



Erfaringer fra kontroller

19.januar 2010

Skatt øst med kontroll av advokatbransjen

Skatt øst har i høst gjennomført 67 kontroller hos advokatvirksomheter på Østlandet. Hensikten med kontrollene har vært å få en oversikt over bransjens etterlevelse av bokføringsbestemmelsene. Kontrollenes hovedfokus ble av den grunn i all vesentlighet rettet mot den formelle siden av virksomhetenes regnskap. Kontrollene avdekket mangelfull bokføringskvalitet hos hele 76 % av virksomhetene.

Etter advokatforskriften § 3a-1 skal advokater innrette sine regnskap etter bestemmelsene i regnskapsloven av 1998, og bokføring etter bestemmelsene i bokføringsloven av 2004. Intensjonen bak de kontrollene som Skatt øst har gjennomført innenfor advokatbransjen i høst har vært å kartlegge bransjens grad av etterlevelse av regelverket på regnskaps- og bokføringsområdet. Kontrollene ble i hovedsak gjennomført mot virksomheter i Oslo- og Akershusområdet, men det ble også gjennomført noen kontroller i Hedmark, Oppland og Østfold.

Det ble ved planlegging av kontrollene foretatt en vurdering av hvilke områder og bestemmelser innenfor regnskaps- og bokføringsbestemmelsene som en kunne anta at utgjorde høyest risiko i forhold til etterlevelse innenfor advokatbransjen. Deretter ble disse antatte høyrisikoområdene vurdert opp mot risikoen for at manglende etterlevelse av bestemmelsene kunne medføre feil i rapportering av skatt og avgift, samt til skatteetatens mulighet for å kunne føre kontroll med bransjens rapporterte grunnlag for skatt og avgift.

Med bakgrunn i denne risikoenkningen ble kontrollene innrettet slik at det kun var utvalgte deler av regnskaps- og bokføringsbestemmelsene som ble kontrollert. Denne begrensningen ble utelukkende lagt inn for å begrense omfanget av kontrollene, og må ikke tas til inntekt for at deler av regnskaps- og bokføringsbestemmelsen er vurdert som lite betydningsfulle og at det derfor ikke kreves etterlevelse av hele regelverket.

Etter gjennomføring av den risikovurderingen som er beskrevet ovenfor, endte Skatt øst opp med i alt fire områder av bokføringsbestemmelsene som skulle ha hovedfokus under kontrollene. Hvert av disse fire områdene blir kort omtalt nedenfor.



Erfaringer fra kontroller

19.januar 2010, side 2

Pliktige spesifikasjoner

Alle som omfattes av pliktig regnskapsrapportering, skal spesifisere innholdet etter angitte krav. Kravene til hvilke spesifikasjoner som pliktes utarbeidet framgår av bokføringsloven § 5. De lovbestemte spesifikasjonene skal foreligge hos den bokføringspliktige, i motsetning til pliktig regnskapsrapportering, som også skal sendes til eksterne parter. I lovteksten står det at spesifikasjonene *skal* utarbeides. Dette innebærer at spesifikasjonene skal foreligge ferdig utarbeidet, og ikke bare tilrettelagt for utarbeidelse. I motsetning til tidligere bestemmelser er det ikke lenger krav om utskrift i papirformat. Spesifikasjonene kan lagres elektronisk eller skrives ut på papir. Bokføringsstandardstyret (BSS) har 2. mai 2006 vedtatt i uttalelse om god bokføringsskikk nr 4 (GBS 4) at spesifikasjonene fysisk må produseres i form av rapportutskrifter eller rapportfiler for elektronisk lagring. Som et svar på Finansdepartementets oppdrag til Norsk Regnskapsstiftelse om en gjennomgang av reglene i bokføringsloven, har BSS i delrapport II av 31.10.08 foreslått at kravet om at spesifikasjonene *skal* utarbeides endres slik at det vil være nok at spesifikasjonene *kan* utarbeides på forespørsel.

Kravet til innhold i de ulike spesifikasjoner er nærmere spesifisert i bokføringsforskriften § 3-1.

Dokumentasjon av salg av tjenester

Bokføringsforskriften oppstiller detaljerte krav til salgsdokumentets innhold, og kravene framgår av forskriften § 5-1. I følge denne bestemmelsen skal salgsdokumentasjonen minst inneholde:

1. Nummer og dato for utstedelse av dokumentasjonen,
2. angivelse av partene,
3. ytelsens art og omfang,
4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen,
5. vederlag og betalingsforfall, og
6. evt merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift.

Formålet med dokumentasjonen vil bl.a. være å vise de bokførte opplysningenes berettigelse og danne grunnlag for etterkontroll av bokføringen. Dokumentasjonen av bokførte opplysninger er bl.a. av vesentlig betydning i forbindelse med skatte- og avgiftskontroll. Det er viktig at dokumentasjonen er så detaljert og omfattende at bokføringen kan skje på en hensiktsmessig og riktig måte. Samtidig er det viktig at dokumentasjonen ikke endres etter utstedelse.



Erfaringer fra kontroller

19.januar 2010, side 3

Det er viktig å ha med seg at et salgsdokument vil være et kostnadsbilag for kjøper og dermed være dokumentasjon for en fradragsberettiget kostnad ved ligningen. Bilaget vil også være dokumentasjon for krav om fradrag for inngående merverdiavgift. For den bokføringspliktige kan mangelfulle bilag få som konsekvens at kostnaden ikke kommer til fradrag ved beskatningen, og at inngående merverdiavgift ikke kommer til fradrag i avgiftsoppgjøret, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10, 1.ledd.

Dokumentasjon av medgått tid

I kapittel 8 i bokføringsforskriften er det nedfelt en rekke tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer. I § 8-4 er det gitt spesialbestemmelser for andre tjenesteytende næringer enn de som er spesielt nevnt under andre bestemmelser i kapittel 8. Advokatbransjen vil således falle inn under bestemmelsene i § 8-4.

Etter bokføringsforskriften § 8-4-1 skal bokføringspliktige som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, dokumentere utførte timer pr dag, fordelt på intern tid og på de enkelte kunder/oppdrag. Dette kravet gjelder også i tilfeller hvor det er avtalt fast pris. Dokumentasjonen skal foreligge for hver enkelt eier og ansatt, med unntak for eiere og ansatte som kun utfører interne administrative oppgaver.

Skattedirektoratet har i en uttalelse den 4. januar 2006 uttalt at interntid må forstås som den tid som ikke kan henføres til de enkelte kunder/oppdrag. Dette kan være kursvirksomhet, personalmøter, sosiale aktiviteter, administrative arbeidsoppgaver mv, samt fravær som ferie, permisjoner og sykdom. Skattedirektoratet sier videre i samme uttalelse at dersom den interne tiden er uforholdsmessig høy, tilsier formålet med bestemmelsen at den bokføringspliktige må kunne redegjøre for årsaken til dette.

Det framgår både av NOU 2002:20 og GBS nr 10 at bakgrunnen for bestemmelsen om plikt til å dokumentere medgått tid er å kunne kontrollere fullstendighet og riktig periodisering av inntekter, og samtidig gi mulighet for å kunne kontrollere grunnlag for prisfastsettelsen mellom nærstående parter.

I delrapport II av 31.10.08 har BSS foreslått at kravet til dokumentasjon av interntid kun skal gjelde timer brukt på arbeidsoppgaver. Dermed vil kravet til dokumentasjon av timer til ferie, permisjoner og sykdom mv falle bort.

Krav til ajourhold



Erfaringer fra kontroller

19.januar 2010, side 4

Kravet til ajourhold av bokføringen finner vi i bokføringsloven § 7. Av denne bestemmelsens 2. ledd framgår det at bokføringen skal være ajour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned.

Siden bestemmelsen knytter kravet til ajourhold opp mot fristene for pliktig regnskapsrapportering vil det i praksis innebære at den to-månedlige terminrapporteringen etter merverdiavgiftsloven setter den strengeste begrensningen i forhold til ajourføringskravet. Dette vil selvsagt kun gjelde virksomheter som er merverdiavgiftspliktige.

Hvilke funn gjorde Skatt øst under kontrollene?

Som nevnt innledningsvis avdekket Skatt øst mangelfull regnskapskvalitet hos hele 76 % av de kontrollerte. Skatt øst er overrasket over at det ble avdekket så store formelle mangler hos advokatbransjen. Det var i særdeleshet to av de ovenfornevnte områder hvor bransjen viste svikt i etterlevelsen. Det ene området var kravet til innhold i salgsdokumentene hvor det var spesielt mange virksomheter som ikke oppfylte kravet om at fakturaene skal være forhåndsnummerert. Manglende forhåndsnummerering av fakturaene kan bl.a. åpne for at den bokføringspliktige kan utstede flere fakturaer med samme fakturanummer. Dette vil vanskeliggjøre skatteetatens kontroll av fullstendigheten av regnskapets inntektsside. I tillegg til manglende forhåndsnummering av salgsdokumentasjonen ble det under kontrollene funnet mangler i beskrivelsen av den utførte tjenesten på fakturaen. I mange av disse tilfellene var imidlertid tjenesten spesifisert i vedlegg til fakturaen. Utover dette ble det registrert manglende spesifisering av merverdiavgift, manglende angivelse av selgers organisasjonsnummer etterfulgt av bokstavene MVA og manglende angivelse av betalingsforfall. Det ble også funnet tilfeller hvor salær oppgaven var benyttet som salgsbilag uten at det ble skrevet ut forhåndsnummerert faktura.

Det andre området hvor advokatbransjen viste svikt var i forhold til dokumentasjon av medgått tid. De type mangler som ble avdekket kan i hovedsak kategoriseres i tre grupper. Den ene kategorien er de virksomheter som totalt manglet et system for dokumentasjon av medgått tid. Den andre kategorien er de som registrerte anvendte timer på den enkelte kunde/klient på et notat som ble oppbevart i den enkelte kunde/klientperm. I disse tilfellene manglet det en samleoversikt over alle anvendte timer for hver enkelt ansatt/eier. I tillegg ble ikke interntiden registrert. Den siste kategorien er de virksomheter som hadde et tilfredsstillende system for dokumentasjon av medgått tid, men hvor interntiden ikke ble



Erfaringer fra kontroller

19.januar 2010, side 5

registrert. Virksomhetenes mangelfulle rutiner for dokumentasjon av medgått tid, bidrar til en ytterligere reduksjon i skatteetatens kontrollmulighet av bransjens inntekter.

Hele 29 virksomheter har fått to eller flere bokføringspålegg som en følge av funn under kontrollene

Den hyppigst forekomne kombinasjon av bokføringsbrudd for de som har fått to eller flere bokføringspålegg er mangelfull salgsdokumentasjon og mangelfull dokumentasjon av medgått tid

Denne kombinasjonen er særdeles alvorlig siden begge bruddene hver for seg reduserer mulighetene til å føre kontroll med virksomhetenes inntekter. Den iboende kompensasjonseffekten i regelverket hvor brudd på en av bestemmelsene avhjelpes noe ved full etterlevelse av den andre bestemmelsen er dermed annullert.

Det er svært viktig at bransjen selv tar tak i de forhold som er omtalt ovenfor. Skatt øst har gitt bokføringspålegg til de virksomheter hvor kontrollen avdekket svikt i forhold til de krav bokføringsbestemmelsene gir anvisning på. Fordi de utvalgte fokusområder under kontrollene anses så viktige, og at brudd på bokføringsbestemmelsen så klart vil redusere skatteetatens kontroll med bransjens inntekter, vil mange av bokføringspåleggene bli fulgt opp med bruk av tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6 nr 2 dersom de ikke blir etterkommet.

Det ble også gjennomført noen mindre og svært begrensede kontroller av regnskapets materielle innhold. Disse kontrollene var stikkprøvebasert og ble i sin helhet innrettet mot regnskapet for 3.merverdiavgiftstermin 2009. Denne kontrollen avdekket i første rekke en del feil periodisering av inntekt. Det vil si at inntekten er rapportert som mva-pliktig i feil termin, eventuelt at inngående avgift er fradragsført i feil termin.

Kontrollene er en del av et systematisk arbeid rettet mot advokatbransjen. Arbeidet har gitt skatteetaten mye informasjon og innsikt, og vil være et viktig bidrag for å kunne vurdere hvilke tiltak som bør iverksettes i tiden framover.