprotokoller, der er revisors kommunikationsmedie til beskrivelse af udførelsen og omfanget af revision som følge af krav i lovgivningen, vedtægter eller efter aftale med revisors hvervgiver, indgår som en del af regnskabsmaterialet.

Begrundelsen for at medtage revisionsprotokollen som en del af regnskabsmaterialet er, at revisionsprotokollen ofte indeholder væsentlig information for forståelsen af virksomhedens årsregnskab. Sådanne regnskabsmæssige informationer kan f.eks. være analyser, sammenligninger, specifikationer mv.

Revisionsprotokollen har i øvrigt en sammenhæng med ledelsens forvaltning af bogføring og regnskabsaflæggelse, som gør det naturligt, at der eksisterer samme regler for revisionsprotokollens opbevaring som for det øvrige regnskabsmateriale.

## 4.6 Fælles for alle fremgangsmåder

Selvom der er forskellige fremgangsmåder til opfyldelse af den bogføringspligtiges bogføringsopgave, f.eks. anvendelse af IT-teknologi, maskinelle eller manuelle løsninger, er der visse fælles materielle krav til bogføringens rammer.

De fælles krav gælder beskrivelse af systemer til registrering og opbevaring af regnskabsmaterialet, krav til registreringerne og transaktionssporet, bogføringens tilrettelæggelse og overensstemmelse med god bogføringsskik, krav til dokumentationen og oplysninger i øvrigt, der er nødvendige for kontrolsporet og opbevaringskravene.

Virksomheder skal udarbejde en efter dens art og omfang afpasset beskrivelse af registrering af transaktioner. Der henvises til omtalen i afsnit 4.5.2 og den uddybende omtale i afsnittene 8.1.1 til 8.1.3.

### 4.6.1 Transaktionsspor

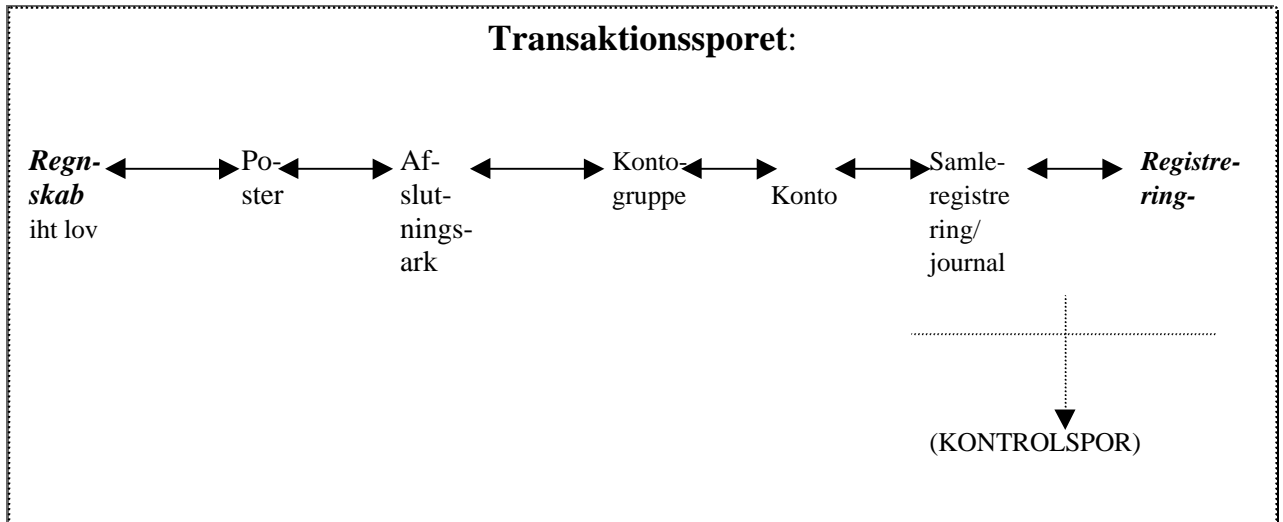
Registreringerne og i det hele taget transaktionssporet er en del af regnskabsmaterialet.

Ved transaktionssporet forstås ifølge bogføringsloven ”den **sammenhæng**, der er mellem de enkelte registreringer og den bogføringspligtiges årsregnskab, skatte- eller afgiftsopgørelse, tilskudsregnskab eller tilsvarende regnskabsopstilling, der skal udarbejdes i henhold til lovgivning.”

Alle registreringer skal kunne følges til de lovpligtige regnskaber m.m., ligesom tallene i disse regnskaber m.m. skal kunne opløses i de registreringer, hvoraf de er sammensat.

#### 4.6.1.1 Hvad menes der med transaktionsspor ?

Transaktionssporet er et samlebegreb for de **oplysninger**, der skal sikre, at man til enhver tid kan kontrollere, om alle registreringerne af transaktioner og hændelser er medtaget i regnskabet m.m., og hvilke registreringer regnskabets poster er sammensat af.



Transaktionssporet sikrer ved sine oplysninger om **sammenhængen** mellem regnskabets enkeltposter med registreringerne, at det kan kontrolleres, at alle registreringer er indeholdt i regnskabet m.m. Det samme gælder for den omvendte situation, hvor der tages udgangspunkt i den enkelte registrering, der så kan følges til en post i regnskabet.

#### 4.6.1.2 Problematik

Kravet om et transaktionsspor medfører, at den bogføringspligtige - under hensyntagen til virksomhedens art og omfang - i systembeskrivelsen dokumenterer, hvorledes de enkelte registreringer via konti i bogføringen samles til poster i regnskabet m.m.

Omfanget og detaljeringsgraden i beskrivelsen af transaktionssporet afhænger af virksomhedens størrelse og antallet af transaktioner samt bogføringens kompleksitet og integration.

Det er derfor ikke muligt entydigt at give faste regler om indholdet i beskrivelsen, der dækker enhver virksomhed. Bemærk her indvirkningen af vurderingen af virksomhedens art og omfang i afsnit 4.2.

#### 4.6.2 Kontrolspor

Oplysninger, der er nødvendige for kontrolsporet, er ligesom transaktionssporet en del af virksomhedens regnskabsmateriale.

Loven definerer kontrolsporet som ”de **oplysninger**, der dokumenterer registreringernes rigtighed.”

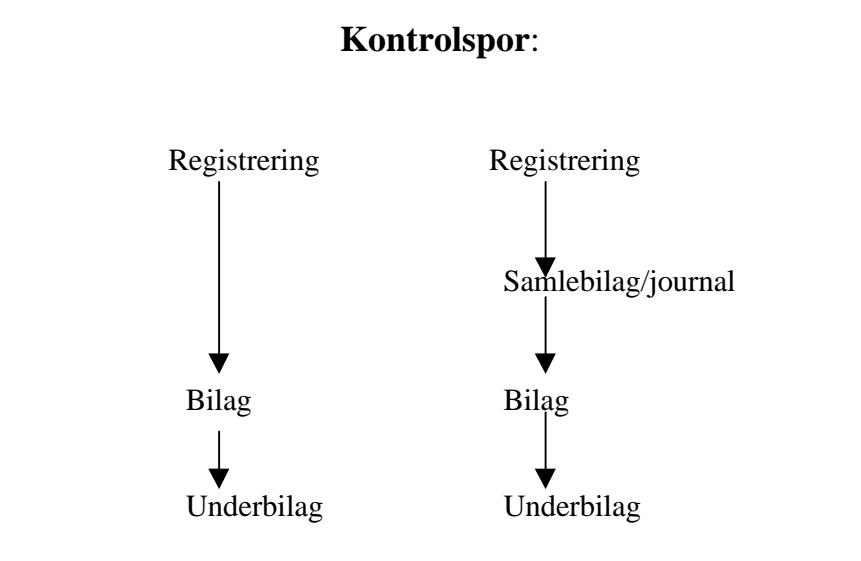
Enhver registrering skal indeholde oplysning, der gør det muligt at finde det dokumentationsmateriale, der ligger til grund for registreringen, dvs. oplysning om entydig identifikation eller reference, som f.eks. bilagsnummer.

Tilsvarende skal dokumentationsmaterialet indeholde oplysninger, der gør det muligt at finde den tilhørende registrering i bogføringen.

#### 4.6.2.1 Hvad menes der med kontrolspor ?

Kontrolsporet er et samleudtryk for de oplysninger, der skal sikre, at det altid er muligt at verificere grundlaget for de enkelte registreringer.

De enkelte registreringer skal ifølge loven altid **dokumenteres** ved et bilag.



#### **Kontrolsporet eksisterer,**

når det er muligt ved oplysninger i registreringen at identificere og fremfinde grundlaget for denne , dvs. bilag der dokumenterer registreringen og herfra videre til eventuelle underbilag og andet nødvendigt materiale udstedt som følge af transaktionen,

og

når de enkelte bilag (dokumentationen for registreringen) er forsynet med samme tydelige og éntydige identifikation af kontrolsporet, som fremgår af registreringen. (Normalt ved påførsel af bilagsnummer, kontering, datering for registrering og attest for udførelse).

Systembeskrivelsens omtale af kontrolforanstaltninger og -rutiner i bogføringen og forretningsgange - ofte omtalt som interne kontroller eller ledelseskontroller – er også en del af kontrolsporet.

Kontrolsporet oplyser om grundlaget for korrekt registrering af transaktioner og andre økonomiske hændelser, der er indtruffet.

Kontrolsporet omhandler således de enkelte registreringers rigtighed, deres verifikation og bevis. Dvs. at kontrolsporet indeholder oplysninger, der muliggør, at dokumentationen for rigtigheden af disse kan findes og er til stede. Kontrolsporet er en fokusering på den enkelte registrering og dens grundlag i form af den dokumentation, der beviser rigtigheden af en foretagen transaktion eller indtruffen hændelse.

Kontrolsporet sammenkæder registreringen med dens dokumentation og omvendt, dvs. en sammenkædning nedad og i dybden.

Modsat kontrolsporet, der oplyser om sammenkædning af en enkelt registrering af en transaktion med dokumentationen herfor, giver transaktionssporet oplysning om den indre sammenhæng mellem regnskabets poster og de enkelte registreringer eller omvendt, dvs. en horisontal sammenhæng uden direkte fokusering på dokumentationsmaterialet for de enkelte registreringer..

#### 4.6.2.2 Problematik

Et ofte stillet spørgsmål om kontrolsporet er, hvor meget der skal opbevares som dokumentationsmateriale?

Ethvert materiale, der er nødvendigt til at dokumentere en registrering, skal opbevares. Dvs. det materiale, som giver bevis for, at transaktionen faktisk er sket og for de omstændigheder, som denne har afstedkommet såvel før, under som efter transaktionens gennemførelse.

Heri ligger ikke, at **alt** materiale, som genereres forud for en registrering, skal gemmes, men **alene** hvad der er **nødvendigt** for at kunne dokumentere registreringen. I modsat fald vil den teknologiske udvikling ofte medføre, at der skal gemmes mere

og mere regnskabsmateriale i takt med, at der genereres materiale til eksempelvis statistisk formål og analyser m.v.

Lovens bestemmelse om tilstedeværelsen af kontrolspor må udfyldes og fastlægges konkret af den bogføringspligtige selv i beskrivelsen af det anvendte registreringssystem. Tillægger den bogføringspligtige det værdi, at interne kontroller udføres ud fra og på regnskabsmaterialet, må dette betragtes som bilag eller en del af en registrerings dokumentationsmateriale.

Kontrolsporet kan ændre sig over tid for den enkelte registrering. Hvad der tidligt i forløbet er nødvendig dokumentation for en registrering, behøver derfor ikke være det senere i forløbet, hvor det kan være afløst af et nyt dokumentationsmateriale med større beviskraft.

Ofte fører en begivenhed til, at virksomheden foretager noteringer heraf, f.eks. ved udstedelse af ordrebekræftelser eller - ved egen initiering af hændelsen – ordrebestilling, accept af aftale m.m.

I den sammenhæng er det et spørgsmål, hvornår dokumentationsfasen begynder, således at en oplysning bliver dokumentation for en registrering og derved en del af kontrolsporet.

Som udgangspunkt begynder kontrolsporet, når virksomheden bliver bekendt med en transaktion eller hændelse med økonomisk konsekvens for virksomheden, og som samtidigt eller efterfølgende fører til en registrering i bogføringen. Kendskab herom kan ske på mange måder og stamme fra kilder i virksomheden selv eller udenfor.

Ikke enhver oplysning om transaktioner eller hændelser har imidlertid den udsagns- eller bevisværdi, der gør, at den kan være relevant som dokumentation.

Dette gælder så meget desto mere, hvis der findes andet materiale med andre oplysninger, der er bedre egnet til at dokumentere transaktionen end den tidligere dokumentation.

Det kan f.eks. være, at de andre – nye - oplysninger hidrører fra ekstern, tilstrækkelig dokumentation, medens den tidligere dokumentation er intern. Det kan også være, at den tidligere dokumentation bliver overflødig, fordi en senere dokumentation med mindst lige så stor bevisværdi bedre beskriver transaktionen. Eller også er den tidligere dokumentation for uoverskuelig eller omfangsrig uden at forbedre udsagns- eller bevisværdien af den nyere dokumentation.



### Eksempel 1

Et eksempel kan være et teleselskab, som gemmer oplysninger om hvert telefonopkald, en kunde foretager. Dvs. oplysninger om, hvornår en kunde ringer, hvilket nummer der ringes til og hvor lang tid, der ringes osv. Teleselskabet har i princippet på tidspunktet for hvert telefonopkald foretaget et salg til kunden og er nødt til at registrere oplysningerne med henblik på (en senere) fakturering.

Er disse oplysninger en del af transaktionssporet eller kontrolsporet?

Her er det nødvendigt at vurdere, om det er **nødvendigt** dokumentationsmateriale, og om det senere bliver erstattet af et andet materiale, der er tilstrækkelig dokumentation i sig selv.

Teleselskabet udskriver på et tidspunkt en faktura med specifikation opgjort på grundlag af de akkumulerede oplysninger. Denne faktura kan kunden tage stilling til og betale. På et tidspunkt efter betaling har kunden fortabt sin reklamationsret over opgørelsen.

Efter dette tidspunkt kan teleselskabet dokumentere sin salgsregistrering ved den udstedte faktura, herunder dokumentation for, at den er betalt. Tidligere oplysninger om de enkelte telefonopkald er nu ikke længere nødvendig dokumentation, fordi der nu foreligger en betalt faktura mellem to uafhængige parter. Fakturaen skal dog indeholde et vist minimum af oplysninger, så den kan medføre en korrekt registrering i bogføringen og dermed i regnskab eller anden opgørelse.

Et andet eksempel på en salgstransaktion.

### Eksempel 2

En salgstransaktion starter ofte ved en kundes bestilling, der kan ske mundtligt eller skriftligt. Uanset ordrebekræftelse sendes eller ej, vil virksomheden på en eller anden måde notere ordren, og henvise til kundens bestilling på den samtidigt med leveringen eller efterfølgende fremsendte salgsfaktura. Salgsfakturaen kan også være udvekslet elektronisk.

**Registreringen** i bogføringen sker på basis af kopien af salgsfakturaen, der derfor er et vigtigt led i kontrolsporet.

Indtil kunden endeligt har accepteret fakturaen og fortabt sin reklamationsret eksempelvis ved passivitet en vis periode efter sin betaling, skal virksomheden kunne dokumentere salget ved f.eks. kundeordre, ordrebekræftelse, fragtbrev, lagerudleveringsliste, følgesedler, kundens accept for modtagelse m.v.

Efter at kunden endeligt har accepteret fakturaen og fortabt sin reklamationsret, er det som udgangspunkt imidlertid tilstrækkeligt for virksomheden at kunne dokumentere salget ved den udstedte faktura, herunder dokumentation for dens betaling.

Modtagers accept af fakturaen bl.a. ved betaling fra den uafhængige part (kunden) vil - som i tele-eksemplet ovenfor - derfor efter loven kunne erstatte tidligere **interne** bilag i virksomheden, jf. lovens krav om verifikation af grundlaget for en registrering.

Bemærk, at alle de i eksemplet nævnte dokumenter principielt er dele af kontrolsporet, der beviser registreringens rigtighed. De skal derfor som udgangspunkt og som nævnt i eksemplet opbevares i en vis kortere periode som en del af regnskabsmateriale.

De udstedte eller modtagne dokumenter kan være forsynet med attestationer eller påtegninger, som hidrører fra de interne kontroller i virksomhedens forretningsgang. Foretages sådanne kontroller og godkendelser direkte ved dataskærme, skal det af registreringen fremgå, hvilke autoriserede personer i virksomheden, der har udført disse kontroller.

Den bogføringpligtige kan af kontrolmæssige grunde eller af revisionsmæssige og andre hensyn vælge at opbevare hele eller dele af vigtigt internt dokumentationsmateriale, der ellers efter loven sædvanligvis ville kunne makuleres. Her skal man også være opmærksom på muligheden af særlige kontrolkrav fra skattemyndighedernes side.

I begge de anførte eksempler er der lagt vægt på, at aftager på et tidspunkt efter leveringen og betalingen fortaber sin reklamationsret og dermed anses for at have accepteret modtagelsen af leverancen og fakturaen. Der er ikke her taget stilling til, hvornår en sådan fortabelse af indsigelser foreligger. Dette kræver en konkret juridisk stillingtagen.

Ved bogføring af løn kan der på tilsvarende måde som i de anførte salgseksempler blive tale om, at et senere udarbejdet internt dokumentationsmateriale kan erstatte et tidligere internt materiale.

### **Eksempel 3**

Lønudbetaling til timelønnede medarbejdere sker på baggrund af en opgørelse, der afhænger af, hvor mange timer den enkelte medarbejder faktisk har arbejdet, arbejdsopgaver eller art, aftalte lønsatser samt tillæg og fradrag mm. Inddata til opgørelsen kan komme fra ur- eller stempelkort, udfyldte dag- eller ugesedler eller lignende, og opgørelsen kan være udarbejdet manuelt, elektronisk eller maskinelt.

Denne opgørelse vil som udgangspunkt være nødvendigt dokumentationsmateriale for den tilhørende registrering af lønudgiften i bogføringen.

Medarbejderen vil sædvanligvis i forbindelse med lønudbetalingen eller –overførslen modtage en lønopgørelse eller lønseddel, hvorpå antallet af timer, satser mv. er anført.

På et tidspunkt efter lønudbetalingen har medarbejderen fortabt sin indsigelsesret vedrørende lønopgørelsen, herunder det til grund liggende timeantal. Virksomhedens oprindelige materiale, der dannede baggrund for lønopgørelsen, vil herefter ikke længere være nødvendigt dokumentationsmateriale for registreringen.

Som det gælder for den tidligere nævnte reklamationsfrist i eksemplerne om salg, kræver det også i løneksemplet en konkret juridisk stillingtagen til, hvornår medarbejderen kan siges endeligt at have accepteret sin lønopgørelse og derved have fortabt sin indsigelsesret over for fejl og mangler i opgørelsen.

Det bemærkes, at hvis timeopgørelsen for den enkelte medarbejder bruges i anden anledning - eksempelvis ved opgørelse af igangværende produktion eller arbejder - kan opgørelsen også være nødvendigt dokumentationsmateriale i denne sammenhæng.

Procedurer og kriterier for ændring af materialets bogføringsmæssige status som beskrevet ovenfor i dette afsnit skal beskrives udførligt i beskrivelsen af bogførings-systemet efter lovens § 14.

## Kapitel 5.

# Registreringer

### 5.1 Nøjagtigt og snarest muligt

Virksomheden skal registrere **alle** transaktioner **nøjagtigt** i sin bogføring, jf. lovens § 7, stk. 1. Registreringen skal ske **snarest muligt efter**, at de handlinger og hændelser, der skal registreres, forekommer, jf. samme paragraf. Dvs. at bogføringen skal være fuldstændig og korrekt med hensyn til transaktionernes kontering, datering og beløb.

**Hovedregel:** snarest muligt uden hensyn til tidspunktet for betalingen.

Det ligger i ordene ”snarest muligt”, at det ikke er tilladt at udskyde registreringerne af transaktionerne til senere betalingstidspunkter, medmindre virksomheden på grund af art eller omfang normalt registrerer ved betaling eller ikke er i stand til registrere de enkeltvise salgs- og købstransaktioner på transaktionstidspunktet eller umiddelbart efter.

Hvert enkelt salg, køb eller disponering af omkostning og den i forbindelse hermed senere afledte ind- og udbetalingstransaktion er hver især særskilte transaktioner, der principielt skal registreres enkeltvis og separat som transaktioner i bogføringen.

Sumbeløb af flere ensartede transaktioner kan dog registreres i stedet, hvis de har reference til og dokumenteres ved manuelt eller maskinelt udarbejdede bilag. Sådanne bilag er f.eks. lister, opgørelse, journaler - i handelsvirksomheder endvidere kassestrimler - der specificerer oplysninger fra de enkelte transaktioner, herunder reference til disse, og dokumenterer sumbeløbet.

I integrerede IT-systemer skal det registrerede sumbeløb kunne verificeres og udskrives som særskilte bilag ved dannelse og lagring. De enkelte transaktioner, der indgår i sådanne sumbeløb, skal ligeledes kunne udskrives i klarskrift som bilag. Disse skal dokumentere den enkelte transaktion og indeholde de oplysninger, der er nødvendig for at identificere kontrolsporet.

**Undtagelse:** kontant salg

Virksomhedens art og omfang kan betyde, at den registrerer salgs- og købstransaktioner ved tidspunktet for betaling. Dette er naturligvis tilfældet for virksomheder, der handler kontant, men det kan også være aktuelt i de tilfælde, hvor tiden mellem

købs- eller salgstransaktionen og betalingen herfor er kort. Dette gælder navnlig ved detailhandel til forbrugere.

Følger den bogføringspligtige denne metode, skal denne benyttes konsekvent, så det sikres, at alle transaktioner af samme art registreres efter samme mønster.

## 5.2. Alle transaktioner

Ordet transaktioner skal overalt i loven tolkes bredt og omfatter udover egentlige transaktioner (handlinger) også hændelser med økonomiske konsekvenser for virksomheden.

Transaktioner i mere snæver forstand er f.eks. køb, salg, lønafregning, likvide bevægelser, optagelse af lån og indfrielse af gæld. Men loven omfatter med udtrykket transaktioner også andre forhold af økonomisk betydning for virksomheden. Derfor hører herunder også de rent regnskabsmæssige dispositioner som f.eks. af-, ned- og opskrivninger af balanceposter og hensættelser samt rente-, rabat- og lignende beregninger.

Bestemmelsen om registrering af alle transaktioner skal ses i konsekvens af lovens krav om transaktionsspor, hvorefter alle regnskabs poster skal kunne opløses i og følges til de enkelte registreringer.

Ændringer i stamdata, d.v.s. data, der indgår som variabler i faste kartoteker, f.eks. ”permanente” oplysninger om navne, adresse, telefonnummer m.v. på ansatte, kunder eller leverandører, er ikke i sig selv transaktioner i lovens forstand. Ændringer i disse stamoplysninger kan dog i visse tilfælde indebære, at virksomheden skal ændre sin systembeskrivelse, f.eks. ved ændring i beregningsmetoder, -parametre eller -faktorer, samt ved ændring eller modifikation i kartoteksstrukturen og indholdet.

### **Undtagelse:** daglig kasseopgørelse

Virksomhedens art og omfang kan føre til, at den vil være ude af stand til løbende at foretage registrering af hver eneste salgs- eller købstransaktion. Sådanne tilfælde forekommer, når virksomheden ikke har mulighed for at anvende kasseapparater, udskrive regninger eller notaer eller føre lister. Som eksempel kan nævnes detailsalg fra mindre torvepladser og fra vogn.

For den type virksomheder indeholder loven derfor en særregel, som tillader, at virksomhedens daglige køb og salg opgøres indirekte på grundlag af daglige kasseopgørelser og bogføres i hver sin kategori i samlebeløb.

Vælger den bogføringspligtige denne metode, skal denne benyttes konsekvent, så det sikres, at alle transaktioner af samme art registreres efter samme mønster.

### 5.3 Rækkefølge, henvisning og reference

Den bogføringspligtige virksomhed skal så vidt muligt foretage registreringerne i samme rækkefølge, som transaktionerne forekommer. Herved sikres den tidsmæssige kronologiske rækkefølge i registreringerne og i grundlaget herfor, bl.a. til brug for konstatering af korrekt periodisering.

De foretagne registreringer skal henvide de tilhørende bilag, der dokumenterer transaktionen. Henvisningen kan f.eks. ske ved anførsel på bilagene af fortløbende numre, der også registreres ved bogføringen af bilagene .

Registreringerne skal tillige indeholde oplysninger, der gør det muligt at bestemme den enkelte registreringens tidsmæssige placering i bogføringen. Oplysningskravet opfyldes i praksis normalt ved at anføre den dato, på hvilken der registreres. Dette gælder også ved eventuelle senere rettelser af tidligere registreringer, hvor det er datoen for rettelserregistreringen, der skal anføres.

### 5.4 Afstemninger

I det omfang, det er nødvendigt efter virksomhedens art og omfang, skal virksomheden afstemme registreringerne med beholdningerne, herunder kasse- og likvidbeholdning.

Afstemningerne skal sikre, at registreringerne i bogføringen er aktuelle, og at der ikke foreligger transaktioner, som endnu ikke er registreret.

Da kravet om bogføringens tilrettelæggelse og udførelse retter sig efter virksomhedens art og omfang, varierer hyppigheden af beholdningsafstemningerne fra virksomhed til virksomhed. Afstemningernes hyppighed er endvidere afhængig af beholdningernes karakter, værdi og omsættelighed.

Sker der dagligt i virksomheden mange ind- og udbetalinger, indebærer kravet om afstemning, at der skal foretages en daglig afstemning af kasse- og likvidbeholdningen. Ved få, sjældent forekommende eller ingen daglige kontantbevægelser er løbende eller fastlagte kort-periodiske afstemninger tilstrækkeligt.

Andre mindre likvide beholdninger og varelagerbeholdninger afstemmes normalt efter fastlagte længere perioder eller kun i forbindelse med udløbet af virksomhedens regnskabsår.

## 5.5 Møntfod

Bogføringslovgivningen har ikke hidtil indeholdt udtrykkelig bestemmelse om bogføringsvaluta, men ifølge Erhvervs- og Selskabsstyrelsens fortolkning af kravet om transaktionsspor har man kunnet bogføre i relevant udenlandsk valuta, så længe det hele tiden har været muligt at omregne til danske kroner. Som følge af tidligere krav i skatte- og regnskabslovgivningen m.v. har det imidlertid oftest været hensigtsmæssigt at have bogføringen i danske kroner.

Med den nye bogføringslov præciseres det nu, at virksomhederne inden for visse rammer kan bogføre i anden valuta (fremmed valuta) end danske kroner. Lovens § 7, stk. 4, bestemmer således, at registreringer og dermed bogføringen kan foretages i danske kroner, euro eller i anden, relevant fremmed valuta.

Ved lov om ændring af bl.a. årsregnskabs- og skattekontrolloven<sup>5</sup> kan beløbene i virksomhedens årsregnskaber, årsberetninger, koncernregnskaber, halvårsrapporter og finansieringsanalyser anføres i danske kroner eller euro.

Ændringerne i skattelovgivningen forudsætter, at den skatte- og afgiftsmæssige regnskabsføring kan foretages i fremmed valuta efter reglerne i bogførings- og årsregnskabsloven, men de pligtmæssige meddelelser til skattemyndigheder skal fortsat foretages i dansk mønt<sup>6</sup>.

Bestemmelsen om bogføringsvalutaen retter sig mod enkeltstående transaktioner, men først og fremmest mod bogføringens "basis-valuta" eller "funktionelle" valuta, der udover euro eksempelvis kan være USD, GBP, SEK m.fl.

### 5.5.1 Danske kroner eller euro

Udgangspunktet er hér, at alle transaktioner bogføres i danske kroner eller i euro.

---

<sup>5</sup> Lov nr. 1056 af 23. december 1998 om lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., lov om aktieselskaber, lov om anpartsselskaber, skattekontrolloven og forskellige andre love. (For årsregnskabslovens vedkommende ændring af § 5 a)

<sup>6</sup> Skattekontrollovens tilføjede § 3 C, stk. 1, siger, at den regnskabsføring, der skal lægges til grund for en skattemæssig opgørelse, kan foretages i fremmed valuta efter reglerne i bogførings- og årsregnskabsloven. I samme paragrafs stk. 2, pointeres det, at pligtmæssige meddelelser til danske skattemyndigheder skal foretages i dansk mønt, og at skatteministeren kan fastsætte særlige regler for omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i dansk mønt.

Bogføring i danske kroner eller euro er ligestillet bortset fra de pligtmæssige meddelelser til skattemyndigheder, jf. ovenfor.

Man behøver ikke - som ved anden anvendt fremmed bogføringsvaluta - at påvise, at euro er relevant valuta for at kunne bogføre i denne mønt fra et regnskabsårs begyndelse.

## 5.5.2 Relevant fremmed valuta og betingelser

Forudsætningen for at foretage bogføring i anden fremmed basis-valuta end euro er, at den valgte valuta er **relevant** for virksomheden.

Den relevante valuta kan eksempelvis være den mønt, hvori hovedparten af virksomhedens transaktioner foregår. Foretages købs- og salgstransaktioner i én hovedvaluta, f.eks. dollar i olieraffinaderier og lignende virksomheder, vil denne valuta kunne vælges som relevant valuta for bogføringen. Foretages den faktiske købs- og salgsfakturering i danske kroner, men på baggrund af kursforholdet til en anden valuta, kan denne anden valuta ligeledes være relevant valuta.

Indgår virksomheden i en koncern, der styres af en udenlandsk virksomhed, således at den sidstnævnte virksomheds gældende mønt gennemgående anvendes internt i koncernvirksomhederne, kan denne mønt også være relevant valuta.

Bogføringsvalutaen må principielt ikke ændres til en anden fremmed valuta i løbet af et regnskabsår. Se nedenfor under afsnit 5.5.3.

Afhængigt af hvilket regnskab eller opgørelse bogføringsregistreringerne skal tilgodes, skal virksomheden af hensyn til transaktionssporet som udgangspunkt sikre, at transaktionsdagens valutaomregningskurs entydigt fremgår af virksomhedens dokumentationsmateriale, således at det **til enhver tid** er muligt at omregne transaktionen til danske kroner. Se nærmere under afsnit 5.5.4.

Ifølge lovens § 15 kan myndighederne endvidere kræve, at virksomheden vederlagsfrit og inden for en rimelig frist skal stille et eksemplar af bogføringen til rådighed, omregnet til danske kroner. Se afsnit 9.2.3.

Ovenstående betingelser – særligt tidskravet ”til enhver tid” for omregning til danske kroner - forventes at indebære, at det reelt kun vil være muligt at bogføre i fremmed basis-valuta, hvis bogføringen og dennes valutakursomregning til danske kroner kan foretages automatisk ved hjælp af IT-teknologi.



### 5.5.3 Overgang til registrering i anden mønt

Vælger virksomheden at skifte fra registreringer i én valuta til en anden valuta, kan dette som hovedregel først ske med virkning fra et regnskabsårs begyndelse.

Undtagelsesvist er skift til bogføring i anden valuta i løbet af regnskabsåret imidlertid muligt, hvis denne anden valuta er blevet relevant for virksomheden. Det indebærer normalt, at den forrige valuta er blevet irrelevant. En sådan situation kan for eksempel forekomme, hvis hovedparten af transaktionerne på grund af koncerntablettering eller -skift eller nye aktiviteter overgår til den anden valuta.

Relevanskriteriet gælder også for omlægning mellem danske kroner og euro eller omvendt, hvis omlægningen finder sted i løbet af virksomhedens regnskabsår, i modsætning til omlægning ved et regnskabsårs begyndelse, hvor der ikke stilles krav om relevans.

### 5.5.4 Omregningskurs

Udgangspunktet for omregning af transaktioner i fremmed valuta til danske kroner er transaktionsdagens kurs, der skal være oplyst i bogføringen. Det er dog muligt for det driftsøkonomiske regnskab at benytte en standardkurs eller gennemsnitskurs, såfremt denne kun afviger ubetydeligt fra transaktionsdagens kurs<sup>7</sup>

Det er ledelsens ansvar at tilrettelægge bogføringen således, at det sikres, at de anvendte standard- eller gennemsnitsvalutakurser løbende holdes ajour. Ajourføringen af valutakurserne afhænger af virksomhedens art og omfang, men den bør være så hyppig, at betydelige valutakursudsving altid følges umiddelbart op med en ændring af standard- eller gennemsnitskursen. Det fører normalt til ajourføring hver fjortende dag eller månedsvis, men er forholdene til det, kan længere intervaller mellem tidspunkterne for ajourføring også komme på tale, f.eks. ved længerevarende stabile valutakurser.

Anden lovgivning – navnlig skatte- og afgiftslovgivningen - kan stille krav om anvendelse af bestemte valutakurser, herunder transaktionsdagens kurs. Som følge af definitionen af transaktionssporet i bogføringslovens § 4, stk. 1, skal regnskabsmate-

---

<sup>7</sup> FSR's Regnskabsvejledning 9, Valutaomregning, siger herom i afsnit 17: "En transaktion i fremmed valuta skal registreres i virksomhedens bogføring til transaktionsdagens kurs. Af praktiske årsager er det almindeligt accepteret at anvende en for perioden fastsat standardkurs, der ikke afviger væsentligt fra transaktionsdagens kurs."

rialet dokumentere de for disse opgørelser nødvendige valutakursomregninger. Se nedenfor.

Har en virksomhed valgt at foretage bogføringen i fremmed valuta, skal alle nødvendige valutakursoplysninger registreres, så det sikres, at virksomheden kan omregne de enkelte registreringer til danske kroner. Foretages transaktionen i euro og foregår bogføringen i US-dollars (relevant valuta), skal virksomheden registrere omregningskursen mellem såvel euro og US-dollars som mellem US-dollars og danske kroner. Derved sikres, at den pågældende transaktion ved korrekt omregning behandles, som om den var foretaget i danske kroner (krydskurser). Samtidig vil transaktioner i danske kroner skulle omregnes til den valgte relevante fremmede valuta, og omregningsvalutakursen skal registreres.

Bortset fra bestemmelserne om transaktionsspor stiller bogføringsloven ikke krav til, hvorledes omregningskurser registreres i regnskabsmaterialet. De anvendte valutakurser kan således registreres i forbindelse med hver enkelt transaktion i fremmed valuta eller registreres i særskilt register (kartotek) for valutaernes kurs, hvortil den enkelte transaktion henviser.

For at opfylde det skattemæssige transaktionsspor skal den bogføringspligtige kunne dokumentere de for skatteopgørelsen nødvendige valutakursomregninger. Skatteregler kan medføre, at den nøjagtige dagskurs eller anden kræven valutakurs skal kunne udledes af bogføringen.

Ifølge lovens § 7, stk. 5, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved bekendtgørelse fastsætte regler for anvendelse af standardkurser m.v.<sup>8</sup>. Dette arbejde er taget op, men der er store vanskeligheder ved at forlige hensynene i driftsøkonomiske regnskaber - opnåelse af retvisende billede - med hensynene i skattemæssige beregninger, hvor helt anderledes målsætninger og fortolkningsprincipper gør sig gældende.

---

<sup>8</sup> Det fremgår af lovbemærkningerne, at bemyndigelsen under hensyntagen til, at bogføringen danner grundlag for det offentlige krav på skatter og afgifter, vil blive administreret i samarbejde med Skatteministeriet. På redigeringsstidspunktet er der endnu ikke udstedt bekendtgørelse.

## Kapitel 6

# Dokumentation for registreringer

## 6.0 Dokumentation for registreringer

Regnskabsmaterialet omfatter bl.a. det bilagsmateriale, der er nødvendigt for at dokumentere, at registreringerne er korrekte. Almindeligvis består bilagsmaterialet både af traditionelle bilag - f.eks. fakturaer og kvitteringer - og andre regnskabsmaterialer såsom korrespondance, tilbud/aftaler og andre dokumenter, som kan være nødvendige som bevis for, at registreringerne er rigtige og foretaget korrekt.

Der er ikke helt faste regler for, om konkrete oplysninger skal være i registreringerne eller på bilaget. Eksempelvis kan godkendelser af et bilag - og dermed godkendelse af de tilhørende transaktioner og registreringer heraf - lige så godt fremgå af registreringerne som af selve bilaget, såfremt bogføringssystemet er indrettet således, at registreringernes rigtighed også i den henseende er dokumenteret tilstrækkeligt.

Ikke alle de registreringer og dokumenter, der anvendes af virksomheden, er i bogføringslovens forstand regnskabsmateriale, der efter loven skal opbevares. Hvad der skal anses for registreringer og bilag, skal den bogføringspligtige selv fastlægge i den beskrivelse af bogføringen, som skal udarbejdes i henhold til lovens § 14. F.eks. kan registreringerne indeholde oplysninger, der ikke er nødvendige for at beskrive transaktionerne eller til at vise transaktions- og kontrolspor. Her kræves blot, at samtlige transaktioner og hændelser skal registreres, og at transaktionsspor og kontrolspor skal være til stede i tilstrækkeligt omfang i hele opbevaringsperioden.

## 6.1 Bilag

Et bilag er efter § 5 enhver nødvendig dokumentation for transaktioner og hændelser, der registreres i bogføringen, uanset hvilket medie dokumentationen er på. Bilag kan være på elektronisk medie, mikrofilm, papir eller et andet medie.

Bilagene skal fungere som dokumentation for såvel de forretningsmæssige og økonomiske hændelser som for de hertil svarende regnskabsmæssige registreringer, som hændelserne giver anledning til. Dermed skal de være med til at sikre, at regnskaber aflægges på et reelt økonomisk grundlag.

Bilagene skal derfor indeholde de oplysninger, som er nødvendige for at afgøre, om registreringerne er foretaget entydigt og korrekt samt i overensstemmelse med den

foreliggende konteringsinstruks, jf. § 14, stk. 2, pkt. 2, herunder transaktionsdato og beløb, jf. § 9, stk. 1. Endvidere skal grundbilaget og registreringerne underbygge kontrolsporet, således at det kan afgøres, at såvel de bagved liggende økonomiske hændelser som de af hændelserne afledte enkelte registreringer er godkendt af den bogføringspligtige eller af de personer, der af denne er bemyndiget til at godkende.

Når den bogføringspligtige skal afgøre, om et sæt af oplysninger anses for et bilag i bogføringslovens forstand, må det derfor indgå i overvejelserne, om det i sig selv kan opfylde disse krav, eller om andre materialer og eventuelle mere detaljerede materialer skal medinddrages.

#### Nogle eksempler

- A. Hvis f.eks. den bogføringspligtige opgør sit varelager på grundlag af et løbende lagerbogholderi, hvor afstemninger med de fysiske lagre foretages fordelt hen over året, er selve lagerregnskabet med dets registreringer og bilag, herunder dokumentation for de foretagne optællinger og eventuelle korrektioner, en del af kontrolsporet.
- B. Har den bogføringspligtige i stedet valgt at opgøre sit varelager på grundlag af optællingslister efter en totaloptælling foretaget på balance-dagen, er det hensigtsmæssigt at anse disse lister som bilag i bogføringslovens forstand, og man vil i dette tilfælde kunne se bort fra et eventuelt lagerregistreringssystem som dokumentation for varelagerposter i årsregnskabet.

### 6.1.1 Eksterne/interne bilag og bevisværdi

Bilag der stammer fra andre kilder end den bogføringspligtige og dennes medarbejdere anses for eksterne. Alle andre bilag anses for interne.

Et bilag kan skifte status fra internt til eksternt. Dette kan eksempelvis ske, hvor en kunde har kvitteret for modtagelsen af en vare på kopi af følgeseddel, og hvor de kvitterede følgesedler derefter af den bogføringspligtige anvendes som dokumentation for, at varerne er leveret til de korrekte modtagere (dokumentation for levering, varetilgodehavende og indtægt).

Et eksternt bilag anses af gode grunde normalt for at være mere pålideligt og have en højere bevisværdi end et internt bilag. Det er derfor i § 9 bestemt, at et eksternt bilag så vidt muligt skal benyttes som dokumentation fremfor et internt. Er der et

eksternt bilag, er dette derfor uden videre omfattet af opbevaringspligten. Det er interne bilag også, men er der såvel et eksternt som et internt bilag, der i øvrigt kan erstatte hinanden, kan man undlade at opbevare det interne. Se om visse situationer i afsnit 4.6.2.2.

Såvel eksterne som interne bilag kan overføres på mikrofilm, edb eller anden form. Eksterne fysiske dokumenter, der ønskes opbevaret elektronisk, skal skannes til grafiske billeder, således at man – ligesom ved mikrofilm – kan fastholde det originale bilags udseende med eventuelt påtegninger, signaturer og attestationer. Kun derved opfyldes kravene i lovens § 6, hvorefter bogføringen skal tilrettelægges, således at materialet ikke forvanskes og sikres mod fejl og misbrug.

Interne bilag vil ofte blive dannet automatisk af systemerne, f.eks. salgsfakturaer. Interne bilag – eller kopier heraf – kan derfor almindeligvis arkiveres umiddelbart på mikrofilm eller elektronisk, uden at de behøver udskrives. Her kan man anvende karaktérbaseret lagring, fordi bilaget blot skal kunne udskrives i samme form, som hvis det var udskrevet umiddelbart ved udstedelsen. Ved samme form menes bilagets oplysninger om transaktionens faktiske forhold men ikke nødvendigvis et fuldstændigt udskrift af det originale bilags lay-out med logo og mere almen orienterende stof, f.eks. reklame eller servicemeddelelser, der er irrelevante for transaktionen.

Hvis det interne bilag imidlertid har været udskrevet og på tilsvarende måde som for eksterne bilag er blevet forsynet med attestationer eller andre påførte oplysninger, der er nødvendige dele af kontrolsporet, skal elektronisk arkivering ske på samme måde som for eksterne bilag ved grafiske billeder (skanning).

Ved overførsel til mikrofilm eller elektronisk form skal man sikre, at bevisværdien af de elektroniske dokumenter ikke bliver forringet i en sådan grad, at de ikke længere kan anses for tilstrækkelig dokumentation for såvel de forretningsmæssige hændelser som de foretagne registreringer.

For at fastholde bevisværdien af de overførte dokumenter skal det derfor gennem passende kontrolforanstaltninger i det mindste sikres, at det i hele opbevaringsperioden kan dokumenteres at:

- dokumenterne er overført fuldstændigt med alle de informationer, der var gældende på godkendelsestidspunktet
- at dokumenterne og dets informationer ikke er eller kan ændres under opbevaringen
- at senere udskrifter af dokumenterne er i overensstemmelse med de således lagrede og opbevarede billeder

Det er af hensyn hertil i § 10, stk. 2, bestemt, at udskrivning af dokumenter fra ikke umiddelbart læselige medier skal kunne udskrives i klarskrift uden bearbejdning, beregninger eller tilpasninger. Uden dette lovbestemte krav ville der ellers være for stor risiko for, at bevisværdien af dokumenterne kunne forringes.

## 6.1.2 Elektroniske overførsler, herunder EDI

Når registreringer foretages på baggrund af elektronisk overførte data, skal den bogføringspligtige kunne dokumentere den enkelte elektroniske overførsel (udveksling) og dennes tidsmæssige placering, jf. § 9, stk. 2..

Elektroniske overførte data kan udformes og samles på mange, praktiske måder. Er de ikke udformet som et konkret bilag, fordi der på anden måde modtages et konkret bilag, skal dette i stedet opbevares som dokumentation for registreringen.

Er de modtagne overførsler derimod udformet som almindelige bilag, f.eks. fakturaer, skal disse bilag opbevares som dokumentation enten udskrevet eller i den elektroniske form, de er modtaget. Hvis de overførte meddelelser ikke umiddelbart er læselige for brugere (ikke redigerede EDI-koder), må den bogføringspligtige selv danne et forståeligt (internt) bilag på baggrund af de modtagne oplysninger.

Samtidigt skal der dannes og opbevares en kronologisk log med de udvekslede meddelelser eller dokumenter som en del af kontrolsporet, bl.a. til fastlæggelse af de tidsmæssige placeringer. Denne logning skal kunne bruges til senere at kunne kontrollere, at bilagene er i overensstemmelse med de udvekslede dokumenter. Bilagene og logningen af dokumenterne skal derfor opbevares under sikkerhedsforanstaltninger, der er tilstrækkelige til, at dette kontrolformål kan tilgodeses og dokumenteres. Dette kan ske ved såvel fysiske som systemtekniske eller organisatoriske foranstaltninger, hvorved det sikres, at der ikke ændres i materialerne.

### 6.1.2.1 Kryptering eller elektronisk signatur

Såfremt de elektroniske overførsler er sikret ved kryptering og/eller elektroniske signaturer, er det ofte af kontrolmæssig grunde hensigtsmæssigt at opbevare overførslerne (logninger) i den krypterede eller kodede form, der er modtaget. Det skal så sikres, at den bogføringspligtige i hele opbevaringsperioden kan dekryptere overførslerne med henblik på kontrol af indholdet.

På samme måde kan den bogføringspligtige som kontrolforanstaltning foretage kryptering af hele eller dele af de øvrige regnskabsmaterialer – herunder bilag, der opbevares på elektronisk form. Blot skal det sikres, at de elektroniske dokumenter altid kan dekrypteres, således at indholdet kan kontrolleres af den bogføringspligtige og af eventuelle myndigheder, der skal have adgang hertil.

Der henvises i øvrigt til vejledningens afsnit 8.3 og 8.5.

### 6.1.3 Automatisk genererede registreringer

I mange tilfælde genererer bogføringssystemet selv posteringer. Dette sker f.eks. ved bogføring af moms, rabatter eller renter af kundemellemværender.

I princippet skal der også for sådanne registreringer udstedes eller dannes et internt bilag for hver postering, men i mange tilfælde medtages bilagsoplysningerne på andre regnskabsmaterialer. Eksempelvis bliver gebyrer og renter ofte oplyst på et kontoudtog, således at der ikke optræder et særskilt bilag. I de fleste tilfælde genereres en særskilt bogføringsjournal i forbindelse med dannelse af automatisk genererede registreringer. Bogføringsjournalen kan delvist træde i stedet for særskilte bilag.

Bilagsoplysningerne eller journalerne er ofte ikke tilstrækkelige til, at alle registreringer kan fremgå fuldt ud. Det er derfor i § 14, stk. 2, nr. 3, bestemt, at der skal foreligge en tilstrækkelig klar beskrivelse af, hvorledes genererede posteringer foretages, herunder beregningsgrundlag og beregningsformler, således at den enkelte postering kan efterregnes manuelt.

Generelt kan det siges, at der altid skal være en grundig beskrivelse af, hvorledes automatisk genererede registreringer foretages og beregnes. Hvis der ikke genereres et særskilt bilag (faktura) for hver enkelt beregning, skal der genereres en særskilt journal hver gang, der dannes registreringer, og denne skal udskrives eller opbevares elektronisk som bilag. Er der tale om kundeforhold, skal beløbene oplyses for kunderne på anden vis, f.eks. på periodiske opgørelser.

## 6.2 Mindstekrav til bilag

Som nævnt i foregående afsnit skal bilagene kunne dokumentere de foretagne registreringer. Der kan ikke generelt sættes regler op for, hvilke oplysninger et bilag skal indeholde, da dette dels afhænger af bilagets art og branchemæssige kutymer og dels af, hvad der er tilstrækkeligt i det konkrete tilfælde.

Udover transaktionsdato og beløb er der normalt i bilaget brug for en tekst eller kode, der angiver, hvad beløbet vedrører, og specifikationer, der viser hvorledes beløbet er beregnet eller opstået. Bilaget bør normalt også være forsynet med henvisning til konti og identifikation af bilag, således at det kan fremfindes med udgangspunkt i registreringerne og omvendt.

Bilagene skal derudover ofte bære oplysninger om kontrolsporet, dvs. attestationer og påtegninger, afhængig af hvorledes kontrollen med bogføringen er tilrettelagt. Det kan også være nødvendigt i bilaget at henviser til kontrakter eller regelsæt, som er nødvendig for at forstå eller efterprøve indholdet.

For fakturer er der endvidere krav fra andre dele af lovgivningen om, at parterne skal kunne identificeres entydigt med selskabsnumre, momsnumre (SE-nr.) eller virksomhedsnumre. Herunder hører også de kommende CVR-nr., når loven herom er trådt i kraft.



## Kapitel 7

# Opbevaring af regnskabsmaterialet

### 7.1 Opbevaringsperiode

Den bogføringspligtige skal efter loven opbevare alt sit regnskabsmateriale i **5 år** fra udløbet af det regnskabsår, som regnskabsmaterialet vedrører.

#### Eksempler

Regnskabsmaterialet for regnskabs- og kalenderåret 1999 skal opbevares til og med udgangen af kalenderåret 2004.

Regnskabsmaterialet for et forskudt regnskabsår 1/4 1999 - 31/3 2000 skal opbevares til og med den 31/3 2005.

Opbevaringen skal ske på betryggende vis i hele perioden, se afsnit 7.2 nedenfor.

Opbevaringskravet i den tidligere bekendtgørelse for beskrivelsen af bogføringssystemer på 1 år er nu ændret til 5 år, som for alt andet regnskabsmateriale.

Skattelovgivningen kræver i enkelte særskilte tilfælde, at bestemte dele af regnskabsmaterialet opbevares over en længere periode end 5 år, f.eks. i aktieavancebeskatningsloven vedr. dokumentation for køb af aktier m.m. og i loven om merværdiafgift vedr. dokumentation for anskaffelser af investeringsgoder.

#### 7.1.1 Detailhandelsvirksomheder

Virksomheder indenfor detailhandlen undtages fra den generelle 5-års frist til opbevaring af interne salgsbilag.

Som interne salgsbilag anses først og fremmest de såkaldte kassestrimler, kopier af kassebons, udskrevne notaer, regninger eller kvitteringer og tilsvarende interne bilag. Salgsbilagene er dokumentationen for virksomhedens enkeltvise varesalgstransaktioner ved afsætning af virksomhedens handelsvarer.

Undtagelsens opbevaringsfrist for detailhandelsvirksomhedernes interne salgsbilag er **ét år** fra tidspunktet for underskrivelsen af årsregnskabet. Underskriftstidspunktet regnes fra den dag, hvor det øverste ledelsesorgan eller ejerne daterer og underskriver årsregnskabet.

En virksomheds detailhandel kan udøves som en særskilt aktivitet blandt andre aktiviteter, men uden at virksomheden herved som helhed kan karakteriseres som en detailhandelsvirksomhed. Er dette tilfældet, gælder den 1-årige opbevaringsfrist for kassestrimler og tilsvarende interne bilag vedrørende detailsalget, fordi detailsalgsaktiviteten her må sidestilles med detailhandelsvirksomhed.

Kassestrimler og lignende interne bilag behøver - ligesom det er tilfældet for alle andre bilag - ikke nødvendigvis at være på papir, da de kan opbevares på elektronisk medie, mikrofilm eller andet medie, se afsnit 7.3 nedenfor.

Undtagelsen vedrører kun kassestrimler og andre tilsvarende interne bilag, der dokumenterer detailhandelsvirksomhedens enkeltvise varesalgsregistreringer. Interne bilag for f.eks. detailvirksomhedens salg af anlægsaktiver og aktiver, der ikke er varebeholdning eller lignende, er ikke omfattet af undtagelsesfristen, fordi dette ikke er normalt detailsalg.

De daglige registrerede sumtotaler for detailsalget indgår naturligvis fortsat i den bogføringspligtige virksomheds bogføring, og kravet om transaktionssporet skal være opfyldt.

## 7.2 Opbevaringsmåde

De overordnede generelle sikkerhedskrav til den bogføringspligtige vedrørende etablering af et tilfredsstillende bogføringsmiljø og nødvendige interne kontroller, herunder også til opbevaringen, er mere uddybende beskrevet i afsnit 4.4.

Som et grundlæggende kvalitetskrav til regnskabsmaterialets opbevaring gælder, at regnskabsmaterialet i hele opbevaringsperioden skal ske på betryggende vis. Hermed menes, at regnskabsmaterialet i rimeligt omfang beskyttes mod tyveri, brand og anden tilsigtet eller utilsigtet ødelæggelse eller bortskaffelse. Ligeledes gælder beskyttelsen mod forvanskning og forsvinden i øvrigt.

Herunder hører ikke kun regnskabsmaterialets inkl. bilagenes fysiske forsvinden men også hel eller delvis forsvinden af informationerne på disse.

### **EKSEMPEL**

Bilag udstedt på lysfølsomt papir som f.eks. ”termopapir”, der over tid bliver mørkt ved lysets påvirkning og herved gør oplysningerne ulæselige, er eksempel på forsvinden af informationer. Her bør det lysfølsomme originalbilag hurtigst muligt indskannes eller fotokopieres som erstatning eller supplerende bilag.

Sikkerhedsforanstaltninger vedrørende opbevaringen af materialet sker også her under hensyntagen til virksomhedens art og omfang.

Et andet kvalitetskrav til opbevaringen er, at denne skal ske på en sådan måde, at det pågældende materiale i hele opbevaringsperioden kan fremfindes selvstændigt og éntydigt.

Anvendelsen af IT-registreringssystemer med overvejende elektronisk opbevaring stiller større og andre opbevaringskrav til system- og datasikkerheden end de manuelle registreringssystemer, f.eks. ikke kun fysiske forhold men også adgang til systemerne og begrænsning af autorisation til data.

Kvalitetskravene skal løbende kontrolleres af den bogføringspligtige for at sikre, at de er opfyldt.

## **7.3 Opbevaringsmedier, krav og beskrivelse**

Det er op til den bogføringspligtige selv at afgøre, på hvilket medie hun eller han vil opbevare regnskabsmaterialet.

Har den pågældende imidlertid valgt at opbevare elektronisk, f.eks. indskanning, mikrofilm eller anden lignende måde, er det en betingelse, at regnskabsmaterialet til enhver tid skal kunne udskrives i klarskrift. Af sikkerhedsmæssige grunde kræves det, at der løbende foretages back-up, og at disse med afpassede mellemrum kontrolleres med hensyn til læsbarheden.

Der skal kunne udskrives i klarskrift uden bearbejdning, beregninger eller tilpasninger. Opbevaringen kan ske i krypteret form, fordi en dekryptering i forbindelse med udskrivningen i klarskrift ikke anses som bearbejdning, beregning eller tilpasning.

Genberegninger af sumtotaler for registreringer, moms-, rabat-, valuta- eller renteberegninger m.v. er ikke tilladt. Her skal der foreligge dokumentation for registreringen i form af et udskrevet eller elektronisk lagret bilag med oplysning om sumtotalen.

Hvis udskrivningen af elektronisk lagret regnskabsmateriale i klarskrift kræver tidligere programversioner, skal sådanne programversioner gemmes og kunne anvendes. Virksomheden kan i denne situation også vælge at udskrive alt sit regnskabsmateriale før overgangen til nye versioner.

Benyttes som registreringssystem et relationsdatabasesystem, er det en betingelse, at de data, som indgår i registreringerne fastlåses i samme form, som de havde på registreringstidspunktet. Der kan alternativt dannes, lagres og opbevares et særskilt eksemplar af de data, der ligger til grund for registreringerne.

Ved udskrivning i klarskrift forstås en udskrivning på papir eller mikrofilm i et læsbart format, dvs. i et struktureret, overskueligt og entydigt forståeligt format. Såfremt regnskabsmaterialet alene kan udskrives til en dataskærm (monitor) eller en edb-fil, er lovens krav til udskrift i klarskrift ikke opfyldt. Her er det jo nødvendigt for at læse regnskabsmaterialet, at man råder over et IT-system.

Lovens § 10, stk. 3, kræver, at systembeskrivelsen til at fremfinde og udskrive regnskabsmaterialet i klarskrift altid selv skal opbevares i klarskrift. Det vil i praksis sige, at den skal foreligge som papirudgave eller på mikrofilm.

Kravet i den tidligere bogføringsbekendtgørelse om opbevaring af originale bilag, der var overført til elektroniske medier eller var mikrofilmet m.v. i 1 år efter underskrivelsen af årsregnskabet, er ikke gentaget i loven og gælder ikke mere.

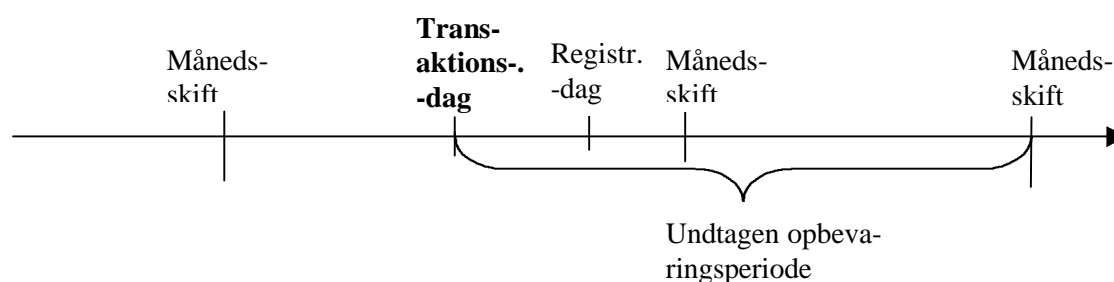
## 7.4 Geografisk opbevaringssted

Bogføringslovens **hovedregel** for regnskabsmaterialets geografiske opbevaringssted er her i landet, dvs. i Danmark.

Kravet om regnskabsmaterialets opbevaring i Danmark udelukker ikke, at bogføringen kan foretages udenfor landets grænser, når blot den bogføringspligtige overholder de i afsnit 7.1 – 7.3 omtalte opbevaringskrav til regnskabsmaterialet om selvstændig og éntydig fremfindning og mulighed for udskrivning i klarskrift uden bearbejdning m.v. samt ligger inde med beskrivelsen af systemer til opbevaring og fremfindning eller fremskaffelse af regnskabsmaterialet.

For at lette virksomhedernes mulighed for at få foretaget bogføring i udlandet findes i loven en særlig **undtagelsesregel** for opbevaring af regnskabsmaterialet i udlandet i en kortere periode.

Undtagelsesreglen finder anvendelse for alle virksomhedens aktiviteter **såvel indenlandske som udenlandske aktiviteter**. Undtagelsesperioden dækker indeværende og forrige kalendermåneds regnskabsmateriale. Opgørelsen af indeværende og forrige kalendermåneds skal ske i forhold til transaktionstidspunktet.



Der stilles følgende betingelser, der alle skal være opfyldt, for at undtagelsesbestemmelsen kan benyttes. Den bogføringspligtige skal:

1. sørge for at opbevare materialet i overensstemmelse med loven
2. til enhver tid kunne fremskaffe materialet uden problemer og
3. være i besiddelse af og opbevare beskrivelser af benyttede systemer m.v. og eventuelle nødvendige adgangskoder m.v. i Danmark, således at offentlige myndigheder til enhver tid er i stand til at skaffe sig adgang til materialet.

Hjemtagelsen af regnskabsmaterialet til Danmark efter udløbet af den tilladte periode kan ske på elektronisk eller andet medie.

I modsætning til omtalte undtagelse, der som nævnt gælder for alle aktiviteter, findes i loven yderligere **to særregler** om opbevaring af **regnskabsmaterialet vedrørende udenlandske aktiviteter**:

- I. Den første særregel gælder for opbevaring af bilag i udlandet, både interne og eksterne, når bilagene hidrører fra virksomhedens udenlandske aktiviteter. Opbevaringen af bilag kan her ske i udlandet for hele opbevaringsperioden på mindst fem år.
- II. Den anden særregel går ud på, at alt øvrigt regnskabsmateriale vedrørende udlandsaktiviteterne for indeværende og de seneste tre kalendermånede

der kan opbevares i pågældende udland. Som i tilfældet for opbevaring af alt materiale i udlandet i 1 – 2 måneder regnes begyndelsestidspunktet også her fra transaktionstidspunktet.

Også for disse to særregler for opbevaring af regnskabsmaterialet vedrørende udenlandske aktiviteter gælder de tre ovenfor med arabernumre anførte betingelser for i det hele taget at opbevare i udlandet.

Ved udenlandske aktiviteter forstås aktiviteter, der foregår i udlandet, også selvom der ikke nødvendigvis er tale om selvstændige aktiviteter, dvs. med ret til at disponere på den danske virksomheds vegne og indgå bindende aftaler. Som eksempler på udenlandske aktiviteter kan nævnes filialer, joint ventures, repræsentations- og salgskontorer, agenturer.

For de tilfælde hvor både udlandet og Danmark stiller krav om opbevaring af det samme originale regnskabsmateriale, er det tilstrækkeligt at opbevare kopier af regnskabsmaterialet i Danmark.

Opbevaringsreglerne i forhold til tidligere regler ser skematisk således ud:

	Tidligere regel	Gældende regel
Regnskabsmateriale hidrørende fra <i>danske aktiviteter</i>	Alt regnskabsmateriale skulle opbevares i Danmark	Seneste 1-2 måneders regnskabsmateriale kan opbevares i udlandet. Mulighed for dispensation i særlige tilfælde.
Regnskabsmateriale fra <i>udenlandsk aktivitet</i> , hvor udlandet <b>ikke</b> stiller krav om det originale materiale	Alt regnskabsmateriale skulle opbevares i Danmark	De seneste 3-4 måneders regnskabsmateriale kan opbevares i pågældende land. Bilag kan dog opbevares i det pågældende land i hele opbevaringsperioden. Mulighed for dispensation hvis særlige forhold tilsiger det.
Regnskabsmateriale fra <i>udenlandsk aktivitet</i> , hvor udlandet stiller krav om det originale materiale	Alt regnskabsmateriale skulle opbevares i kopi i Danmark eller skulle kunne fremskaffes på begæring	Alt regnskabsmateriale skal opbevares i kopi i Danmark eller skal kunne fremskaffes på begæring

Bestemmelsen om opbevaringssted udelukker ikke, at regnskabsmaterialet helt eller delvist opbevares hos andre end den bogføringspligtige, hvis den bogføringspligtige sørger for, at regnskabsmaterialet til enhver tid og uden problemer kan fremskaffes på begæring fra offentlige myndigheder, revisor m.v. Kravene til opbevaring i Danmark eller i udlandet skal også her overholdes.

### **Dispensation til opbevaring i udlandet**

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i særlige tilfælde helt eller delvist dispensere fra kravene til opbevaring af regnskabsmaterialet i Danmark og betingelserne for at opbevare materialet i en kortere eller længere periode i udlandet. Dispensationen gælder såvel for indenlandsk som for udenlandsk regnskabsmateriale. Styrelsen har endnu ikke modtaget anmodninger om dispensation.

En sådan dispensation vil kun blive givet i de særlige tilfælde, hvor bogføringslovens bestemmelser fuldt ud kan tilgodeses på anden måde. Dette forudsætter, at såvel Danmark som det aktuelle værtsland tillader, at danske offentlige myndigheder, primært told- og skattemyndigheder og politi, når de har opnået retskendelse, har adgang til regnskabsmaterialet. Hermed forstås, at de får direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv.

Denne adgang forudsættes også, selvom materialet er belagt med adgangsbeskyttelse med passwords, krypteret indhold og lignende.

Dispensationshjemlen tænkes også anvendt til at tillade en længere frist for hjemtagelse af regnskabsmaterialet i særlige, konkrete tilfælde, hvor tidsfristerne på grund af omstændighederne er særligt vanskelige at overholde. Der tænkes her især på kortvarige udenlandske aktiviteter, eller ved udenlandske aktiviteter, hvor tidsfristerne på grund af ekstraordinære omstændigheder er særligt vanskelige at overholde.

Der kan ikke gives dispensation, hvis der konkret er behov for, at de almindelige begrænsninger overholdes. F.eks. kan den pågældende virksomhed være genstand for verserende controlsager eller for politimæssig efterforskning.

Styrelsen skal ved behandling af en ansøgning indhente oplysninger hos de relevante myndigheder f.eks. told- og skattemyndighederne, tilskudsbevilgende myndigheder, politi samt – hvor der er tale om en finansiel virksomhed - Finanstilsynet m.v. Herunder skal spørges, om de pågældende myndigheders stillingtagen til dispensation eller ej. Det vil være praktisk altid at høre told- og skattemyndighederne. Hvor der er tale om en virksomhed, der modtager tilskud, skal den tilskudsbevilgende myndighed være indforstået med dispensationen, i hvert fald for så vidt angår den del af regnskabsmaterialet, der er relevant for den pågældende myndighed.

Er forudsætningerne for en meddelt dispensation ikke længere til stede, forudsættes dispensationen at bortfalde uden videre.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afslag på en dispensationsansøgning kan indbringes for Erhvervsankenævnet. Det skal ske senest fire uger, efter at afslaget er meddelt ansøgeren. Som ved andre klager til Erhvervsankenævnet, der forudsætter realitetsbehandling, skal der betales et gebyr, der for erhvervsvirksomheder er 4.000 kr. Anken vil kun kunne få udsættende virkning, hvis ankenævnet bestemmer dette.

## 7.5 Ophør af bogføringspligten

For at fjerne tidligere tvivl om, hvem der havde pligt til at opbevare regnskabsmaterialet for de seneste 5 år, hvis den bogføringspligtige som følge af virksomhedsophør ikke længere var omfattet af bogføringsloven, indeholder loven nu en bestemmelse, der præciserer, at regnskabsmaterialet fortsat skal opbevares i overensstemmelse med lovens regler for opbevaring.

Opbevaringspligten påhviler i sådanne ophørssituationer de senest fungerende ledelsesmedlemmer. Opløses virksomheden ved skifteretten, kan skifteretten bestemme, at andre end den senest fungerende ledelse skal opbevare regnskabsmaterialet.

Den senest fungerende ledelse er i enkeltmandsvirksomheder ejeren. I interessentskaber og kommanditselskaber er det henholdsvis interessenterne og komplementaren, medmindre der er udpeget en særskilt ledelse eller administrator. I aktie- og anpartsselskaber er det bestyrelsen og direktionen. Har selskabet kun ét af disse ledelsesorganer er det naturligvis kun dette ene organ. I selskaber, der opløses ved likvidation, tvangsopløsning eller konkurs, er likvidator henholdsvis kurator den senest fungerende ledelse.

Selvom den senest fungerende ledelse lader tredjemand forestå den faktiske opbevaring af regnskabsmaterialet, fritager det ikke denne ledelse fra ansvaret herfor.

## 7.6 Ledelsesændring og -pligter

Ved ledelsesændringer i den bogføringspligtige virksomhed, f.eks. hvis ledelsen i et aktie- eller anpartsselskab fratræder eller afsættes, har den afgående ledelse pligt til at sikre, at regnskabsmaterialet for perioden frem til fratrædelsestidspunktet fortsat opbevares betryggende.



Sikringspligten vedvarer, indtil den nye ledelse indtræder eller skifteretten træffer anden beslutning. Det afgørende tidspunkt for pligtens overgang til andre er disses faktiske overtagelse af ledelsesfunktionerne. Hvor loven kræver anmeldelse og registrering af ledelse og ledelsesskift, har dette betydning for legitimationen over for omverdenen, men ikke for, hvornår pligten til at sikre regnskabsmaterialet ophører hhv. indtræder.

Den afgående ledelses pligt til at sikre en betryggende opbevaring af regnskabsmaterialet kan normalt opfyldes ved at sikre, at materialet er forsvarligt opbevaret i virksomheden og ved at sørge for, at der er etableret de nødvendige rutiner og kontroller.

Den afgående ledelse har pligt til at videregive regnskabsmaterialet til den nye ledelse.

## Kapitel 8

### Beskrivelse af anvendte systemer

#### 8.1. Formål med beskrivelse af de anvendte systemer

Efter lovens § 14 skal den bogføringspligtige udarbejde en efter aktiviteternes **art og omfang** afpasset beskrivelse af registreringen af transaktioner og af, hvordan regnskabsmaterialet opbevares. Beskrivelsen skal omhandle såvel de manuelle forretningsgange som de automatiske systemer, der fungerer inden og i forbindelse med registreringerne. Endvidere skal beskrivelsen omhandle de manuelle forretningsgange og automatiske systemer, som anvendes til at lagre og fremfinde bogføringsmaterialet i den pligtige opbevaringsperiode.

De teknologiske muligheder indebærer, at virksomhedens regnskabsinformationer normalt løbende kan behandles på forskellige måder og forefindes i flere udformninger og eksemplarer. Beskrivelsen er derfor nødvendig for at dokumentere det valg mellem de foreliggende muligheder, som virksomheden har foretaget i det konkrete tilfælde. Beskrivelsen skal vise, hvad virksomheden anser som det samlede bogføringsmateriale efter loven. Herudover skal beskrivelsen indeholde en markering af de væsentlige kontroller, som virksomheden anser for nødvendige for at sikre regnskabsmaterialets troværdighed som grundlag for årsregnskabet.

Om beskrivelse af de anvendte systemer fastslår loven endvidere, at beskrivelsen skal være så fyldestgørende, at det er muligt for en person udefra – med en rimelig viden om regnskab og den anvendte teknologi – til enhver tid at følge, hvorledes registreringerne foretages, og hvorledes regnskabsmaterialet fremfindes og eventuelt udskrives i klarskrift.

Det indebærer, at formålet med beskrivelsen også er, at udefra kommende myndigheder – men i lige så høj grad også eventuelle nye revisorer, nye ejere eller ny ledelse – skal kunne gennemgå bogføringsmaterialet med henblik på at undersøge grundlaget for regnskabsaflæggelse både for den indeværende og de foregående regnskabsperioder. Disse krav betyder, at beskrivelser skal udformes og affattes med et vist mindstemål af pædagogik og systematik.

#### 8.2 Krav til beskrivelsen af registreringen

For at opfylde lovens krav skal beskrivelsen blandt andet vise, hvorledes de informationer fremkommer, som regnskabet udarbejdes på grundlag af, og hvorledes de

kontrolleres og behandles, herunder på hvilken måde de indgår i årsregnskabets tal og andre oplysninger.

Beskrivelsen skal i det mindste indeholde tilstrækkelige oplysninger om, hvorledes systemerne sikrer:

- fuldstændighed og nøjagtighed af det materiale, der danner grundlag for registreringerne, herunder aftaler om elektronisk udveksling af data, der danner grundlag for registreringer og
- rettidig, fuldstændig og nøjagtig registrering af transaktionerne, herunder konteringsinstruks, benyttede IT-systemer, manuelle rutiner m.v.

Sker der automatiske funktioner eller beregninger, skal det fremgå detaljeret af beskrivelserne, hvorledes dette foregår. Derved kan funktionerne og beregningerne efterprøves.

Virksomheden kan opbevare sin beskrivelse af registreringen og transaktioner elektronisk i modsætning til den del af systembeskrivelsen, der beskriver, hvorledes regnskabsmaterialet opbevares. Denne del skal altid opbevares i klarskrift, se afsnit 8.3.

### 8.2.1 Indholdet af beskrivelsen af registreringen

En hensigtsmæssig og systematisk beskrivelse kan ofte opnås ved at tage udgangspunkt i de anvendte typer af grunddokumentation for de regnskabsmæssige registreringer i bogføringen. For hver af disse typer dokumentation skal den beskrive, hvorledes de af dokumentationen affødte registreringer foretages, behandles, godkendes og kontrolleres. Endvidere skal den angive de konti, hvor bogføringens registreringer opsamles, og i hvilke poster i regnskaberne disse konti indgår.

Beskrivelsen kan omfatte registreringer af transaktioner på følgende områder:

- salg
- produktion
- varekøb og lager
- løn
- gager
- andre indkøb, herunder leje af driftsmidler
- investeringer

- finansieringer
- betalinger

Beskrivelsen vil normalt *dels* gennemgå, hvorledes de pågældende områder er tilrettelagt i den konkrete virksomhed, og *dels* bestå af systembeskrivelser – både brugervejledning og teknisk dokumentation – af de anvendte automatiske systemer (IT-baserede registreringssystemer).

For de enkelte områder skal beskrivelsen nærmere belyse de manuelle og automatiske processer. Herved fremgår det, hvorledes de enkelte oplysninger indsamles eller dannes, hvorledes de behandles, hvem der udfører de enkelte opgaver, samt hvorledes man kan følge oplysningerne fra de opstår til de rapporteres i årsregnskabet og omvendt.

Beskrivelsen skal i nødvendigt omfang omhandle de procedurer, der anvendes ved årsafslutningen, herunder hvorledes de enkelte poster i resultatopgørelse og balance opgøres, kontrolleres og vurderes. I den forbindelse kan det være nødvendigt, at der foreligger systembeskrivelser, der viser hvorledes de automatiske opgørelser af åbentstående debitorsaldi eller beregninger af alderen på de lagerførte vareenheder foretages.

Det er særlig vigtigt at beskrive, hvorledes de udførte kontroller af registreringer dokumenteres for senere at kunne kontrollere rigtigheden.

Beskrivelse omfatter **hele transaktionssporet og kontrolsporet** for hver type dokumentation og registrering. Dokumentation omfatter også aftaler og kontrakter, der har betydning for registreringerne. Beskrivelsen vil normalt gøre rede for alle typer af sædvanlige bogføringsposter som køb eller salg. Men det kan også være nødvendigt at beskrive, hvorledes andre økonomiske forhold registreres og kontrolleres for at imødegå eventuelle alvorlige fejl i eller misbrug af efterfølgende automatiske processer, der anvender disse oplysninger. Herunder hører også en redegørelse for, hvorledes f.eks. stamdata i form af kreditoplysninger, kunders bankkonti og leveringsadresse registreres og kontrolleres.

Beskrivelsen skal indeholde de regler, identifikationer, verifikationer og eventuelle kodeangivelser, som virksomheden har fastlagt for registreringen af alle typer oplysninger. Beskrivelsen skal også indeholde en konteringsinstruks, så det sikres, at alle oplysninger af samme karakter registreres ensartet og korrekt.

Registreres transaktioner på basis af EDI-overførsler eller lignende, er aftalen herom og de tekniske beskrivelser en del af systembeskrivelsen. Det betyder, at der skal foreligge en beskrivelse af opbygningen af EDI-systemet og dets sammenhæng med registreringen af transaktioner, herunder meddelelsesstandarder, EDI-software bl.a.

konverteringssoftware, og EDI-kommunikation og netværk. Det skyldes, at aftalen normalt har betydning for kontrollerne af afgivelse og modtagelse af registreringerne (logning for tidspunkt og afsender). De nærmere tekniske beskrivelser er ofte nødvendige for at kunne kontrollere, om de udvekslede meddelelser er korrekt gengivet i registreringerne.

I det omfang registreringer genereres automatisk, skal beskrivelsen indeholde en detaljeret angivelse af beregningsgrundlaget og de anvendte formler og regler, så beregningen af f.eks. renter, afgifter og rabatter altid kan efterkontrolleres.

Det er normalt således, at der i forbindelse med drift af IT-systemer udføres en række generelle kontrol- og sikkerhedsprocedurer, der er med til at sikre systemernes og de registrerede oplysningers troværdighed. Disse kontroller omfatter bl.a. sikringen af, at kun autoriseret personale har adgang til at opdatere oplysningerne og evt. forskellige driftskontroller såsom driftsafstemninger og logninger. For systemer, der løbende ændres, skal der tillige være test og procedurer for driftssætning, der sikrer, at systemet fungerer i overensstemmelse med de foreliggende systembeskrivelser. Disse er udtryk for den bogføringspligtiges beslutning om, hvorledes bogføringen skal være tilrettelagt. Endvidere kan det være nødvendigt at kunne kontrollere, at der på ethvert tidspunkt anvendes en ”gyldig” version af det anvendte IT-system, hvor alle dele af systemet er testet og godkendt i indbyrdes sammenhæng.

I det omfang disse kontroller er med til at sikre, at systemer og registreringer mv. kan anses for troværdige som grundlag for regnskabsaflæggelsen, er beskrivelse af kontrollerne også nødvendige som en del af den samlede beskrivelse.

I virksomheder med få registreringer vil bogføringen derimod ofte kunne være næsten selvforklarende. Her kan indlysende og logiske sammenhænge mellem transaktionerne og deres afspejling i registreringerne meget ofte føre til særdeles lave krav til beskrivelsen af virksomhedens bogføring. Eller snarere, at de dele, der er selvindlysende for enhver, ikke behøver at blive medtaget i en egentlig beskrivelse. I systembeskrivelsen for sådanne virksomheder kan man tænke sig, at en egentlig konteringsinstruks er unødvendig, fordi der er tale om så elementære, alment forudsatte konti og behov, at det er overflødigt at udarbejde en formel beskrivelse heraf. I andre tilfælde vil en kontoplan uden nærmere instrukser være nok. Det er hér helt afgørende, at de daglige brugere – og en person udefra – kan bruge systemet som forudsat.

### 8.3 Krav til beskrivelsen af opbevaringen af regnskabsmateriale

Den bogføringspligtige skal i opbevaringsperioden kunne dokumentere et tilstrækkeligt transaktionsspor og kontrolspor. Opbevarer og registrerer den bogføringsplig-

tige flere oplysninger, end loven kræver - f.eks. af hensyn til den interne økonomistyring - kan det unødvendige vælges fra.

Når bortses fra beskrivelsen af systemet til at fremfinde og udskrive regnskabsmateriale i klarskrift, er der også mulighed for at konvertere materiale og registreringer til andre teknologiske hjælpemidler ved arkiveringen. Den bogføringspligtige skal godtgøre, at dette ikke forringer troværdigheden og fuldstændigheden af regnskabsmateriale, således at det ikke længere kan anvendes som dokumentation for registreringernes eller regnskabet's rigtighed.

Beskrivelserne af opbevaringen af regnskabsmateriale skal i det mindste indeholde tilstrækkelige oplysninger om:

- de metoder, der benyttes ved arkivering og opbevaring af regnskabsmateriale
- hvorledes regnskabsmateriale fremfindes og udskrives i klarskrift

Det sidste skal altid foreligge i klarskrift, dvs. i læsbart format og på papir eller mikrofilm.

### 8.3.1 Indholdet af beskrivelsen af opbevaringen af regnskabsmateriale

En hensigtsmæssig og systematisk beskrivelse kan opnås ved at tage udgangspunkt i de ovenfor nævnte beskrivelser af registreringerne, idet det for hvert af de anvendte typer af grunddokumentation og hver af de foretagne registreringer beskrives, hvorledes disse arkiveres, opbevares og genfindes.

De bilag og beskrivelser, der dokumenterer transaktionssporet og kontrolsporet, kan udarbejdes både manuelt og automatisk.

For de manuelle dele af processerne vil dokumentationen som oftest bestå af fysiske eller skannede bilag og andet materiale, der under processerne forsynes med yderligere oplysninger og godkendelsesmarkeringer m.v.

Den automatisk producerede dokumentation vil som oftest blive genereret særskilt af IT-systemerne med henblik på arkivering. Disse automatisk frembragte materialer består som regel af posterings- og ændringsjournaler, herunder fakturajournaler, kontoudskrifter, rå- eller saldobalancer, afslutningsbalancer og regnskabsrapporter.

Beskrivelsen skal angive, hvor regnskabsmateriale opbevares, og hvorledes det kan sikres, at al nødvendigt regnskabsmateriale er arkiveret. Der skal foreligge instrukti-

oner, der gør det muligt at fremfinde og udskrive hele eller udvalgte dele af regnskabsmaterialet i klarskrift. Den del af beskrivelsen af, hvorledes regnskabsmaterialet fremfindes og udskrives i klarskrift, skal altid forefindes i klarskrift.

Skal der anvendes særlige adgangskoder for at udskrive og læseliggøre regnskabsmateriale, skal disse koder være tilgængelige, men ikke frit tilgængelige. Under alle omstændigheder skal tilgængeligheden være under sådanne kontrollerede forhold, at materialet beskyttes mod uautoriseret anvendelse, misbrug og forvanskning, endsige ødelæggelse. Materialet for elektroniske adgangskoder eller –nøgler kan opbevares i lukkede kuverter eller på anden indpakket måde, men herudover skal kuverter mv. opbevares et sikkert og ikke for andre end de dertil bemyndigede tilgængeligt sted. Dette gælder såvel de adgangskoder, som skal indgives for at få adgang til systemer og udskrivning herfra som dekrypteringsnøgler, der skal anvendes for at dekryptere eventuelle arkiver, således at de kan udskrives læseligt.

Såfremt regnskabsmaterialet er i fremmed valuta, skal der tillige foreligge en beskrivelse og tilhørende vejledning, der viser, hvorledes materialet omregnes til danske kroner – f.eks. ved brug af standardkurser.

Hvis der anvendes særlige tekniske hjælpemidler til opbevaring, skal beskrivelsen tillige an vise, hvorledes det kan dokumenteres, at de arkiverede materialer og producerede udskrifter er tilstrækkeligt troværdige som dokumentation for regnskabsaflæggelse mv. Dette kan ske ved at beskrive sikkerhedsforanstaltningerne, og hvorledes det kan kontrolleres, at disse har været efterlevet.

## 8.4 Udformning og sprog

Beskrivelsen behøver ikke at være mere omfattende, end det er nødvendigt for at opfylde formålene som nævnt ovenfor. Beskrivelserne skal blot være tilstrækkelige til, at personer med rimelig indsigt i bogføring og IT-teknologi kan finde ud af, hvorledes bogføringen er tilrettelagt, samt fremfinde og udskrive alt regnskabsmateriale, som ikke er i umiddelbart læselig form.

Er der blot tale om en simpel og ukompliceret bogføring, er det ofte tilstrækkeligt med en konteringsinstruks eller blot en kontooversigt, en kort beskrivelse af de væsentligste udførte kontroller (herunder adgangskontroller), afstemninger og andre sikkerhedsforanstaltninger samt en kort beskrivelse af, hvorledes regnskabsmaterialet arkiveres og fremfindes.

For standardsystemer er den af systemleverandøren udleverede brugervejledning og manual til systemet (beskrivelse af systemets funktion og den tekniske opbygning)

en væsentlig bestanddel, men ofte utilstrækkelig beskrivelse af de anvendte IT-systemer. Det er her væsentligt, at virksomheden supplerer den med en beskrivelse af de manuelle forretningsgange, der skal følges ved selve bogføringen. Endvidere skal det være klart, hvilke dele af manualerne, der er relevante i den pågældende virksomhed.

For større virksomheder kan beskrivelsen eventuelt udarbejdes i form af diagrammer eller skematisk form med en tilhørende ”prosa-beskrivelse”.

Foreligger der nærmere systembeskrivelser eller beskrivelser af forretningsgangen, kan beskrivelsen af bogføringen udarbejdes i form af en overordnet oversigt med de væsentligste oplysninger. For nærmere detaljer kan der henvises til konkrete afsnit i de mere detaljerede beskrivelser i egentlige forretningsgangsbeskrivelser eller systembeskrivelser for de anvendte IT-systemer.

Beskrivelsen skal affattes på et sprog, der er naturligt for de offentlige myndigheder og i overensstemmelse med anvendelsen af almindeligt sprogbrug og sædvanlige fagudtryk på området. Sproget kan i praksis være dansk, norsk, svensk eller engelsk.

Efter lovens § 10 skal regnskabsmaterialet opbevares på betryggende vis her i landet i 5 år fra udgangen af de regnskabsår, materialet vedrører, jf. dog afsnit 7.4. Dette gælder også beskrivelsen af systemer til at registrere, opbevare og fremfinde regnskabsmaterialer m.v.

De fleste beskrivelser kan opbevares i digital form eller lignende, hvor materialet ikke umiddelbart kan læses. Det gælder dog ikke beskrivelsen af, hvorledes regnskabsmaterialer fremfindes og udskrives i klarskrift. Denne beskrivelse skal **altid** være i umiddelbart læselig form, dvs. i klarskrift.

Hvis der i opbevaringsperioden skiftes systemer og lagringsteknologi, skal man sikre sig, at beskrivelserne stadig er tilgængelige. Dette kan ske ved, at de lagrede beskrivelser udskrives eller overføres til de nye systemer eller teknologier.

Foretages en sådan overførsel til ny teknologi, er det nødvendigt, at den bogføringspligtige ved beskrivelse og dokumentation af konverteringskontroller mv. kan dokumentere, at alt regnskabsmaterialet fortsat har den fornødne bevisværdi som dokumentation for regnskabsaflæggelsen i de berørte år.



## 8.5 Beskrivelse af anvendte automatiske systemer

Som nævnt vil der normalt blive anvendt automatiske systemer til den løbende behandling af de regnskabsmæssige registreringer. Systemerne kan variere i omfang og indhold fra virksomhed til virksomhed.

De IT-baserede systemer, som behandler de regnskabsmæssige oplysninger i virksomheden, består normalt ikke blot af selve finansbogføringen, men vil også omfatte de systemer, der understøtter produktionen, salg, ekspedition og transport af varer, køb, varedebitorer, varekreditorer, lagre, lønninger, betalingsoverførsler, anlægsaktiver mv. alt efter den pågældende virksomhed og i det omfang databehandlingen understøtter virksomhedens væsentlige økonomirelaterede processer.

For mindre virksomheder, der anvender ukomplicerede standardsystemer, vil de medfølgende manualer i stort omfang være nok som systembeskrivelse, da de fleste væsentlige kontroller af bogføringen vil kunne fremgå af beskrivelsen af procedurer og kontroller på de i afsnit 8.2.1 nævnte relevante områder, herunder kontrollen med adgangen til systemerne.

Vær dog opmærksom på, at medfølgende manualer ikke altid indeholder alle nødvendige oplysninger, og i så fald skal man fremskaffe de fornødne oplysninger fra leverandøren eller selv udarbejde disse som supplement.

Anvender man de mere komplekse parameterstyrede standardsystemer med mange forskellige indbyggede opsætningsmuligheder, er det nødvendigt at supplere en i øvrigt tilstrækkelig manual og brugervejledning fra leverandøren med yderligere en beskrivelse. Denne skal beskrive de valgte parameterværdier samt begrundelsen og betydningen heraf for valget af bogføringen, de udførte kontroller og regnskabsafleggelsen. For sådanne systemer vil det ofte også være nødvendigt at beskrive, hvorledes adgangskontrollen er tilrettelagt eller udføres, ofte i samspil mellem selve brugersystemets muligheder for adgangsbegrænsninger og de adgangsbegrænsninger, som kan anlægges i de overordnede styresystemer eller databasesystemer.

Anvendes skræddersyede systemer, skal der yderligere foreligge beskrivelser af, hvorledes de enkelte systemfunktioner udføres, herunder hvilke programmer, der opdaterer, bearbejder eller udskriver de enkelte regnskabsmæssige registreringer, så systemets funktioner og udførte automatiske kontroller kan gennemgås i detaljer. Det skal af samme grund også ofte beskrives, hvorledes programmerne fungerer, og hvorledes data er organiserede.

Det samme gælder i det omfang, der anvendes individuelt tilpassede standardsystemer eller specialudviklede udvidelser til disse. Et eksempel på indholdet af beskrivelsen for store og komplekse systemer findes i bilag IV.

For sådanne virksomheder bør der af mange andre grunde end kravene i bogføringsloven foreligge meget detaljerede beskrivelser af såvel brugersystemerne som de overordnede styresystemer. Herved vil virksomheden fortsat være i stand til at anvende og vedligeholde systemerne og herunder sikre, at systemerne i det mindste kan tilpasses ændringer i lovgivningen eller andre for virksomheden væsentlige påvirkninger fra ydre og indre forhold.

Som tidligere nævnt skal de virksomheder, der foretager ændringer af systemerne, også foretage en kontrol, der sikrer, at alle systemændringer er uden væsentlige fejl, og at systemerne ikke ændres uautoriseret. Disse kontroller kan efter omstændighederne være afhængig af et kompliceret samspil mellem flere overordnede styre- eller hjælpesystemer på det eller de anlæg, der anvendes til udvikling og drift af systemerne, og kan derfor undertiden kræve omfattende beskrivelser for at kunne overholde bogføringslovens krav. Det kan her også være nødvendigt nærmere at beskrive testprocedurerne og regler for, hvorledes der løbende frembringes dokumentation for korrekte forløb af kritiske dele af databehandlingen, som ikke løbende kan overvåges eller kontrolleres af brugerne.

## Kapitel 9

### **Offentlige myndigheders adgang til regnskabsmaterialet**

#### 9.1 Hvilke myndigheder

Offentlige myndigheder, der i henhold til anden lovgivning er berettiget til at kræve indsigt i regnskabsmaterialet, kan henvende sig direkte til en af bogføringsloven omfattet virksomhed og kræve indsigt i virksomhedens regnskabsmateriale. Dette gælder også for udenlandske virksomheders aktiviteter i Danmark. Sådant ret til indsigt kan udnyttes uden at indhente retskendelse hos domstolene.

Myndigheder uden ret til indsigt i henhold til lovgivning skal indhente en retskendelse for at opnå krav på indsigt. Først når retskendelsen er opnået, kan myndigheden effektuere adgang til virksomhedens regnskabsmateriale. En sådan kendelse kan gå ud på fuldt ud at stille den pågældende myndighed, som om den havde lovhjemmel.

Lovhjemlet krav på indsigt i regnskabsmaterialet eksisterer som hovedregel i lovgivning, der pålægger virksomhederne pligt til at indberette eller give oplysninger om bogføringen eller regnskabsmaterialet i øvrigt til brug for myndighedernes registrering og kontrol. Her kan først og fremmest nævnes politiet og told- og skattemyndighederne i henhold til skatte- og afgiftslovgivningen. Desuden kan nævnes tilsyns- og kontrollovgivning for andre offentlige virksomheder f.eks.: Danmarks Statistik, Finanstilsynet, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Erhvervsfremmestyrelsen, Konkurrencestyrelsen m.fl.

Bogføringsloven giver ikke i sig selv ret til indsigt. Denne skal ifølge loven være hjemlet i en anden lovgivning.

#### 9.2 Hvad dækker forpligtelsen

Den bogføringspligtige er forpligtet til at efterkomme et ønske om indsigt fra offentlig myndighed, hvis denne er berettiget til at kræve indsigt i virksomhedens regnskabsmateriale.

Myndigheden kan her forlange, at den bogføringspligtige vederlagsfrit stiller alt, hvad der er nødvendigt til at fremfinde og læse regnskabsmaterialet, til rådighed.

Endvidere kan myndigheden kræve, at regnskabsmaterialet uden vederlag udskrives i klarskrift, herunder at registreringer i fremmed valuta, også euro, omregnes til danske kroner, og at regnskabsmateriale på fremmed sprog oversættes til dansk.

### 9.2.1 Udskrift i klarskrift m.m.

Ligger regnskabsmaterialet allerede på papir, er det typisk i klarskrift, dvs. i et tydeligt, forståeligt og læsbart format. I denne situation vil myndigheden normalt ikke have problemer med at læse oplysningerne. Ofte vil det her være tilstrækkeligt med fotokopier af materialet, hvis kopiernes autenticitet er tilstrækkeligt dokumenteret. Da kontrolsporet er en del af regnskabsmaterialet, kan myndigheden med henblik på dokumentation forlange adgang til det originale materiale eller få det verificeret af en revisor.

Er materialet derimod lagret elektronisk eller fotografisk, kan myndigheden forlange, at den bogføringspligtige udskriver det pågældende materiale i klarskrift, dvs. på papir eller mikrofilm.

Er den bogføringspligtige og den offentlige myndighed enige herom, kan kravet om klarskrift dog opfyldes ved, at den bogføringspligtige udleverer en elektronisk kopi af materialet til myndighederne, således at denne selv kan bringe materialet i læsbar klarskrift.

Desuden skal den bogføringspligtige på forlangende oversætte regnskabsmateriale, der er udfærdiget på andet sprog, til dansk og omregne registreringer i fremmed valuta, herunder normalt også euro, til danske kroner. Afhængig af den hjemlede lovgivning og undersøgelsens formål kan omregningen dog eventuelt ske til euro. Se nedenfor under afsnit 9.2.3.

### 9.2.2 Hjælpemidler

Den bogføringspligtige skal vederlagsfrit stille alt, hvad der er nødvendigt til at fremfinde og læse regnskabsmaterialet, til rådighed for den berettigede myndighed. Denne pligt omfatter samtlige hjælpemidler, der er nødvendige på grund af det valgte bogføringssystem .

Sådanne hjælpemidler kan alt efter de anvendte registreringsmetoder og opbevaringsmåder være terminal med on-line tilkobling, terminal med mulighed for bestillinger af batchkørsler, terminal eller apparat til fremfindning og læsning af opbevarede registreringer, dokumentation eller bilag på elektronisk medium, apparater til at tyde oplysninger på mikrofilm og microfiches og lignende.

I stadig højere grad vil de offentlige myndigheder foretrække at kunne læse oplysningerne elektronisk. Er det tilfældet, kan man naturligvis aftale at nøjes med at sikre, at den offentlige myndigheds system vil være i stand til at læse materialet. Så længe den offentlige myndighed ikke stilles ringere end med klarskrift på papir, er dette en farbar vej. Det er så op til den offentlige myndighed at stille oplysninger til rådighed, der sætter virksomheden i stand til at ”aflevere” oplysningerne elektronisk.

Er det en betingelse for anvendelsen af hjælpemidlerne og systemerne, at der afgives brugeridentifikation eller password, skal den bogføringspligtige oplyse og tildele myndigheden sådanne adgangskontroller.

### 9.2.3 Omregning og oversættelse

Den berettigede myndighed kan forlange, at registreringer foretaget i euro eller anden fremmed valuta uden vederlag omregnes til danske kroner, hvis dette er nødvendigt for at opfylde formålet med den hjemlede indsigt. Kun hvor det er tilladt i den hjemlende lovgivning, kan oplysningerne vises i euro uden omregningspligt. Det afgøres efter den hjemlende lovgivnings regler og formål med indsigt, hvorvidt der skal omregnes til danske kroner eller euro, eller hvorvidt en simpel oversættelse af beløb er tilstrækkelig. Det samme gælder den kurs, der skal anvendes (transaktions- eller balancekurs, dags- eller standardkurs). Se herom i afsnit 5.4.2.

Er regnskabsmateriale affattet på andre sprog end dansk, kan den anmodende myndighed endvidere kræve, at den bogføringspligtige oversætter dette materiale til dansk. Er det praktisk, kan myndigheden naturligvis gå med til, at der anvendes et for myndigheden let anvendeligt sprog, f.eks. engelsk. Se her afsnit 8.4.

Eksterne bilag kan dog ikke som det øvrige regnskabsmateriale forlanges oversat.

Omkostninger ved oversættelse af regnskabsmaterialet afholdes af den bogføringspligtige eller andre og er således vederlagsfrit for myndigheden.

## 9.3 Tidsfrist

Den bogføringspligtige skal efterkomme myndighedens anmodning om indsigt i regnskabsmaterialet så hurtigt som muligt.

Der er ikke i loven fastsat eksakt tidsangivelse for standardudtrykket ”hurtigst muligt”. Hurtigheden afhænger i sagens natur af omstændighederne i den bogførings-

pligtiges konkrete situation, herunder virksomhedens art og omfang. Bogføringen skal fra virksomhedens side tilrettelægges, så denne frist normalt kan overholdes.

En berettiget myndighed bør ved udøvelsen af sin ret til indsigt i regnskabsmateriale i almindelighed give den bogføringspligtige en rimelig frist til at efterkomme anmodningen. Dette må så meget desto mere gælde i de tilfælde, hvor den bogføringspligtige er pålagt at oversætte eller omregne regnskabsmateriale og derfor skal bruge tid hertil.

Drejer det sig om anmodning om indsigt i regnskabsmateriale for udenlandsk aktivitet, der kan opbevares i pågældende udland for indeværende og foregående 3 måneder, se afsnit 7.4, er der i loven fastsat en tidsfrist for den bogføringspligtige på højst en måned til at efterkomme anmodningen.

## Kapitel 10

### Overtrædelse, ansvar og straf

#### 10.1 Strafansvar for overtrædelse af bogføringsloven

Dette kapitel vedrører spørgsmålet om, hvem der kan straffes, hvis bogføringslovens regler ikke overholdes.

Der kan også opstå spørgsmål om erstatningsansvar, hvis andre har lidt tab som følge af, at regnskabsoplysninger har været fejlagtige, eller fordi bogføringen var ukorrekt og mangelfuld. Dette er imidlertid ikke reguleret i bogføringsloven, men følger af de almindelige erstatningsregler.

Her behandles alene spørgsmålet om strafansvar. Manglende overholdelse af lovbestemte pligter i reglerne om følgende kan medføre strafansvar:

- Hvad der skal bogføres
- Hvordan der skal bogføres
- Hvor længe regnskabsmateriale skal opbevares
- Hvordan regnskabsmateriale skal opbevares
- Hvor regnskabsmateriale skal opbevares
- Hvem der skal sørge for opbevaring efter ophør af en virksomhed
- Hvad der skal være tilgængeligt for offentlige myndigheder

Særligt vedrørende det sidste punkt skal det fremhæves, at kravene i bogføringsloven gør, at offentlige myndigheder skal være i stand til selv at fremfinde bogføringen. Der er derfor en bestemmelse i lovens § 10, stk. 3, om, at beskrivelsen af systemer til at fremfinde og udskrive regnskabsmaterialet i klarskrift skal opbevares i klarskrift, og at dette også indebærer, jf. § 14, stk. 3, at eventuelle adgangskoder m.v. samt eventuelle krypteringsnøgler skal opbevares i klarskrift.

Den IT-systemmæssige beskyttelse af bogføringens oplysninger med f.eks. adgangskoder og kryptering, der forudsætningsvist er tilladt, må således ikke udelukke, at offentlige myndigheder kan få adgang til oplysningerne.

#### 10.2 Personlige virksomheder

I virksomheder, der ikke er omfattet af selskabslovgivningen, jf. afsnit 10.3 nedenfor, er både ejeren, en eventuel leder af virksomheden og de, der fysisk står for bogføringen, ansvarlige for, at bogføringslovens regler overholdes.

Hvis reglerne ikke overholdes, kan der – medmindre man ikke havde viden nok til at forhindre det – idømmes bøde efter bogføringslovens § 16.

For virksomhedens ejer betyder det, at vedkommende skal sørge for, at der er etableret et forsvarligt system, hvor det er klart, hvad der skal bogføres hvornår, og hvordan oplysningerne skal opbevares. Hvis den bogføringspligtige opdager, at systemet ikke fungerer, f.eks. fordi reglerne ikke følges, eller fordi regnskabsoplysninger ser forkerte ud, skal vedkommende sørge for, at der rettes op på det. Hvis ejeren tillige er daglig leder, skal vedkommende også opfylde de krav, der stilles til den daglige leder.

For en eventuel daglig leder betyder det, at denne skal sikre sig, at det etablerede bogføringssystem fungerer som forudsat, og holde øje med, at der rent faktisk bogføres i overensstemmelse med dette system og dermed bogføringsloven.

For den, der fysisk står for bogføringen, betyder det, at der skal bogføres i overensstemmelse med kontoplan, bogføringsinstrukser m.v. Kan dette ikke lade sig gøre, skal der gives besked til overordnede om, at der er problemer, og hvad de nærmere går ud på.

Den, der har opfyldt de pligter, der påhviler vedkommende med hensyn til bogføringen, kan ikke idømmes straf. Dette gælder også, hvis det viser sig, at bogføringslovens regler rent faktisk blev overtrådt, f.eks. på grund af urigtige fakturaer eller konteringsinstrukser. Man kan kun straffes for dispositioner, man ikke burde have medvirket til eller accepteret.

Er der tale om særlig grove overtrædelser af bogføringslovens regler, vil der kunne straffes efter regler i straffeloven - især straffelovens § 302 - hvis der er handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Dette vil især kunne være aktuelt, hvis der er bilag, der burde bogføres, men som holdes uden for bogføringen, hvis man bevidst sletter bogføringen eller dele deraf, eller hvis man på tilsvarende måde forhindrer, at offentlige myndigheder kan bruge bogføringen til at kontrollere virksomheden.

I det omfang en urigtig eller mangelfuld bogføring medfører, at der udfærdiges urigtige regnskaber til offentlige myndigheder, er der særlige straffebestemmelser vedrørende sådanne forhold . Der kan også være bogføringsbestemmelser i andre love end bogføringsloven, der har særlige straffebestemmelser, f.eks. skattekontrolloven.



### 10.3 Selskaber og erhvervsdrivende fonde

For selskabers vedkommende er ansvarsfordelingen med hensyn til bogføringen delvist beskrevet i de særlige selskabslove, jf. eksempelvis aktieselskabslovens § 54.

Bestyrelsen skal sørge for, at der er en forsvarlig organisation. Direktionen skal varetage den daglige ledelse i overensstemmelse hermed. For andre med bogføringspligter i virksomheden svarer systemet til, hvad der gælder for personlige virksomheder, jf. ovenfor i kapitel 10.2.

Overtrædelse af de pligter, selskabslovgivningen pålægger ledelsen, er strafbelagt i selskabslovgivningen. Hvis overtrædelsen betyder, at der sker grove overtrædelser af bogføringslovgivningen, vil de endvidere efter loven kunne straffes for dette, hvis de vidste eller burde vide dette.

Det gælder endvidere her, at der kan være selvstændigt strafansvar efter anden lovgivning for regnskaber, der er urigtige som konsekvens af urigtig eller mangelfuld bogføring eller for overtrædelse af bogføringsbestemmelser i andre love end bogføringsloven.

Også selskaber, fonde eller andre juridiske personer vil kunne pålægges bødestraf efter bogføringslovens § 16.

### 10.4 Rettighedsfrakendelse

Misligholdes reglerne i bogføringsloven om, i hvilket omfang regnskabsmaterialet må opbevares i udlandet, kan der efter lovens § 17 i forbindelse med en straffesag i visse tilfælde ske frakendelse af retten til at opbevare regnskabsmaterialet i udlandet.

Ved dommen i en straffesag kan det bestemmes, at anke over at udelukke den bogføringspligtige fra at opbevare regnskabsmaterialet i udlandet ikke har opsættende virkning.

Endvidere kan der i visse straffesager ske frakendelse af retten til at stifte eller lede selskaber m.v. efter straffelovens § 79. Kravene hertil vil dog aldrig være opfyldt, hvis der alene er tale om strafansvar efter bogføringsloven og ikke tillige efter andre loves straffebestemmelser.

## 10.5 Forældelse

Forældelsesfristen for strafansvar efter bogføringsloven er 5 år, jf. lovens § 16.

Fristen begynder typisk at løbe fra tidspunktet for den strafbare handling (f.eks. ødelæggelse af bilag) eller fra ophør af en undladelse (f.eks. undladelse af bogføring).

Ved flere kontinuerlige overtrædelser kan situationen være den, at fristen først begynder at løbe fra den sidste overtrædelse.

## Kapitel 11.

### **Ikrafttrædelse**

Bogføringsloven træder i kraft den 1. juli 1999 jf. § 19, stk. 1, og har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 1. juli 1999 eller senere.

Lovens bestemmelser i § 7, stk. 4 og 5, vedr. registrering i euro eller anden relevant fremmed valuta, har dog virkning fra den 1. januar 1999 og kan anvendes af bogføringspligtige virksomheder, hvis regnskabsår påbegyndes den 1. januar 1999 eller senere.

For regnskabsår, der påbegyndes før den 1. juli 1999, finder de hidtil gældende regler anvendelse bortset fra ovenstående om registreringsvaluta.

Bilag vedrørende registreringer fra før den 1. juli 1999 for aktivitet i udlandet kan stadig opbevares efter de hidtidige regler i bogføringsbekendtgørelsen af 1990<sup>9</sup>.

For **virksomheder m.v.**, som den 1. juli 1999 ikke var omfattet af bogføringspligten efter de hidtil gældende regler, giver loven en overgangsperiode, idet loven først har virkning for sådanne virksomheder for regnskabsår, der påbegyndes den 1. januar 2001. Dette gælder ikke bogføringspligt efter Mindstekravsbekendtgørelsen eller andre skatteregler.

De fysiske **personer**, der inden den 1. juli 1999 har påbegyndt en virksomhed, der efter den hidtil gældende bogføringslovs § 1, litra C, nr. 35, 36 og 37, jf. stk. 2 og 3, ikke var bogføringspligtige, og som ikke driver anden erhvervsmæssig aktivitet, er stadig undtaget fra bogføringspligten. Denne fritagelse gælder for den pågældende personlige virksomhed, indtil den afhændes. I så fald vil virksomheden dog først være omfattet af loven fra 1. januar 2001. Der henvises i øvrigt til afsnit 3.1.5.2.

---

<sup>9</sup> Bekendtgørelse nr. 598 af 21. august 1990 om erhvervsdrivende virksomheders bogføring, årsregnskaber og opbevaring af regnskabsmateriale:

”§ 21. Regnskabsmaterialet skal opbevares her i landet.

Stk.2. Hvis virksomheden udøver aktiviteter i udlandet, og det godtgøres, at der efter det pågældende lands regler er pligt til at opbevare regnskabsmaterialet der, er det dog tilstrækkeligt, at kopier eller genparter af regnskabsmaterialet vedrørende disse aktiviteter opbevares her i landet eller – medmindre andet er bestemt i henhold til anden lovgivning – kan fremskaffes på begæring.”

## Sammenligning mellem ny og gammel bogføringslov (L) med bekendtgørelse (B) samt afsnit i vejledning

### Paragrafnøgle til loven

	Ny lov	Tidl. lov/bkg.	Vejledning
<b>Indledning</b>	-	-	Kap. 1
<b>Formål med bogføring</b>	-	-	Kap. 2
Årsregnskab	§ 3,1, nr. 6 og § 18	B §§ 13-15	
<b>Anvendelse/ bogføringspligt/omfattet</b>	<b>Kapitel 1</b>		
Bogføringspligt	§ 1,1	L § 1,1	Kap. 3.1
Dansk etableret erhvervsdrivende virksomhed	§ 1,1	L §1,1 (- krav om dansk)	Kap. 3.1.1
Udøvelse af dansk erhvervsaktivitet	§ 1,1	-	Kap. 3.1.2
Afgifts- eller skattepligtig i Danmark	§ 1,2, nr.1	-	Kap. 3.1.3.1
Modtagelse af betingede tilskud	§ 1,2, nr. 2	-	Kap. 3.1.3.2
Undtagelser	§ 1,3	L § 1,2	
Omfattet af statens regnskabsvæsen eller kommunernes styrelse	§ 1,3	-	Kap. 3.1.4
Ikrafttrædelsesregler			Kap. 3.1.5
Tidligere ikke bogføringspligtig	§ 19,5	L § 4,4 og 5	Kap. 3.1.5.1
Personlig virksomhed ved små landbrug	§ 19,6	L §1,2	Kap. 3.1.5.2
Regnskabspligt	§ 18	B § 15,1	Kap. 3.2
<b>Definitioner</b>	<b>Kapitel 2</b>		
Erhvervsdrivende	§ 2,1	L § 1 A) – C)	Kap. 3.1.1
”Fødte” erhvervsdrivende virksomheder	§ 2,2	L § 1 A) – C)	Kap. 3.1.1
Regnskabsmaterialet	§ 3	B § 2,1	Kap. 4.5
Transaktionsspor	§ 4,1	B § 4,1	Kap. 4.6.2
Kontrolspor	§ 4,2	B § 4,2	Kap. 4.6.3
Bilag	§ 5	B § 11	Kap. 4.5.4
<b>Generelle krav til bogføring</b>	<b>Kapitel 3</b>		Kap. 4.
God bogføringsskik	§ 6,1	B § 1,1 (L §2,1)	Kap. 4.1
Art og omfang	§ 6,1	B § 1,1	Kap. 4.2
Overblik			Kap. 4.3
Sikkerhed	§ 6.1	B § 1,2	Kap. 4.4
<b>Registreringer og dokumentation</b>	<b>Kapitel 4</b>		
Nøjagtigt og snarest muligt	§ 7,1	B 6,1	Kap. 5.1
Rækkefølge, henvisning og reference	§ 7,2	B § 5,1	Kap. 5.2
Afstemninger	§ 7,3	B § 9,3 (kasse)	Kap. 5.3
Møntfod			Kap. 5.4
Danske kroner og euro	§ 7,4	-	Kap.5.4.1
Relevant fremmed valuta	§ 7,4	-	Kap. 5.4.3
Oplysning om valutakurs	§ 7,5	-	Kap. 5.4.4
Sammenhæng via transaktionssporene	§ 8	B § 4,1	Kap. 4.6.2

Dokumentation ved bilag	§ 9	B § 4,2	Kap. 4.6.3
<b>Opbevaring af regnskabsmaterialet</b>	<b>Kapitel 5</b>		Kap. 7
Opbevaringsperiode	§ 10,1	B § 17,1	Kap. 7.1
Opbevaringsmåde	§ 10,1	B § 16,2	Kap. 7.2
Andet medie end papir	§ 10,2	B § 18,1	Kap. 7.3
Beskrivelse af systemer til fremfinding	§ 10,3	B § 17,3	Kap. 7.3
Undtagelse f. detailhandelsvirksomheder	§ 11	B § 17,2	Kap. 7.1.1
Opbevaringssted	§ 12,1	B § 21	Kap. 7.4
Ophør af bogføringspligten	§ 13,1	-	Kap. 7.5
Ledelsen fratræder	§ 13,2	-	Kap. 7.6
<b>Beskrivelse af systemer til registrering og opbevaring af regnskabsmaterialet m.v.</b>	<b>Kapitel 6</b>		
Generelle krav	§ 14,1		Kap. 8.1.1
Beskrivelse af registrering af transaktioner	§ 14,2	B § 10,1-2	Kap. 8.1.2 og 3
Beskrivelse af opbevaring af regnskabsmaterialet	§ 14,3	B § 10,3	Kap. 8.1.4
<b>Offentlig myndigheds adgang til regnskabsmaterialet</b>	<b>Kapitel 7</b>		
Hvilke myndigheder	§ 15,1	B § 20	Kap. 9.1
Hvad dækker forpligtelse	§ 15,1	B § 20	Kap. 9.2
Tidsfrist	§ 15,2	-	Kap. 9.3
<b>Straf og ikrafttrædelse</b>	<b>Kapitel 8</b>		
Overtrædelse, straf og forældelse	§ 16,1-4	L § 3 og B § 22	Kap. 10.1 – 3
Rettighedsfrakendelse	§ 17	-	Kap. 10.4
Bemyndigelse til fastlæggelse af bestemmelser om åbningsbalance og årsregnskab	§ 18	B §§ 13-15 Regler om åbningsbalance og årsregnskab	Kap. 3.2
<b>Ikrafttrædelse og overgang</b>	§ 19	L § 4 og B § 23	Kap. 11

**OVERSIGT OVER ÆNDRINGERNE I DEN NYE BOGFØRINGSLOV****Bogføringspligt**

Det er nu lettere at afgøre, om man er bogføringspligtig:

- ❖ Bogføringsloven samler reguleringen af bogføringspligten. Bogføringspligten omfatter derfor:
  - alle erhvervsdrivende virksomheder,
  - udenlandske virksomheders erhvervsaktiviteter i Danmark,
  - alle organisationer m.v., som er fuldt eller begrænset skatte- eller afgiftspligtige til Danmark samt
  - organisationer m.v., der modtager tilskud fra den danske stat eller EU.
- ❖ Bogføringen formålsbestemmes via transaktionssporet. Der skal kun bogføres, hvis der er et formål med bogføringen.

**Bogføringen (registreringer)**

- ❖ Mulighed for at bogføre i euro på lige fod med danske kroner. Herudover kan bogføres i anden relevant valuta.
- ❖ Betingelserne for at bogføre i fremmed valuta præciseres, så regnskabsmaterialet i alle tilfælde, hvor der registreres i fremmed valuta, skal indeholde oplysninger, herunder kurs, så det altid er muligt at omregne til danske kroner.

**Opbevaring af regnskabsmaterialet**

- ❖ Reglerne om opbevaring af regnskabsmateriale er forenklet og gjort uafhængige af teknologi og opbevaringsform:
- ❖ Der er indført en praktisk regel, hvorefter 1-2 måneders regnskabsmateriale fra danske aktiviteter kan opbevares i udlandet. Har virksomheden aktiviteter i udlandet, kan regnskabsmaterialet for disse aktiviteter opbevares i 3-4 måneder i udlandet. Interne og eksterne bilag for denne aktivitet kan dog opbevares i pågældende fremmed stat i hele opbevaringsperioden på 5 år. Tidligere skulle alt regnskabsmateriale opbevares i Danmark.
- ❖ Ophævelse af pligten til at opbevare både et fysisk og et elektronisk eksemplar af eksterne bilag, der overføres til elektronisk medium. Fremover er det elektroniske eksemplar af bilaget tilstrækkeligt.

- ❖ I tilfælde af ledelsesskift har den fratrædende ledelse pligt til at sikre opbevaring af regnskabsmaterialet i en ”ledelsesfri” mellempriode, og herefter videregive materialet til den ny ledelse. Det præciseres også, at i tilfælde af ophør af bogføringspligten, har den sidst fungerende ledelse pligt til at sørge for, at regnskabsmaterialet opbevares korrekt.

### **Andre ændringer**

- ❖ Har offentlige myndigheder ret til at få regnskabsmaterialet fra den bogføringspligtige, skal den bogføringspligtige udlevere dette vederlagsfrit til myndigheden. Samtidig stilles krav om, at den bogføringspligtige skal omregne materialet til danske kroner.
- ❖ Hvad der skal anses som regnskabsmaterialet er nu præciseret i loven.
- ❖ Som hidtil skal den bogføringspligtige beskrive det benyttede bogføringssystem. Kravene til denne beskrivelse gøres nu tydeligere. En person udefra med rimelig viden om regnskab og teknologi skal udfra beskrivelsen kunne følge registreringerne og regnskabsmateriale. I beskrivelsen skal bl.a. oplyses:
  - hvordan systemerne sikrer fuldstændighed og nøjagtighed af regnskabsmaterialet
  - hvordan automatiske registreringer foretages
  - hvilke metoder ved opbevaring af regnskabsmaterialet og
  - hvordan regnskabsmaterialet fremfindes.Helt små virksomheders beskrivelse af bogføringen kan være ret begrænset, da beskrivelsen skal laves efter virksomhedens art og omfang.

**ORDLISTE over begreber og udtryk med definitioner og forklaringer**

Aktivitet	En delmængde af en virksomhed*, der typisk virker adskilt fra andre aktiviteter i virksomheden.
Automatisk genereret registrering	En registrering*, der dannes automatisk i bogføringen* efter forud fastlagte og programmerede regler i et IT-systems applikationer.
Bilag	Enhver nødvendig dokumentation* for transaktioner*, der registreres* i bogføringen* uanset medier*.
Bogføring	Ved registrering* af transaktioner* og andre økonomiske hændelser at fastholde, bearbejde, dokumentere og bevare oplysningerne om disse.
Bogføringspligtig	En i Danmark etableret erhvervsdrivende virksomhed samt udøvelse af erhvervsaktiviteter* her i landet.
Dekryptering	Omdannelse af de ved kryptering* kodede data til ukodede data.
Dokumentation	Bevis for, at en transaktion* eller et økonomisk forhold, der direkte eller indirekte er grundlag for en registrering*, faktisk er sket eller består, og at registreringen har været berettiget.
EDI	Electronic Data Interchange, se Elektronisk dataudveksling.
Elektronisk dataudveksling	Elektronisk transmission af strukturerede (og standardiserede) elektronisk dannede data i et IT-anlæg til og fra et andet IT-anlæg.
Erhvervsaktivitet	Aktivitet*, som en virksomhed* udøver eller foranstalter udøvet, for hvilke der normalt - direkte eller indirekte - modtages vederlag.



Filial	Erhvervsmæssig aktivitet*, som er organisatorisk adskilt fra virksomhedens* andre aktiviteter.
God bogføringsskik	De sædvaner og den praksis, der til enhver tid efterleves af kyndige og ansvarsbevidste fagfolk med henblik på, at bogføringen tilrettelægges og foretages på en klar og overskuelig måde, samt de sikkerhedsforanstaltninger, der skal iværksættes for at sikre regnskabsmaterialet*. God bogføringsskik er en retlig standard*.
Klarskrift	Tekster eller opstillinger på papir eller film, der umiddelbart kan læses og tolkes af en person udefra med rimelig viden om regnskab.
Konteringsinstruks	En virksomheds* nedskrevne regler for, hvad der skal registreres under bogføringens* konti*. Omfatter som minimum en kontoplan*.
Konto/konti	Fællesudtryk for det fastlagte sted, hvor ensartede og enslydende transaktioner* eller dele heraf registreres* i kronologisk orden.
Kontoplan	Struktureret oversigt over virksomhedens* konti*
Kontrolspor	De oplysninger, der dokumenterer registreringernes* rigtighed. Herunder at registreringer* er foretaget i overensstemmelse med de faktiske begivenheder, og at nødvendige kontroller er udført.
Kryptering	Transmission og lagring af data i en kodet form, der kræver dekryptering* for at omdanne disse til meningsfyldt og bearbejdelig information. Anvendes normalt på elektroniske data.
Medier	Materialer eller enheder i et IT-baseret anlæg samt apparater ved hjælp af hvilke regnskabsmateriale lagres, fremfindes, bearbejdes og opbevares.

Registrering	Fastholdelse af en transaktion* ved indføring af monetære beløb i virksomhedens* bogføring*.
Regnskabsmateriale	Alt materiale, der skal dokumentere eller underbygge transaktionsspor* og kontrolspor*.
Retlig standard	En moralsk eller social målestok, som domstolene må udfylde og give indhold efter hver tids retsopfattelse.
Specifikation	En opdeling af et beløb i dets bestanddele.
Systembeskrivelse	Beskrivelse af et systems funktioner, opbygning og processer, samt hvorledes det anvendes, kontrolleres og betjenes.
Transaktion	En handling eller en hændelse med økonomisk konsekvens for virksomheden*.
Transaktionsspor	Sammenhængen mellem de enkelte registreringer* og årsregnskabet.
Virksomhed	En i princippet selvstændig juridisk enhed, der udøver økonomiske aktiviteter, normalt erhvervsaktiviteter*.

## BILAG IV

### Eksempel på indhold i beskrivelsen af et stort og kompleks IT-baseret system

- ◆ Verbal oversigt af formål og hovedfunktioner
- ◆ Oversigtsdiagram over hovedfunktioner
  - ◆ Moduloversigter
  - ◆ Diagrammer, der beskriver en opgaveløsning (hovedflow)
- ◆ Beskrivelse af inddata
  - ◆ Blanket-/layout
  - ◆ Skærmlayout
  - ◆ Format af data modtaget ved overførsel
- ◆ Beskrivelse af uddata
  - ◆ Udskriftslayout
  - ◆ Skærmlayout
  - ◆ Format af data ved overførsel
- ◆ Beskrivelse af filer
  - ◆ Post-/feltbeskrivelser (fil-layout)
  - ◆ Postbeskrivelse for databaser (schema/view)
- ◆ Beskrivelse af programmer
  - ◆ Verbal indholdsbeskrivelse
  - ◆ Regneregler
  - ◆ Rutediagrammer o.l.
  - ◆ Programmørens egne programinstrukser (source-kode)
- ◆ Beskrivelse af systemstruktur
  - ◆ Funktionsbeskrivelse
  - ◆ Procedurebeskrivelse (programrækkefølgen)
  - ◆ Sammenhæng mellem data og programmer (krydsreferencer)

- ◆ Databeskrivelser
  - ◆ Datadefinitioner
  - ◆ Data/felttype og længde
- ◆ Betjeningsvejledninger
  - ◆ Brugervejledninger/manualer
  - ◆ Hjælpekærbilleder
  - ◆ Forudsatte forretningsgange ved brug
  - ◆ Rækkefølgen i skærmdialogen (skærmlayout/hierarki)
- ◆ Driftsvejledninger
  - ◆ Arbejdsgange ved kørsler/drift af systemet (kørselsflow)
  - ◆ Arbejdsgange før og ved implementering af nye eller modificerede applikationer (arbejdsgange for sikkerhedskopiering og opbevaring)
  - ◆ Nødinstrukser (rettelse af driftsfejl)
  - ◆ Nøddriftsinstruks (katastrofeplan og –beredskab)
- ◆ Beskrivelse af væsentlige IT-forretningsgange
  - ◆ Forretningsgang for tildeling af adgange til systemer og data
  - ◆ Forretningsgange for indførelse eller ændring af brugersystemer (særlig vægt på test af ændringer af betydning for bogføringen)
  - ◆ Forretningsgang for ændring af driftsmiljø (maskinel/systemprogrammel)



**Stikordsregister**

- Adgang for off. myndigheder, 75  
 Aftale, 8; 30; 31; 33; 35; 40; 51; 62; 67; 68; 69; 77  
 Aktieselskab, 17; 19; 34; 64; 81  
 Aktiviteter, 12; 13; 16; 18; 19; 20; 22; 23; 27; 31; 32; 49; 58; 61; 62; 63; 66; 75  
 Andelsvirksomhed o.l., 17  
 Anpartsselskab, 17; 19; 64; 81  
 Art og omfang, 17; 19; 27; 28; 31; 32; 36; 37; 44; 45; 46; 49; 59; 66; 78  
 Beskrivelser  
   Automatiske systemer, 66; 68; 73  
   Bogføringssystem, 28; 31; 35; 43; 51; 55; 57; 76; 80  
   Opbevarings- og fremfindelsessystem, 69  
   Sprog, 71  
 Besparelse, 15; 16  
 Betalinger, 16; 42; 44; 45; 68; 73  
 Betalingsoverførsel, 73  
 Betalingstidspunkt, 28; 44  
 Betalingstransaktion, 44  
 Bevisværdi, 31; 40; 52; 53; 54; 72  
 Bogføringsloven, 6; 7; 9; 10; 11; 12; 13; 14; 16; 17; 18; 20; 21; 22; 23; 24; 30; 31; 34; 35; 36; 50; 51; 53; 60; 63; 64; 74; 75; 79; 80; 81; 82; 83;  
 Bogføringslovbekendtgørelsen, 97  
 Bogføringspligt, 12; 13; 16; 17; 18; 19; 20; 21; 22; 23; 24; 25; 28; 29; 31; 32; 33; 34; 36; 37; 40; 45; 46; 50; 51; 52; 54; 55; 57; 58; 59; 60; 61; 63; 64; 66; 69; 70; 72; 75; 76; 77; 78; 80; 81; 83  
 Bogføringsvejledning, 7  
 Brugsret, 21  
 Definitioner  
   Afgivelse af ydelse, 15  
   Bilag, 51  
   Erhvervsmæssig aktivitet/drift, 14  
   Interessegrupper, 9  
   Kontrolspor, 37  
   Modtagelse af vederlag, 15  
   Regnskab, 32  
   Regnskabsmaterialet, 29  
   Regnskabspligt, 24  
   Transaktionsspor, 36  
   Virksomhed, 14  
 Detailhandelsvirksomhed, 57; 58  
 Direkte tilskud, 20; 21  
 Dispensation, 62; 63; 64  
 EDI, 54; 68; 69  
 Ejer og ejerforhold, 9; 14; 24; 31; 58; 64; 66; 79; 80  
 Enkeltmandsvirksomhed, 16; 24; 64  
 Enkeltstående begivenhed, 18  
 Entreindtægter, 18  
 Erhvervsdrift, 14; 15; 16; 17; 18; 20; 22; 25  
 Erhvervsdrivende fonde, 17; 22; 81  
 Filial, 14; 19; 23; 62  
 Fritagelse for bogføringspligten, 13; 21; 83  
 Foreninger, 14; 16; 17; 18; 22  
 Formål  
   Almennyttig, 17  
   Beskrivelse af system, 66; 71  
   Bogføring/registrering, 8  
   Foreninger m.v., 16  
   Indsigelse(-sret), 77  
   Kontrol, 54  
   Skat, 10  
   Undersøgelse, 76  
   Vejledningen, 6  
   Årsregnskab, 9  
 Gennemsnitsperson/person udefra, 28; 32; 66; 69; 71  
 Gennemsnitsvalutakurs, 49  
 God bogføringsskik, 6; 7; 26; 27; 28; 29; 36  
 Going concern, 8  
 Handelsvarer, 57  
 Handelsvirksomhed, se Detailhandelsvirksomhed  
 Handlinger, 8; 29; 30; 44; 45; 82  
 Hjemmeside, 7  
 Hobbyvirksomhed, 16  
 Hæftelse og hæftelsesforhold, 14  
 Hændelser, 8; 20; 30; 31; 33; 36; 39; 40; 45; 51; 52; 53  
 Indsamlinger, 18  
 Ideelle foreninger, 17; 18  
 Ikrafttrædelse, 6; 12; 23; 24; 25; 83  
 Indtjening, 8; 17  
 Institution, 18; 22  
 Intern kontrol, 27; 28; 29; 30; 31; 39; 40; 42  
 Internet, 7  
 IT- registreringssystemer, 16; 28; 30; 31; 32; 36; 44; 49; 59; 60; 67; 69; 70; 71; 72; 73; 79  
 Interessegrupper, 9; 27; 34  
 Interessentskab, 16; 24; 64  
 Kommanditselskab, 17; 64  
 Kommanditaktieselskab, 17  
 Kompetenceregnskab, 33; 34  
 Konteringsinstruks, 27; 28; 32; 52; 67; 68; 69; 71; 80  
 Kontrol, 9; 30; 36; 39; 42; 54; 55; 56; 58; 59; 65; 66; 67; 68; 69; 71; 73; 74; 75; 77; 80  
 Kontrolformål, 54  
 Kontrolspor, 30; 31; 33; 36; 37; 38; 39; 40; 42; 44; 51; 52; 53; 54; 56; 58; 69; 70; 76  
 Landbrug mindre, 12; 23; 24  
 Lotterier, 18  
 Medlemskontingent, 16; 18  
 Mindstekravsbekendtgørelsen, 25; 34; 83  
 Opbevaring  
   Beskrivelse, 32; 60; 69; 70  
   Krav, 6; 21; 23; 36; 57; 59; 62; 64

## Bogføringsvejledning

---

- Medier, 30; 59
- Måder, 29; 32; 53; 58; 71; 76
- Periode, 21; 51; 53; 54; 57; 58; 61; 66
- Pligt, 6; 7; 25; 53; 64; 79
- Sprog, 71
- Sted, 19; 60; 61; 63
- Ophør af bogføringspligt, 64; 65; 79; 82
- Ophør af tilskudsaktivitet, 20
- Ophør af virksomhed, 6; 17; 64; 79; 82
- Overlevelse, 8
- Overskud, 14
- Parameterværdi, 73
- Partnerselskab, 17
- Penge, 8; 9; 15; 34
- Pengeinstitut, 26
- Pengemidler, 15
- Pengestrømsopgørelse, 34; 47
- Personlig virksomhed, 23; 24; 79; 83
- Postnomenklatur, 10
- Professionel drift, 18,
- Præstationsevne, 8
- Regnskab, 7; 8; 10; 12; 21; 24; 25; 30; 32; 33; 34; 35; 36; 37; 39; 45; 47; 48; 49; 50; 51; 58; 60; 66; 67; 68; 70; 81; 81
- Regnskabsbruger, 9; 10
- Regnskabsdata, 10
- Regnskabsfunktion, 7
- Regnskabskyndig, 7
- Regnskabsmateriale, 6; 8; 9; 11; 12; 21; 25; 26; 29; 30; 32; 34; 35; 36; 37; 39; 40; 42; 50; 51; 55; 57; 58; 59; 60; 61; 62; 63; 64; 66; 67; 69; 70; 71; 72; 75; 76; 77; 78; 79; 81
- Regnskabsoplysninger, 10; 18; 20; 73; 79; 80
- Regnskabsopstilling, 33; 36
- Regnskabspligt, 12; 24
- Regnskabsregler, 12; 22; 24; 25
- Regnskabssystem, 9
- Regnskabstyper, 33
- Regnskabsår, 24; 47; 48; 49; 57; 72; 83
- Retsstandarder, 26
- Rettighed, 15; 18; 21
- Rettighedsfrakendelse, 81
- Revisionsprotokol, 30; 35
- Revisionspåtegning, 9
- Smålandbrug, 24
- Stamdata, 45; 68
- Straf, 6; 14; 79; 80; 81; 82
- Styring af virksomhed, 9; 70
- Styringsproces, 9
- Systembeskrivelser, se Beskrivelse af systemer
- Tilskud, 10; 12; 13; 15; 18; 20; 21; 23; 33; 63
- Tilskudsregnskab, 12; 27; 33; 36
- Tjenester, 15; 16; 20
- Torvesalg, 45
- Transaktion,
  - Dag, 48; 49; 50
  - Dato, 52; 56
  - Generelt, 8; 9; 16; 19; 21; 26; 27; 28; 29; 30; 31; 32; 33; 36; 37; 38; 39; 40; 41; 44; 45; 46; 47; 48; 49; 50; 51; 53; 57; 66; 67; 68; 69
  - Kurs, 49; 50; 77
  - Tidspunkt, 28; 44; 61; 62
- Transaktionsspor, 10; 30; 33; 36; 37; 39; 45; 47; 48; 50; 51; 58; 68; 69; 70
- Udsagnsværdi, 31; 40
- Undtaget fra bogføringspligt, 12; 22; 83
- Undtaget fra 5 års opbevaringsfrist, 57; 58
- Varer, 16; 20; 52; 57; 73
- Valuta, 6; 32; 47; 48; 49; 50; 60; 71; 76; 77; 83
- Videnregnskab, 34
- Virksomhed
  - Dansk, 12; 14; 23; 62
  - Enkeltmands, 16; 24; 64
  - Generelt, 6; 8; 9; 10; 12; 14; 15; 16; 17; 18; 19; 20; 21; 22; 23; 24; 25; 27; 28; 30; 31; 34; 35; 36; 37; 40; 42; 44; 45; 46; 47; 48; 49; 50; 51; 57; 58; 59; 60; 61; 63; 64; 65; 66; 67; 68; 69; 72; 73; 74; 75; 77; 78; 79; 80; 81; 83
  - Koncern, 48
  - Offentlig, 75
  - Personlig, 23; 24; 79; 83
  - Udenlandsk, 18; 19; 20; 23; 48; 61; 75
- Ydelser, 15; 16; 20
- Økonomi, 8; 9; 22
- Økonomisk begivenhed/  
forhold/karakter/konsekvenser, 8; 9; 27; 30; 31; 32; 34; 39; 40; 45; 51; 52; 68; 73
- Økonomiske stilling, 8; 24
- Økonomistyring, 70
- Åbningsbalance, 25
- Årsregnskab, 6; 7; 9; 10; 12; 19; 24; 25; 33; 34; 35; 36; 47; 58; 60; 66; 67; 68





LOV nr. 1006 af 23/12/1998 .

## BOGFØRINGSLOV

VI MARGRETHE DEN ANDEN, af Guds Nåde Danmarks Dronning, gør vitterligt:

Folketinget har vedtaget og Vi ved Vort samtykke stadfæstet følgende lov:

### Kapitel 1

#### *Bogføringspligt*

§ 1. Loven gælder for erhvervsdrivende virksomheder etableret her i landet af enhver art uanset ejer- eller hæftelsesforhold samt erhvervsaktiviteter, der udøves her i landet af virksomheder, som er hjemmehørende i udlandet.

*Stk. 2.* Loven gælder endvidere for følgende virksomheder, organisationer og sammenslutninger m.v. (virksomheder m.v.):

- 1) Virksomheder m.v., der er afgiftspligtige eller fuldt eller begrænset skattepligtige her til landet, i det omfang de ikke er omfattet af stk. 1. De statslige told- og skattemyndigheder kan helt eller delvis fritage enkelte virksomheder m.v. fra loven. Er virksomheden m.v. tillige omfattet af nr. 2, kan fritagelse dog kun ske efter aftale med vedkommende myndighed.
- 2) Virksomheder m.v., der som betingelse for tildeling af direkte tilskud fra den danske stat eller Den Europæiske Union skal afgive regnskabsmæssige oplysninger, i det omfang de ikke er omfattet af stk. 1. Den bevilgende myndighed kan helt eller delvis fritage enkelte virksomheder m.v. fra loven. Er virksomheden m.v. tillige omfattet

af nr. 1, kan fritagelse dog kun ske efter aftale med Told- og Skattestyrelsen.

*Stk. 3.* Loven gælder ikke for følgende virksomheder, organisationer og sammenslutninger m.v.:

- 1) Virksomheder m.v., som er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen
- 2) Virksomheder m.v., som udelukkende er omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse.

### Kapitel 2

#### *Definitioner*

§ 2. En virksomhed er erhvervsdrivende eller udøver erhvervsaktiviteter, når den yder varer, rettigheder, pengemidler, tjenester eller lignende, for hvilke den normalt modtager vederlag.

*Stk. 2.* Uanset stk. 1 anses en virksomhed for at være erhvervsdrivende eller udøve erhvervsaktiviteter, hvis den er omfattet af lov om aktieselskaber, lov om anpartsselskaber, lov om erhvervsdrivende fonde, lov om erhvervsdrivende virksomheder eller i øvrigt er erhvervsdrivende i henhold til lov. Dette gælder, uanset om virksomhederne helt eller delvis er undtaget for kravene i de nævnte love.

**§ 3.** Som regnskabsmateriale anses

- 1) registreringer, herunder transaktionssporet, jf. § 4, stk. 1,
- 2) beskrivelser af bogføringen, herunder aftaler om elektronisk dataudveksling, jf. § 14, stk. 2
- 3) beskrivelser af systemer til at opbevare og fremfinde opbevaret regnskabsmateriale, jf. § 14, stk. 3
- 4) bilag og anden dokumentation, jf. § 5,
- 5) oplysninger i øvrigt, som er nødvendige for kontrolsporet, jf. § 4, stk. 2,
- 6) regnskaber, som kræves udarbejdet i henhold til lovgivning, og
- 7) revisionsprotokoller.

*Stk. 2.* Medmindre andet fremgår af lovgivningen i øvrigt, omfatter et regnskab, jf. stk. 1, nr. 6, også eventuelle årsberetninger og lignende, der er knyttet til regnskabet.

**§ 4.** Ved transaktionssporet forstås den sammenhæng, der er mellem de enkelte registreringer og den bogføringspligtiges årsregnskab, skatte- eller afgiftsopgørelse, tilskudsregnskab eller tilsvarende regnskabsopstilling, der skal udarbejdes i henhold til lovgivning

*Stk. 2.* Ved kontrolsporet forstås de oplysninger, der dokumenterer registreringernes rigtighed.

**§ 5.** Ved bilag forstås enhver nødvendig dokumentation for transaktioner, der registreres i bogføringen, uanset dokumentationen er på elektronisk medie, mikrofilm, papir eller andet medie. Ved eksterne bilag forstås dokumentation, der hidrører fra andre end den bogføringspligtige. Øvrige bilag anses som interne.

### Kapitel 3

#### *Generelle krav til bogføring*

**§ 6.** Bogføringen skal tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringsskik under hensyn til virksomhedens art og omfang. Desuden skal bogføringen tilrettelægges og udføres således, at regnskabsmaterialet ikke ødelægges, bortskaffes eller forvanskes, ligesom det skal sikres mod fejl og misbrug.

*Stk. 2.* Rettes regnskabsmaterialet, skal såvel det oprindelige indhold som indholdet af ændringen tydeligt fremgå af materialet.

### Kapitel 4

#### *Registreringer og dokumentation*

**§ 7.** Alle transaktioner skal registreres nøjagtigt under hensyn til virksomhedens art og omfang. Herunder skal transaktionerne registreres snarest muligt efter, at de forhold foreligger, der er grund til registreringerne. En virksomhed, der på grund af art og omfang ikke er i stand til at registrere køb eller salg, kan i stedet registrere på grundlag af daglige kasseopgørelser.

*Stk. 2.* Registreringerne skal så vidt muligt foretages i den rækkefølge, som transaktionerne er foretaget i. Registreringerne skal henvise til de tilhørende bilag og indeholde oplysninger, der gør det muligt at bestemme den enkelte registrerings tidsmæssige placering i bogføringen.

*Stk. 3.* Registreringerne skal, i det omfang det er nødvendigt efter virksomhedens art og omfang, afstemmes med beholdningerne, herunder kasse- og likvidbeholdninger

*Stk. 4.* Registreringerne skal foretages i danske kroner, i euro eller i relevant fremmed valuta. En virksomhed kan kun overgå til registreringer i anden mønt ved et regnskabsårs begyndelse, medmindre denne anden mønt er blevet relevant inden begyndelsen af det pågældende regnskabsår

*Stk. 5.* Registreres i fremmed valuta, herunder euro, skal regnskabsmaterialet indeholde oplysninger, herunder om transaktionsdagens kurs eller lignende omregningsfaktorer, som til enhver tid gør det muligt at omregne til danske kroner. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ved bekendtgørelse fastsætte nærmere regler om de i 1. pkt. nævnte omregningsfaktorer.

**§ 8.** Alle registreringer skal kunne følges til det i § 4, stk. 1, omhandlede regnskab, opgørelse eller opstilling. Tallene heri skal kunne opløses i de registreringer, hvoraf de er sammensat.

**§ 9.** Enhver registrering skal dokumenteres ved bilag. Er der udstedt eksternt bilag, skal dette så vidt muligt benyttes. Bilag skal oplyse, hvad der er nødvendigt for at identificere kontrolsporet,

herunder tydeligt angive transaktionsdato og beløb.

*Stk. 2.* Registreres på baggrund af elektronisk overførte data, skal den bogføringspligtige desuden dokumentere den enkelte overførsel og dennes tidsmæssige placering.

## Kapitel 5

### *Opbevaring af regnskabsmateriale*

**§ 10.** Den bogføringspligtige skal opbevare regnskabsmaterialet på betryggende vis i 5 år fra udgangen af det regnskabsår, materialet vedrører. Opbevaringen skal ske på en måde, som i hele opbevaringsperioden muliggør en selvstændig og entydig fremfindning af det pågældende regnskabsmateriale

*Stk. 2.* Opbevares regnskabsmaterialet på elektronisk medie, mikrofilm eller anden lignende måde, skal det uden bearbejdning, beregninger eller tilpasninger kunne udskrives i klarskrift

*Stk. 3.* Beskrivelsen af systemer til at fremfinde og udskrive regnskabsmaterialet i klarskrift, jf. § 14, stk. 3, nr. 2, skal opbevares i klarskrift.

**§ 11.** Uanset § 10 kan detailhandelsvirksomheder nøjes med at opbevare kassestrimler og tilsvarende interne bilag i ét år fra tidspunktet for underskrivelsen af årsregnskabet.

**§ 12.** Regnskabsmaterialet skal opbevares her i landet, jf. dog stk. 2-4

*Stk. 2.* Regnskabsmaterialet for indeværende og forrige måned kan opbevares i udlandet, såfremt den bogføringspligtige

- 1) sørger for at opbevare materialet i overensstemmelse med denne lov
- 2) til enhver tid kan fremskaffe materialet og
- 3) opbevarer beskrivelser af benyttede systemer m.v. og eventuelle nødvendige adgangskoder m.v. i Danmark, således at offentlige myndigheder til enhver tid er i stand til at skaffe sig adgang til materialet, jf. § 15

*Stk. 3.* Interne og eksterne bilag for den bogføringspligtiges aktiviteter i udlandet kan opbevares i det pågældende udland i hele opbevaringsperioden, jf. § 10. Øvrigt regnskabsmateriale for den bogføringspligtiges aktiviteter i udlandet kan under de samme betingelser opbevares i det pågældende udland for indeværende og de foregående tre måneder. Bestemmelserne i stk. 2, nr. 1-3, finder tilsvarende anvendelse

*Stk. 4.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i særlige tilfælde tillade, at bestemmelserne i stk. 1-3 helt eller delvis fraviges. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelser herom kan indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

**§ 13.** Ophører bogføringspligten, skal den senest fungerende ledelse sørge for, at regnskabsmaterialet fortsat opbevares i overensstemmelse med denne lov. Opløses en virksomhed ved skifterettens mellemkomst, kan skifteretten beslutte, at andre end den senest fungerende ledelse skal opbevare regnskabsmaterialet

*Stk. 2.* I andre tilfælde hvor ledelsen fratræder, skal medlemmerne af den fratrædende ledelse sikre, at regnskabsmaterialet for perioden frem til fratrædelsestidspunktet bliver opbevaret i overensstemmelse med denne lov. Når en ny ledelse afløser en fratrædende ledelse, skal medlemmerne af denne videregive regnskabsmaterialet til den ny ledelse.

## Kapitel 6

### *Beskrivelse af systemer til registrering og opbevaring af regnskabsmateriale m.v.*

**§ 14.** Den bogføringspligtige skal udarbejde en efter aktiviteternes art og omfang afpasset beskrivelse af registreringen af transaktioner og af opbevaringen af regnskabsmateriale. Beskrivelsen skal gøre det muligt for en person udefra med en rimelig viden om regnskab og den anvendte teknologi til enhver tid at følge, hvorledes registreringerne foretages, og hvorledes regnskabsmateriale fremfindes og udskrives i klarskrift. Beskrivelsen skal affattes på et sprog, som er naturligt for offentlige myndigheder og med anvendelse af almindelig sprogbrug og sædvanlige fagudtryk på området

*Stk. 2.* Beskrivelsen af registreringen af transaktioner skal i det mindste indeholde tilstrækkelige oplysninger om,

- 1) hvorledes systemerne sikrer fuldstændighed og nøjagtighed af det materiale, der danner grundlag for registreringer, herunder aftaler i forbindelse med elektronisk udveksling af data, der danner grundlag for registreringer
- 2) hvorledes systemerne sikrer en fuldstændig og nøjagtig registrering af transaktioner,

- herunder konteringsinstruks, benyttede edb-systemer, manuelle rutiner m.v., og
- 3) hvorledes automatisk genererede registreringer foretages, herunder beregningsgrundlag og beregningsformel

*Stk. 3.* Beskrivelsen af opbevaringen af regnskabsmateriale skal i det mindste indeholde tilstrækkelige oplysninger om

- 1) de metoder, der benyttes ved opbevaring af regnskabsmateriale,
- 2) hvorledes regnskabsmateriale fremfindes og udskrives i klarskrift, herunder oplysning om adgangskoder m.v., og om, hvorledes krypterede data oversættes, og
- 3) hvorledes registreringer i fremmed valuta omregnes til danske kroner.

## Kapitel 7

### *Offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale*

**§ 15.** En offentlig myndighed kan, i det omfang den i henhold til anden lovgivning er berettiget til at kræve indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale, forlange, at den bogføringspligtige vederlagsfrit stiller alt, hvad der er nødvendigt til fremfinding og læsning af regnskabsmateriale, til disposition. Endvidere kan myndigheden forlange, at regnskabsmateriale uden vederlag udskrives i klarskrift, herunder at registreringer i fremmed valuta, herunder euro, omregnes til danske kroner. Er regnskabsmateriale, bortset fra eksterne bilag, affattet på andre sprog end dansk, kan myndighederne kræve, at den bogføringspligtige vederlagsfrit oversætter dette til dansk

*Stk. 2.* Den bogføringspligtige skal efterkomme en myndigheds anmodning efter stk. 1 hurtigst muligt. Vedrører anmodningen regnskabsmateriale for aktiviteter i udlandet, skal den bogføringspligtige efterkomme anmodningen senest en måned efter, at den pågældende myndighed anmoder herom.

## Kapitel 8

### *Bestemmelser om straf og om ikrafttrædelse*

**§ 16.** Medmindre strengere straf er forskyldt efter anden lovgivning, straffes overtrædelse af §§ 6-10, § 12, stk. 1-3, og §§ 13-15 med bøde.

*Stk. 2.* I forskrifter, der udfærdiges i henhold til loven, kan der fastsættes straf af bøde for overtrædelse af bestemmelser i forskrifterne

*Stk. 3.* Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel

*Stk. 4.* Forældelsesfristen for strafansvaret er 5 år.

**§ 17.** Opbevares regnskabsmateriale ikke som foreskrevet i § 12, jf. § 15, og begrunder det udviste forhold en fare for misbrug, kan den bogføringspligtige ved dom for strafbart forhold frakendes retten til at opbevare regnskabsmateriale i udlandet. Frakendelsen sker på tid fra 1 til 5 år regnet fra endelig dom. Retten kan under behandlingen af sagen ved kendelse udelukke den bogføringspligtige fra at opbevare regnskabsmateriale i udlandet, indtil sagen er endeligt afgjort. Det kan ved dommen i sagen bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.

**§ 18.** Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter bestemmelser om åbningsbalance og årsregnskab for de af denne lov omfattede erhvervsdrivende virksomheder, der ikke i forvejen er underlagt regler herom i eller i henhold til anden lovgivning.

**§ 19.** Loven træder i kraft den 1. juli 1999. Bestemmelserne i § 7, stk. 4 og 5, træder dog i kraft 1. januar 1999

*Stk. 2.* Bogføringsloven, jf. lovebekendtgørelse nr. 60 af 19. februar 1986, ophæves 1. juli 1999.

*Stk. 3.* Loven har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 1. juli 1999 eller senere. Bestemmelserne i § 7, stk. 4 og 5, har dog virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 1. januar 1999 eller senere. For regnskabsår, der er påbegyndt før den 1. juli 1999, finder de hidtil gældende regler anvendelse

*Stk. 4.* Bilag, der vedrører registreringer fra før den 1. juli 1999, kan opbevares efter reglerne i § 21 i bekendtgørelse nr. 598 af 21. august 1990 om erhvervsdrivende virksomheders bogføring, årsregnskaber og opbevaring af regnskabsmateriale. Overtrædelse af reglerne straffes efter de hidtil gældende regler

*Stk. 5.* For virksomheder m.v., som den 1. juli 1999 ikke var bogføringspligtige efter de hidtil gældende regler, indtræder bogføringspligt efter lovens § 1, stk. 1, med virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 1. januar 2001 eller senere. Indtil den 1. januar 2001 finder de hidtil gældende regler tilsvarende anvendelse

*Stk. 6.* Bogføringspligt efter lovens § 1, stk. 1, indtræder ikke for personer, der inden 1. juli 1999 har påbegyndt en virksomhed, der efter den hidtil gældende bogføringslovs § 1, litra C, nr. 35-37, jf. stk. 2 og 3, ikke var bogføringspligtig, og som ikke driver anden erhvervsmæs-

sig aktivitet. Hvis virksomheden overgår til anden ejer, indtræder bogføringspligt efter § 1, stk. 1.

**§ 20.** Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland, men kan ved kongelig anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

*Givet på Marselisborg Slot, den 23. december 1998*

Under Vor Kongelige Hånd og Segl

Margrethe R.

/Pia Gjellerup