



Uttalelse om god bokførings-skikk GBS 4

Vedtatt 2. mai 2006.

Utarbeidelse av spesifikasjoner

Spørsmål

Når kan spesifikasjoner anses utarbeidet? Skal den enkelte bokføringspliktige produsere alle lovbestemte spesifikasjoner på papir eller i for eksempel PDF-format ved utløpet av hver ajourholdsfrist?

Spørsmålet om utarbeidelse av dokumentasjon vil bli behandlet i en annen uttalelse.

Lov og forskrift

Etter bokføringsloven § 5 skal det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, utarbeides følgende spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering:

1. bokføringsspesifikasjon,
2. kontospesifikasjon,
3. kundespesifikasjon,
4. leverandørspekifikasjon,
5. spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet,
6. spesifikasjon av salg til eiere og deltakere,
7. spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte.

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering skal det i tillegg utarbeides:

1. spesifikasjon av merverdiavgift,
2. spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser.

Spesifikasjoner er oppbevaringspliktig etter bokføringsloven § 13, første ledd nr. 2.

Vurdering

Bokføringsutvalget tok sikte på en videreføring av bestemmelsene i forskrift av 16.12.1992 nr. 1156 (løsbladforskriften). I bokføringsloven er dette benevnt spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Hensynet til den teknologiske utvikling, herunder likestilling mellom papirbasert og elektronisk informasjon, gjorde at det ble foreslått at lovbestemte spesifikasjoner "skal kunne" utarbeides, og det ble ikke foreslått krav til konkret angitte oppbevaringsmedier. Formuleringen ble blant annet valgt for å gi

bokføringspliktige større fleksibilitet når det gjelder lagring. I loven er det tatt inn bestemmelser i § 7 om bokføring og ajourhold og i § 9 om retting av bokførte opplysninger, som i langt sterkere grad enn i tidligere lovgivning bidrar til sikring mot urettmessig endring. I § 13 om oppbevaring er det krav om at regnskapsmaterialet skal være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring.

I Ot.prp. nr. 46 (2003-2004) ble formuleringen endret til ”skal” utarbeides. Endringen synes å ha sammenheng med å oppnå konsistens med oppbevaringskravet i loven § 13, som angir at spesifikasjonene skal oppbevares betryggende og sikret i ti år. Dette fremgår av høringsuttalelse fra Kredittilsynet, som i sin uttalelse viser til at formuleringen ”skal kunne” beskriver funksjonalitet og ikke et krav til produksjon av spesifikasjoner.

Det sentrale spørsmålet blir i den forbindelse når spesifikasjonen er utarbeidet. Ved utskrift og lagring på papir, er dette spørsmålet uproblematisk. Ved elektronisk lagring hentes spesifikasjonen til skjerm eller utskrift ved hjelp av PC eller terminal. Spørsmålet er da om krav til utarbeidelse betyr at dataene skal hentes fra en produsert rapportfil, eller om det kan skje en fysisk produksjon av rapporten basert på tilfredsstillende sikrede grunnlagsdata (transaksjoner og disposisjoner) og egnet rapporteringsverktøy. For bruker av spesifikasjonen vil forskjellen være uten betydning, spørsmålet er utelukkende knyttet til hvordan teknologien benyttes. Det må understrekes at kravet til tilfredsstillende sikring av oppbevaringspliktig materiale må være ivaretatt uansett teknisk løsning.

Proposisjonen sier i forbindelse med utarbeidelse og oppbevaring av spesifikasjoner:

Utvalget synes å legge til grunn at det er tilstrekkelig at systemet legger til rette for at bokførte opplysninger sperres innen de aktuelle fristene, slik at spesifikasjonene kan utarbeides. Oppbevaringskravet vil i så fall måtte oppfylles ved at bokførte opplysninger og funksjonaliteten for å utarbeide spesifikasjonene oppbevares.

Etter departementets syn er det mer hensiktsmessig å fastsette krav til at spesifikasjonene skal utarbeides innen de aktuelle fristene. Dette anses som en videreføring av gjeldende rett, og kan ikke være særlig byrdefullt for de bokføringspliktige. Spesifikasjonene kan lagres elektronisk eller skrives ut på papir, jf. punkt 12.4.

Basert på dette er det klart at det er krav om fysisk produksjon av rapporter.

Bokføringsloven § 13 annet ledd krever at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets utgang. Hensikten med dette kravet er å gjøre det mulig å søke gjennom transaksjoner etter angitte kriterier og lignende. Dette kravet gjelder bokførte opplysninger, ikke de lovbestemte spesifikasjonene. Kravet kan således alltid ivaretas ved at transaksjonene og disposisjonene er tilgjengelige i et elektronisk system, uavhengig av krav til utarbeidelse og oppbevaring av spesifikasjonene. En elektronisk lagret rapportfil i

PDF-format eller lignende vil bare ivareta dette kravet dersom søkbarheten i de bokførte opplysningene er opprettholdt.

Uavhengig av vurderingen over understrekes det at kravet til tilfredsstillende sikring av oppbevaringspliktig materiale må være ivare tatt uansett teknisk løsning. Hva som er tilfredsstillende sikring er ikke drøftet i denne uttalelsen.

Spørsmålene som er reist gjelder også tidspunktet for utarbeidelse av spesifikasjonene. Loven angir at det skal utarbeides nærmere angitte spesifikasjoner for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. Hva så for virksomheter som leverer merverdiavgiftsoppgave oftere enn hver annen måned? Bruk av kortere terminer enn hver annen måned, krever samtykke fra avgiftsmyndighetene og endrer ikke tidspunktet for utarbeidelse av andre lovbestemte spesifikasjoner enn spesifikasjon av merverdiavgift, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 8.

Hovedregelen er at bokføringspliktige må være à jour med de aktuelle posteringer knyttet til de enkelte spesifikasjonene innen fristene for pliktig regnskapsrapportering. Når bokføringspliktige har flere pliktige regnskapsrapporteringer med ulike frister, som for eksempel ved regnskapsårets utløp, vil fristen for siste pliktige regnskapsrapportering styre tidspunktet for utarbeidelse av spesifikasjonene nevnt i bokføringsloven § 5, første ledd nr. 1 – 7.

Konklusjon

Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, som fastsatt i lov og forskrift, skal utarbeides for hver periode med pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. For bokføringspliktige som kommer inn under bokføringsforskriften § 4-1 (under 300 bilag) gjelder ikke kravet om utarbeidelse av spesifikasjoner hver fjerde måned.

Dette betyr at det fysisk må produseres spesifikasjoner i form av papirutskrifter eller rapportfiler for elektronisk lagring. Det er ikke tilstrekkelig å lagre de bokførte transaksjonene og disposisjonene i en database eller tilsvarende med tilhørende rapporteringsfunksjonalitet.

Kortere merverdiavgiftsterminer enn hver annen måned, endrer ikke på hovedregelen om at fristen for utarbeidelse av lovbestemte spesifikasjoner er samsvarende med fristen for levering av merverdiavgiftsoppgave hver annen måned. Merverdiavgiftsspesifikasjonen skal likevel utarbeides innen fristen for å levere merverdiavgiftsoppgaven. Når bokføringspliktige har flere pliktige regnskapsrapporteringer med ulike frister, som for eksempel ved regnskapsårets utløp, vil fristen for siste pliktige regnskapsrapportering styre tidspunktet for utarbeidelse av spesifikasjonene nevnt i bokføringsloven § 5, første ledd nr. 1 – 7.

Kravet til å ha bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder krever ikke fysisk produksjon av rapporter. Det er således fullt mulig å ivareta kravet til utarbeidelse av lovbestemte spesifikasjoner ved å skrive dem ut på papir, samtidig som kravet til elektronisk tilgjengelighet for bokførte opplysninger ivaretas ved elektronisk lagring av transaksjoner og disposisjoner med tilhørende rapporteringsfunksjonalitet.

