



DET KONGELIGE KOMMUNAL-  
OG MODERNISERINGSDEPARTEMENT

Norges Kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vika  
0115 OSLO  
NORWAY

Deres ref

Vår ref

Dato

21/2054-2

23. august 2021

## Henvendelse om budsjett- og regnskapsforskriften § 3-8 Bokføring

Vi viser til brev 26. mars 2021 om bokføring av kontantsalg.

Det generelle utgangspunktet er at kommunene skal følge reglene i bokføringsloven med forskrift. Dette følger av kommuneloven § 14-6 femte ledd, og av bokføringsloven § 2 andre ledd for de delene av kommunal virksomhet som kort sagt skal levere skattemelding for skatt og/eller merverdiavgift. Kontantsalg skal som utgangspunkt registreres og dokumenteres ved bruk av kassasystem, jf. bokføringsforskriften § 5-3-2 flg.

I budsjett- og regnskapsforskriften § 3-8 andre ledd er kommunene gitt en mulighet til å ikke bruke kassasystem men i stedet registrere og dokumentere kontantsalg på annen (forskriftsmessig) måte. Bestemmelsen lyder:

"Hvis kontantsalg i *en avgrenset virksomhet* er mindre enn tre ganger folketrygdens grunnbeløp i løpet av et regnskapsår, kan kravene i bokføringsforskriften § 5-3-2 fravikes for denne virksomheten. Hvis bokføringsforskriften § 5-3-2 fravikes, skal kontantsalget dokumenteres etter reglene i bokføringsforskriften delkapittel § 5-4 så langt de passer. Første og andre punktum gjelder ikke for virksomhet som er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2 andre ledd." (vår utheving)

I saken er det reist flere spørsmål. Hovedspørsmålet er hvordan begrepet *en avgrenset virksomhet* skal forstås. Våre vurderinger er som følger.

Postadresse  
Postboks 8112 Dep  
0032 Oslo  
postmottak@kmd.dep.no

Kontoradresse  
Akersg. 59  
www.kmd.dep.no

Telefon\*  
22 24 90 90  
Org.nr.  
972 417 858

Avdeling  
Kommunalavdelingen

Saksbehandler  
Bent Devik  
22 24 72 27

## **Virkeområdet for budsjett- og regnskapsforskriften § 3-8 andre ledd**

Kommunal virksomhet som er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2 andre ledd, det vil i korte trekk si virksomhet der kommunen skal levere skattemelding for skatt og/eller merverdiavgift, skal følge bokføringsloven og tilhørende forskrift fullt ut. Slik virksomhet kan bare unnlate å bruke kassasystem for kontantsalg når dette følger av reglene i bokføringsforskriften.

Kommunenes mulighet til å ikke bruke kassasystem i tråd med budsjett- og regnskapsforskriften § 3-8 andre ledd gjelder bare for kommunal virksomhet som (kun) har bokføringsplikt etter kommuneloven § 14-6 femte ledd og som ikke er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2 andre ledd.

Dette følger av bokføringsloven § 2 andre ledd, og er også presisert i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-8 andre ledd tredje punktum.

## **Begrepet "en avgrenset virksomhet" i § 3-8 andre ledd**

Spørsmålet er hva som ligger i begrepet "en avgrenset virksomhet", for eksempel om det må forstås som hvert enkelt utsalgssted eller som en sektor (med flere utsalgssteder).

Bestemmelsen i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-8 andre ledd kom inn i den tidligere regnskapsforskriften § 2 andre ledd i 2010 etter forslag fra NKRF mfl. Det ble i den forbindelse ikke utarbeidet noen forarbeider eller veiledning til bestemmelsen som i dag kan kaste lys over hvordan begrepet "avgrenset virksomhet" må forstås. Vår vurdering bygger derfor alene på ordlyden og hvordan den ellers synes naturlig å forstå.

Som det framgår av ordlyden, er det klart at grensen på tre ganger folketrygdens grunnbeløp (3G) ikke gjelder for kommunen samlet, men for de enkelte "virksomhetene" innenfor kommunen.

Man kunne tenke seg at hva som er en "avgrenset virksomhet", følger den enkelte sektor eller tjenesteområde. Det vil i så fall si at grensen på 3G gjelder samlet for hver enkelt sektor (eksempelvis "oppvekst" bestående av barnehager og skoler) eller et tjenesteområde (eksempelvis skolene). Hva som er én sektor eller ett tjenesteområde er imidlertid ikke nødvendigvis entydig definert, og vil i praksis kunne være avgrenset noe ulikt mellom kommuner avhengig av organisering. Dersom begrepet "avgrenset virksomhet" skulle følge kommunenes inndelinger i sektor eller tjenesteområde, ville dermed muligheten til å ikke bruke kassasystem slå inn forskjellig og variere med den enkelte kommunes organisering. Hvis sektor eller tjenesteområde defineres bredt, ville muligheten til å ikke bruke kassasystem ved det enkelte utsalgssted kunne bli mindre, og vise versa. Dette kan etter vår vurdering tale mot å forstå "avgrenset virksomhet" som sektor eller tjenesteområde. Tilsvarende vil en slik forståelse kunne slå ulikt ut avhengig av kommunestørrelse.

En annen forståelse av begrepet "avgrenset virksomhet" er det enkelte utsalgssted. Det vil i så fall si at grensen på 3G gjelder for eksempel det enkelte legekantor, den enkelte kantine, den enkelte skole, barnehage eller sykehjemsavdeling etc. Med en slik forståelse behandles hvert enkelt utsalgssted likt uavhengig av øvrig organisering, slik at muligheten for å ikke bruke kassasystem ved kontantsalg avhenger av omsetningen på hvert enkelt sted. Hensynet til enkelhet i salgssituasjonen, som er bakgrunnen for unntaket, tilsier også at begrepet "avgrenset virksomhet" forstås som utsalgssted. Hvis begrepet skal forstås som noe videre enn det enkelte utsalgsted, slik at man må måle flere utsalgsteder opp mot grensen på 3G, vil forskriften § 3-8 andre ledd kunne innebære at utsalgsteder med lav omsetning må bruke kassasystem. Et ankepunkt mot en slik forståelse kan imidlertid være at forskriften ikke bruker begrepet "det enkelte utsalgssted", og at begrepet "avgrenset virksomhet" kan leses som noe mer/videre enn hvert utsalgssted. Et annet ankepunkt kan være at grensen på 3G sett i forhold til hvert enkelt utsalgssted gir en nokså høy beløpsgrense, slik at utsalgsteder med ikke-ubetydelig kontantsalg kan unnlate å bruke kassasystem.

Ut fra hensynet til enkelhet i salgssituasjonen, er det etter vår samlede vurdering mest nærliggende å forstå begrepet "avgrenset virksomhet" som det enkelte utsalgssted. Ved kontantsalg uten bruk av kassasystem vil det uansett være plikt til å registrere og dokumentere kontantsalget ut fra bokføringsforskriften delkapittel § 5-4, og ellers har kommunene et selvstendig ansvar for internkontrollen med tanke på å unngå feil og uregelmessigheter mv.

For kommunal virksomhet som ikke er merverdiavgiftspliktig, beregnes det ikke merverdiavgift ved omsetningen. Grensen på 3G i § 3-8 andre ledd inkluderer således ikke merverdiavgift.

### **Registrering og dokumentasjon uten kassasystem**

Ved kontantsalg uten bruk av kassasystem i kommunal virksomhet som ikke er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2 andre ledd, skal kontantsalget dokumenteres etter reglene i bokføringsforskriften delkapittel § 5-4 *så langt de passer*. Dersom metodene for registrering og dokumentasjon nevnt delkapittel § 5-4 ikke skulle passe, gjelder uansett prinsippene i bokføringsloven § 4, jf. kommuneloven § 14-6 femte ledd. Dokumentasjonsplikten faller altså ikke bort.

Siden budsjett- og regnskapsforskriften ikke gir nærmere regler for tilfeller der metodene i delkapittel § 5-4 ikke skulle passe, går vi ikke inn i hva som da konkret vil være minimumskrav til dokumentasjon av kontantsalget, hvordan dette praktisk kan eller bør løses.

Med hilsen

Thor Bernstrøm (e.f.)  
avdelingsdirektør

Bent Devik  
utredningsleder

*Dokumentet er elektronisk signert og har derfor ikke håndskrevne signaturer*

Kopi

Den norske revisorforening  
Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund