

Norsk bokføringsstandard NBS 4

Elektronisk fakturering

(November 2012, oppdatert mars 2014 og april 2015)

Innhold

1.	Innledning og virkeområde	2
2.	Lov og forskrift	3
3.	Definisjoner.....	3
3.1	Elektronisk faktura.....	3
3.2	Vedlegg.....	4
3.3	Selger/fakturautsteder	4
3.4	Kjøper/fakturamottaker.....	5
3.5	Formidler/distributør.....	5
3.6	Konvertering	6
3.7	Utstedelsestidspunkt	6
4.	Omfang av informasjon som skal sikres	7
5.	Grad av sikring.....	8
6.	Sikringstiltak	8
6.1	Elektronisk fakturering uten konvertering.....	9
6.2	Elektronisk fakturering med konvertering.....	10
6.3	Vedlegg til elektronisk faktura	11
6.4	Oversendelse til kjøper	12
7.	Oppbevaring og kontrollspor	13
8.	Ikrafttredelse	14
	Vedlegg: Eksempler på tillatte endringer ved konvertering av elektronisk faktura.....	15

1. Innledning og virkeområde

Elektronisk fakturering innebærer at det ikke oversendes tradisjonelle salgsdokumenter fra selger til kjøper, verken i papirform eller som direkte lesbare bildefiler (pdf mv.)¹. I stedet sendes innholdet i salgsdokumentet fra selgers fakturasystem til kjøpers mottakssystem i en maskinlesbar form, ofte gjennom formidler/distributør. Både hos selger og kjøper bokføres innholdet i salgsdokumentet direkte i regnskapssystemet, uten at det tas utskrift eller lagres direkte lesbare kopier av den elektroniske fakturaen.

Salgsdokumentet ved elektronisk fakturering består ikke av et tradisjonelt dokument (elektronisk eller på papir), med eventuelle vedlegg og tilleggsopplysninger. I stedet flyter det en strøm av binære data (enere og nuller) mellom partene, hvor noen informasjonselementer til sammen utgjør det innhold som kreves i salgsdokumentet. Ved elektronisk fakturering er det ikke naturlig å fysisk skille innholdet i salgsdokumentet fra annen informasjon som ikke er en del av salgsdokumentet. Dette er en forskjell fra fakturering på papir eller som direkte lesbare bildefiler, hvor en fil utgjør ett dokument og enkelt lar seg skille fra andre dokumenter.

Standarden omhandler kriterier som må oppfylles for at elektronisk fakturering skal skje i samsvar med kravene i bokføringsreglene. Særlig gjelder dette

- krav til rimelig sikring av salgsdokumentene mot endring, sletting, ødeleggelse eller tap etter utstedelse, og
- krav til lesbarhet og mulighet for etterkontroll i hele oppbevaringsperioden, herunder krav til kontrollspor.

Standarden drøfter ikke

- krav til innhold i salgsdokumenter, jf. bokføringsforskriften delkapittel 5-1
- regler om utstedelse av salgsdokumenter, jf. bokføringsforskriften delkapittel 5-2

Standarden vil likevel omtale hvilken betydning disse reglene har for sikring, lesbarhet og mulighet for etterkontroll ved elektronisk fakturering.

Denne standarden består av grunnleggende prinsipper og nødvendige handlinger (skrevet med uthevet skrift), med tilhørende veiledning i form av forklarende og annen tekst inkludert vedlegg. Grunnleggende prinsipper og nødvendige handlinger må leses i sammenheng med den forklarende og utfyllende teksten som gir veiledning for anvendelsen.

Standard Norge har utgitt Norsk Standard NS 4175:2008 *Elektronisk fakturering*. Formålet med NS 4175:2008 er å bidra til forenkling av prosessene omkring elektronisk baserte handelstransaksjoner. Denne bokføringsstandard har på den annen side som formål å definere kriterier som må oppfylles for at elektronisk fakturering skal skje i samsvar med kravene i bokføringsreglene.

¹ Noen bokføringspliktige har lang erfaring med elektronisk fakturering (EDI mv.), og vil anse også dette som "tradisjonell" fakturering for sin egen virksomhet. I standarden skilles det mellom elektronisk fakturering på den ene siden, og tradisjonell fakturering (ferdigproduserte, direkte lesbare dokumenter) på den andre siden.

2. Lov og forskrift

Bokføringsloven § 10 krever at bokførte opplysninger skal være dokumentert, og at dokumentasjonen ikke skal endres etter utstedelse. Dersom dokumentasjonen består av flere dokumenter, skal det være referanse fra primærdokumentet (bokføringsgrunnlaget) til øvrige dokumenter. Nærmere krav til innhold i og utstedelse av salgsdokumenter finnes i bokføringsforskriften delkapittel 5-1 og 5-2, mens krav til kjøpsdokumenter følger av delkapittel 5-5.

Bokføringsforskriften § 5-2-9 bestemmer at salgsdokumenter som utstedes elektronisk skal utstedes i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av salgsdokumentet. Salgsdokumentet skal uoppfordret oversendes kjøper med mindre annet fremgår av skriftlig, undertegnet avtale mellom partene eller er bestemt i lov eller forskrift, jf. bokføringsforskriften § 5-2-1 fjerde ledd.

Bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6 krever at bokførte opplysninger lett skal kunne følges fra dokumentasjon via spesifikasjoner frem til pliktig regnskapsrapportering. Det skal likeledes på en lett kontrollerbar måte være mulig med utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering å kunne finne tilbake til dokumentasjonen for de enkelte bokførte opplysningene. Dokumentasjon av bokførte opplysninger skal være nummerert eller identifisert på annen måte som gjør det mulig å kontrollere at den er fullstendig. Dokumentasjon av kontrollsporet skal foreligge i de tilfellene det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på en enkel måte.

I henhold til bokføringsloven § 4 nr. 8 skal dokumentasjon av bokførte opplysninger oppbevares så lenge det er saklig behov for å kontrollere pliktig regnskapsrapportering. Oppbevaringsperioden for dokumentasjon av bokførte opplysninger følger av bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum, jf. første ledd nr. 3. Dokumentasjonen skal oppbevares ordnet, være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring, og kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringsperioden i en form som muliggjør etterkontroll, jf. bokføringsloven § 4 nr. 9 og § 13 tredje ledd. Dokumentasjonen skal oppbevares på en måte som opprettholder lesekvaliteten (være tilgjengelig i lesbar form) og kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden, jf. bokføringsloven § 4 nr. 8 og § 13 fjerde ledd, samt bokføringsforskriften § 7-1. Det skal etter bokføringsforskriften § 7-2 foreligge en sikkerhetskopi av elektronisk regnskapsmateriale.

3. Definisjoner

3.1 Elektronisk faktura

En elektronisk faktura er et salgsdokument hvor innholdet overføres elektronisk fra selger til kjøper, og kan importeres i kjøpers regnskapssystem og behandles maskinelt.

Begrepet salgsdokument henviser til den dokumentasjon av bokførte opplysninger som skal utstedes fra selger til kjøper ved salg av varer og/eller tjenester, jf. bokføringsforskriften delkapittel 5-1. Salgsdokumentet er grunnlag for bokføring av salgsinntekter hos selger, og for bokføring av vare- og/eller tjenestekjøp hos kjøper. Salgsdokumentet er også grunnlag for

etterkontroll av bokføringen. Også salgsdokument utstedt av kjøper på vegne av selger (omvendt fakturering) etter reglene i bokføringsforskriften § 5-2-1 og salgsdokument utstedt av formidler etter reglene i bokføringsforskriften § 5-2-1a omfattes av begrepet salgsdokument. I tillegg til ordinære salgsdokumenter omfattes kreditnotaer, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7 og GBS 1 *Utstedelse av kreditnota*.

Annen dokumentasjon som utstedes i forbindelse med en salgstransaksjon omfattes ikke av begrepet salgsdokument, for eksempel avtaler, ordrer, pakksedler, anmodninger om finansielle forskudd, betalingspåminnelser, inkassovarsler mv.²

Ikke all elektronisk oversendelse av salgsdokumenter vil falle inn under definisjonen av elektronisk fakturering. Det er ikke nok at salgsdokumentet foreligger i en elektronisk form, og kan oversendes og leses i slik form. Innholdet i salgsdokumentet må overføres elektronisk fra selger til kjøper, og kunne importeres i kjøpers regnskapssystem og behandles maskinelt. Utstedelse av salgsdokumenter som ikke tilfredsstiller dette kriteriet vil ikke være å anse som elektronisk fakturering, og skal ikke følge kravene i denne standarden. Bildefiler, herunder skannede filer, defineres ikke som elektroniske fakturaer. For slike salgsdokumenter gjelder ikke denne standarden.

3.2 Vedlegg

Et vedlegg til en elektronisk faktura er enhver oversendelse som ikke er en del av den elektroniske fakturaen slik denne defineres i punkt 3.1, men som har innhold som kreves i salgsdokumentet. Vedlegg kan oversendes som filer i samme forsendelse som den elektroniske fakturaen, eller oversendes på papir eller som filer adskilt fra den elektroniske fakturaen.

Ved elektronisk oversendelse av vedlegg er typiske formater bildefiler, for eksempel pdf, eller html-filer. Innholdet i vedleggene kan deles i to grupper:

- Vedlegg med innhold som kreves i salgsdokumentet, jf. punkt 4. Slike vedlegg anses å være en del av salgsdokumentet, og omfattes av denne standarden, se særlig punkt 6.3.
- Vedlegg uten innhold som kreves i salgsdokumentet. Slike vedlegg anses ikke å være en del av salgsdokumentet, og omfattes ikke av denne standarden².

Kun vedlegg som inneholder informasjon som kreves i salgsdokumentet, og som dermed blir å betrakte som en del av salgsdokumentasjonen, omfattes av kravene i denne standarden. Andre vedlegg, for eksempel avtaler og korrespondanse som ikke blir å betrakte som en del av salgsdokumentasjonen, omfattes ikke.

3.3 Selger/fakturautsteder

Selger er i denne standarden den som har plikt til å utstede salgsdokument, og som benytter den elektroniske fakturaen som sitt salgsdokument.

² Det presiseres at slik dokumentasjon likevel kan bli oppbevaringspliktig på eget grunnlag, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 5 til 8.

Det følger av bokføringsforskriften § 5-2-1 første ledd at salgsdokumentasjon skal utstedes av selger, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift. I de unntakstilfeller hvor kjøper har anledning til å utstede salgsdokumentet på vegne av selger, faller alle selgers plikter i forbindelse med faktureringen på kjøper. Ved formidlingssalg etter bokføringsforskriften § 5-2-1a er det formidleren som utsteder salgsdokumentet, og pliktene i forbindelse med faktureringen påfaller formidleren. Dette gjelder også de krav som denne standarden setter til elektronisk fakturering

En selger er den part i en transaksjon som leverer varer og/eller tjenester til en kjøper, og som for dette innkrever et vederlag. Slik innkreving av vederlag skjer gjennom utstedelse av salgsdokumenter, for eksempel ved elektronisk fakturering.

Selger kan selv være fakturautsteder, dersom det er selger som utarbeider og sender den elektroniske fakturaen. I andre tilfeller benytter selger en tjenesteleverandør til å utarbeide og sende den elektroniske fakturaen på selgers vegne. Et eksempel på dette kan være ekstern regnskapsfører. Uavhengig av om det er selger selv eller en tjenesteleverandør som utsteder (utarbeider og sender) den elektroniske fakturaen, er det selger som har ansvaret for etterlevelse av kravene til salgsdokumentasjon i bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk.

3.4 Kjøper/fakturamottaker

Kjøper er i denne standarden den som benytter den elektroniske fakturaen som sitt kjøpsdokument.

Bokføringsforskriften § 5-5-1 første ledd bestemmer at dokumentasjon av kjøp skal være salgsdokumentet som selger har utstedt.

En kjøper er den part i en transaksjon som mottar varer og/eller tjenester fra selger, og som for dette yter et vederlag. Kravet på vederlag fra selger skjer gjennom utstedelse av salgsdokumenter, for eksempel ved elektronisk fakturering.

Kjøper kan selv være fakturamottaker, dersom det er kjøper som tar imot og registrerer den elektroniske fakturaen. I andre tilfeller benytter kjøper en tjenesteleverandør til å ta imot og registrere den elektroniske fakturaen på kjøpers vegne. Også her kan et eksempel på dette være ekstern regnskapsfører. Tjenesteleverandøren er i slike tilfeller fakturamottaker. Uavhengig av om det er kjøper selv eller en tjenesteleverandør som mottar den elektroniske fakturaen, er det kjøper som har ansvaret for etterlevelse av kravene til kjøpsdokumentasjon i bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk.

3.5 Formidler/distributør

En formidler eller distributør er en enhet som mottar og leverer elektroniske fakturaer på vegne av bokføringspliktige selgere/kjøpere. I tillegg til ren oversendelse kan en formidler eller distributør foreta konvertering av den elektroniske fakturaen.

Formidlere/distributører kan opptre enten på vegne av selger eller kjøper, og er vanligvis et selskap eller en organisasjon. Det kan mellom selger og kjøper være flere formidlere eller

distributører, som opptrer som mellomledd på vegne av de formidlere/distributører som selger og kjøper har direkte avtaleforhold med.

Det finnes i utgangspunktet to ulike kategorier av formidlere/distributører:

- Formidlere/distributører som bistår med oversendelse av elektroniske fakturaer, men som ikke gjennomfører konverteringer.
- Formidlere/distributører som, i tillegg til å bistå med oversendelse av elektroniske fakturaer, også gjennomfører konverteringer.

3.6 Konvertering

Konvertering innebærer at en elektronisk faktura endrer filformat i løpet av oversendelsen fra selger til kjøper.

Konvertering gjennomføres vanligvis hos en formidler eller distributør, og formålet er å gjøre filen lesbar i det system som benyttes hos kjøper. I en konvertering er det kun filformatet som endres og ikke det innholdet i salgsdokumentet som kreves i eller i medhold av lov. Det kan imidlertid være tilfeller der valgfri informasjon ikke tas med videre i en konvertering, fordi de aktuelle informasjonselementene ikke er definert i det utgående formatet. Et eksempel på dette finnes i vedlegg til denne standarden, eksempel 2.

Selv om fakturafilen har samme format ved avsendelse fra selger og mottak hos kjøper, kan den elektroniske fakturaen ha blitt konvertert flere ganger underveis i oversendelsesprosessen.

Aktiviteter som er gjennomført av selger forut for utstedelse av salgsdokumentet omfattes ikke av begrepet konvertering i denne standarden.

3.7 Utstedelsestidspunkt

Tidspunkt for utstedelse er, dersom ikke annet følger av lov, forskrift eller god bokføringsskikk, det første av

- **det tidspunkt den elektroniske fakturaen er bokført i selgers regnskapssystem, og**
- **det tidspunkt den elektroniske fakturaen er oversendt til kjøper.**

Bokføringsloven § 10 første ledd krever at dokumentasjon av bokførte opplysninger ikke skal endres etter utstedelse. Dette gjelder også salgsdokumenter som utstedes ved bruk av elektronisk fakturering. Det er to tidspunkter som peker seg ut som naturlige utstedelsestidspunkter³:

- Bokføringstidspunktet. Når en salgstransaksjon er bokført av selger, vil det etter tradisjonelle prinsipper for bokføring være uakseptabelt å endre innholdet i salgsdokumentet. Det vil ved feil måtte utarbeides ny, korrigerende dokumentasjon⁴.
- Når dokumentasjonen er oversendt en annen bokføringspliktig enhet som skal bokføre de dokumenterte opplysningene. Det typiske eksemplet er oversendelse av en faktura fra

³ Jf. NOU 2002:20 *Ny bokføringslov* punkt 9.13.

⁴ Jf. blant annet bokføringsforskriften § 5-2-7 *Kreditnota* og GBS 1 *Utstedelse av kreditnota*.

selger til kjøper. Selger vil ikke ha kontroll over når kjøper bokfører denne fakturaen. Det vil derfor være et naturlig krav at selger ved feil må utstede et korrigerende dokument⁴. Selger kan ikke endre innholdet i det opprinnelige salgsdokumentet, selv om verken selger eller kjøper har bokført transaksjonen.

Det er naturlig å knytte utstedelsestidspunktet til begge disse alternativene. Det vil si at dokumentasjon anses utstedt når de dokumenterte opplysningene er bokført av selger, eller når de dokumenterte opplysningene kan bokføres av kjøper ved at dokumentasjonen er oversendt til denne.

En slik definisjon av utstedelsestidspunktet er i utgangspunktet anvendelig også ved elektronisk fakturering, særlig ved direkte oversendelse av salgsdokumentet fra selger til kjøper. I slike tilfeller har selger direkte kontroll over fakturerings- og oversendelsesprosessen, og kan ivareta tilstrekkelig sikring av innholdet i salgsdokumentet.

I tilfeller hvor det benyttes formidlere/distributører i faktureringsprosessen, bokfører vanligvis selger transaksjonen basert på egne grunnlagsdata, og benytter disse grunnlagsdataene som dokumentasjon av de bokførte opplysningene. Salgsdokumentasjonen anses da som utstedt, og formidler/distributør kan ikke endre innholdet i den elektroniske fakturaen før oversendelse til kjøper. Dersom også selger benytter salgsdokument fra en formidler/distributør som sin dokumentasjon av de bokførte opplysningene, anses ikke salgsdokumentet som utstedt før det er oversendt fra formidler/distributør.

4. Omfang av informasjon som skal sikres

Sikring av elektroniske fakturaer skal omfatte det innhold i salgsdokumentene som kreves i eller i medhold av lov.

Et salgsdokument har ikke alltid kun det innhold som er pålagt i eller i medhold av lov, men kan også inneholde annen informasjon fra selger til kjøper. Eksempler på dette er konteringsinformasjon, referanser mv. Slik tilleggsinformasjon utgjør ikke pliktig innhold i salgsdokumentet, og antas derfor heller ikke å være avgjørende for etterkontroll. Tilleggsinformasjonen kunne vært oversendt fra selger til kjøper på annen måte, og faller dermed utenfor den naturlige oppbevaringsplikten som knytter seg til salgsdokumenter. Av praktiske hensyn inntas tilleggsinformasjonen likevel ofte i salgsdokumentet. Ved elektronisk fakturering er det som tidligere drøftet ikke hensiktsmessig å betrakte de data som oversendes som "ett dokument", som ved tradisjonell fakturering på papir eller bildefiler. I stedet er det viktig å definere de informasjonselementer (dataverdier/felter) i datastrømmen mellom selger og kjøper som til sammen utgjør innholdet i salgsdokumentet, og som derfor må sikres mot endring etter utstedelse. Det er naturlig å knytte denne definisjonen til kravene til innhold i salgsdokumenter i bokføringsforskriften § 5-1-1 til § 5-1-8. Videre må definisjonen omfatte eventuelle krav i tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer, jf. bokføringsforskriften kapittel 8, og i god bokføringskikk.

Det er det faktiske innholdet i salgsdokumentene som underbygger de bokførte opplysningenes berettigelse, ikke hvordan innholdet presenteres. Et krav til å sikre at presentasjonen ikke endres etter utstedelse ville skape praktiske problemer, blant annet i tilfeller hvor selger og kjøper benytter ulike systemer, og dermed får innholdet i de elektroniske fakturaene presentert på ulike måter. Det stilles derfor ikke krav til dette. Et krav

til at innholdet ikke endres er derimot nødvendig for at de elektroniske fakturaene skal ha kontrollverdi i hele oppbevaringsperioden.

5. Grad av sikring

Sikring av elektroniske fakturaer skal redusere risikoene for urettmessig endring, sletting, tap eller ødeleggelse til et akseptabelt nivå.

Bokføringsreglene krever ikke absolutt sikring av regnskapsmaterialet, men benytter begreper som rimelig, betryggende og forsvarlig sikring. Rimelig grad av sikring oppnås når risikoene for urettmessig endring, sletting, tap eller ødeleggelse av regnskapsmaterialet er redusert til et akseptabelt nivå. Dette må legges til grunn også ved elektronisk fakturering. Et akseptabelt risikonivå for endring eller sletting av innholdet i den elektroniske fakturaen, vil normalt være et lavt risikonivå (lav sannsynlighet for og/eller konsekvens av forsøk på slik sletting eller endring). For mer informasjon om akseptabelt risikonivå henvises det til NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale* punkt 5.

Det legges til grunn at sikring av elektroniske fakturaer har som formål å redusere risikoen for feil (utilsiktede hendelser). Som for annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale vil det være vanskelig å implementere sikringstiltak som forhindrer, eller avdekker og korrigerer, misligheter (forsettlige handlinger). Det forutsettes likevel at de sikringstiltak som implementeres for å redusere risikoen for feil, samtidig også reduserer risikoen for misligheter. Dette bygger på at sikringstiltak rettet mot å redusere risikoen for feil ofte også gjør det vanskeligere å endre, slette eller ødelegge regnskapsmaterialet forsettlig.

6. Sikringstiltak

Elektroniske fakturaer skal ved utstedelse og oversendelse sikres på en måte som gjør at innholdet i salgsdokumentet ikke enkelt lar seg redigere i allment kjente sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av den elektroniske fakturaen.

Det følger av bokføringsloven § 10 at salgsdokumenter ikke skal endres etter utstedelse, og salgsdokumentene må sikres mot slik urettmessig endring (jf. bokføringsloven § 4 nr. 9). Dette konkretiseres i bokføringsforskriften § 5-2-9, som krever at salgsdokumenter som utstedes elektronisk skal utstedes i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av salgsdokumentet.

Hva som må til for at et dokument *enkelt* skal la seg redigere i allment kjente sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. er et skjønsspørsmål. Generelt er det slik at dokumentet enkelt lar seg redigere dersom det ved åpning i den programvaren filtypen er koblet til, eller ved åpning i allment kjente sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv., kan endres direkte gjennom merking av felter, sletting av data og inntasting av nye data. Særlig gjelder dette dersom endring eller sletting kan skje ved rene uhell. Dersom endring krever større teknisk innsikt, og må gjennomføres forsettlig, vil det normalt ikke lenger være enkelt å redigere dokumentet.

Hvordan betryggende sikring mot endring etter utstedelse bør gjennomføres, avhenger av om det skjer en konvertering av filen i oversendelsesprosessen eller ikke. Dette drøftes i punkt 6.1 og 6.2.

6.1 Elektronisk fakturering uten konvertering

Ved elektronisk fakturering uten konvertering, kreves det ikke særskilte sikringstiltak knyttet til utstedelse og oversendelse av den elektroniske fakturaen.

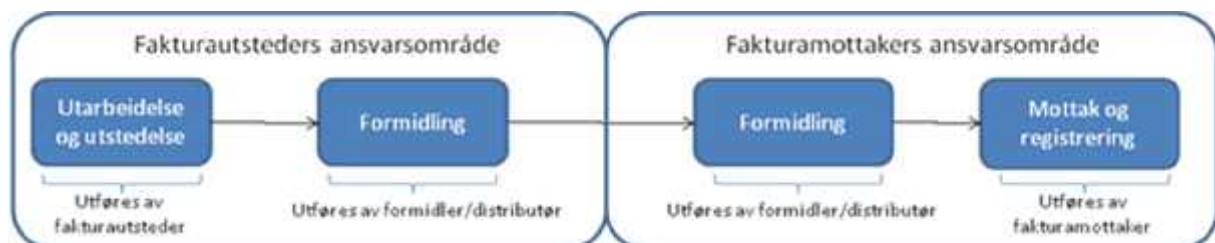
Det er normalt to tilfeller som faller innenfor denne gruppen:

- Den elektroniske fakturaen oversendes direkte fra selger til kjøper, uten bruk av formidler/distributør. Kjøper mottar samme fil som selger sender, og denne filen benyttes som selgers salgsdokument og kjøpers kjøpsdokument.
- Den elektroniske fakturaen oversendes fra selger til kjøper gjennom formidler/distributør, men det foretas ingen konvertering av salgsdokumentet hos formidler/distributør.

Selgers ansvar for forsendelsesprosessen vil ikke være større ved elektronisk fakturering uten konvertering enn ved tradisjonell utstedelse av salgsdokumenter. Ved utstedelse på papir er det alltid en risiko for at konvolutten blir borte i postgangen. Ved fakturering av utenlandske kunder vil selger normalt ikke engang vite hvilke postspeditører som håndterer forsendelsen av salgsdokumentet underveis. Det er også mulig for postspeditøren å åpne og endre innholdet i forsendelsen. Også ved bruk av for eksempel telefaks eller e-post for oversendelse, er det en risiko for at salgsdokumentet ikke kommer frem til kjøper eller blir endret underveis. Heller ikke i slike tilfeller vet selger som oftest hvilke aktører som fungerer som formidlere/distributører i forsendelsesprosessen. Dette er en akseptert risiko, som også vil gjelde ved elektronisk fakturering. Det kreves med andre ord ikke at selger har kontroll over, eller kjenner til, alle ledd i prosessen med oversendelse av den elektroniske fakturaen til kjøper.

Ved elektronisk fakturering uten konvertering kreves ikke annen sikring enn den ordinære sikringen av integritet og tilgjengelighet hos henholdsvis selger og kjøper⁵, jf. punkt 7 om oppbevaring og kontrollspor. Oversendelsen anses å være lite risikofylt, på lik linje med for eksempel oversendelse av papir i posten eller bildefiler som e-post.

Eksempel på forsendelsesledd og ansvarsområder ved elektronisk fakturering uten konvertering:



⁵ Se krav til sikring av regnskapsmateriale i bokføringsloven § 4 nr. 9 og § 13 tredje og fjerde ledd, samt i bokføringsforskriften kapittel 7 og NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale*.

6.2 Elektronisk fakturering med konvertering

Ved elektronisk fakturering med konvertering hos formidler/distributør, er det krav til skriftlig avtale mellom selger/kjøper og formidler/distributør. Av denne avtalen skal det fremgå at innhold i den elektroniske fakturaen som kreves i eller i medhold av lov, ikke skal endres eller slettes. Konverteringsprosessen hos formidlere/distributører skal beskrives, enten i avtalen eller i en egen prosessbeskrivelse.

Det skal foreligge testresultater fra formidler/distributør som viser at konverteringsprosessen fungerer som tiltenkt, og ikke medfører endringer i innhold i den elektroniske fakturaen som kreves i eller i medhold av lov.

Avtalen, eventuell prosessbeskrivelse og testresultater skal oppbevares i så lenge som følger av bokføringsloven § 13 første ledd første punktum.

Ved konvertering er risikoen høyere enn ved elektronisk fakturering uten konvertering, og særskilte sikringstiltak kreves. Det skal foreligge en skriftlig avtale mellom selger eller kjøper og den formidler/distributør som konverterer på deres vegne. Av denne avtalen skal det fremgå at innhold i den elektroniske fakturaen som kreves i eller i medhold av lov, ikke skal endres eller slettes. Hva formidlere/distributører gjør med den elektroniske fakturaen (konvertering mv.) i oversendelsesprosessen skal dokumenteres, i avtalen eller i en egen prosessbeskrivelse. Videre skal kjøper/selger kunne motta testresultater fra formidler/distributør som viser at konverteringsprosessen fungerer som tiltenkt, og ikke medfører endring i eller sletting av det innholdet i den elektroniske fakturaen som kreves i eller i medhold av lov. Testresultatene skal gjelde den konkrete konverteringsprosessen som formidler/distributør benytter (jf. kravet til prosessbeskrivelse), men behøver ikke knytte seg til elektroniske fakturaer for den aktuelle selger eller den aktuelle regnskapsperioden. Dersom konverteringsprosessen endres, må prosessbeskrivelsen oppdateres og nye testresultater kunne fremlegges.

Avtalen mellom selger/kjøper og formidler/distributør, eventuelle prosessbeskrivelser i tillegg til avtalen, samt testresultater fra formidler/distributør, skal oppbevares så lenge som følger av bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum⁶. Som for annet regnskapsmateriale kan den bokføringspliktige (selger/kjøper) avtale med formidler/distributør eller andre at denne parten forestår hele eller deler av oppbevaringen.

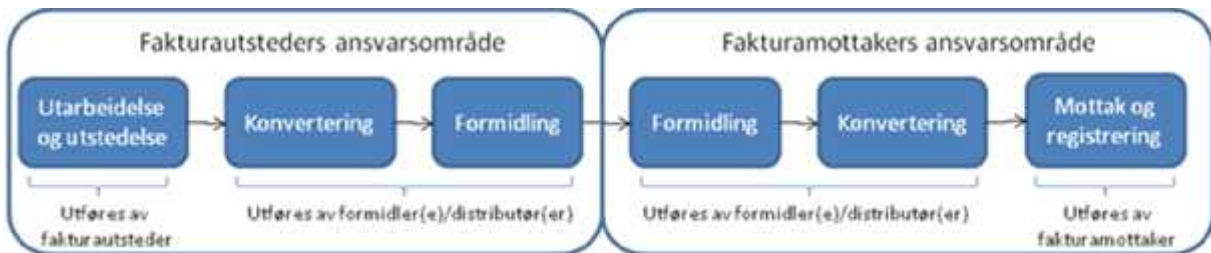
Det stilles ikke krav til en loggingsløsning, hvor hvert ledd i oversendelses- og konverteringsprosessen må oppbevare kopier av både mottatte og avsendte filer for å vise at det ikke har skjedd endringer i det innholdet i den elektroniske fakturaen som kreves i eller i medhold av lov. En slik løsning ville medføre at store mengder data oppbevares for hver enkelt elektronisk faktura - ved totalt fire ledd vil for eksempel seks kopier av hver enkelt faktura oppbevares. Dersom slik logging likevel gjennomføres, kan dette være et alternativ til å måtte dokumentere testresultater som beskrevet i forrige avsnitt. Både mottatte og avsendte eksemplarer av de elektroniske fakturaene må i slike tilfeller oppbevares av formidler/distributør så lenge som følger av bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum.

⁶ For eksempel som en del av dokumentasjonen av risikovurdering etter NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale* punkt 6.2.5.

Ved ekstern kontroll kan mottatte og avsendte elektroniske fakturaer kontrolleres mot hverandre, for å bekrefte at innholdet ikke er endret i konverteringen.

Ut over dette kan undersøkelse av motpartens dokumentasjon ved en ekstern kontroll underbygge at informasjonen i den elektroniske fakturaen ikke er endret eller slettet. Dette innebærer at selgers salgsdokument sammenlignes med kjøpers kjøpsdokument.

Eksempel på forsendelsesledd og ansvarsområder ved elektronisk fakturering med konvertering:



I vedlegg til denne standarden er det tatt inn eksempler på tillatte endringer ved konvertering av elektroniske fakturaer.

6.3 Vedlegg til elektronisk faktura

Vedlegg til en elektronisk faktura, med innhold som er en del av salgsdokumentet, skal oppbevares ordnet og betryggende sikret mot urettmessig endring, sletting, tap eller ødeleggelse så lenge som følger av bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum. Det må eksistere en referanse fra den elektroniske fakturaen til vedlegget.

Vedlegg er definert i punkt 3.2. Vedlegg med innhold som kreves i salgsdokumentet i eller i medhold av lov omfattes av denne standarden.

Innholdet i vedlegg er ofte knyttet til angivelse av ytelsens art og omfang, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 3. Vedlegget kan for eksempel være

- en vareliste som viser hvilke og hvor mange varer som er solgt,
- en timeliste som viser hvor mange timer som er utført, eller
- en avtale som viser hvilke varer og/eller tjenester som er avtalt levert.

Vedlegg med innhold som kreves i salgsdokumentet kan ikke endres eller slettes, selv om deler av informasjonen i vedlegget ikke er påkrevet. Dette er samme krav som stilles til øvrig oppbevaringspliktig regnskapsmateriale.

Det må eksistere en referanse fra den elektroniske fakturaen til vedlegget (et kontrollspor). Formålet med denne referansen er at en ekstern kontrollør lett skal kunne gå fra den elektroniske fakturaen til vedlegget. Følgende er eksempler på mulige måter å knytte et vedlegg til en elektronisk faktura:

- Vedlegget innkapsles⁷ i, uten å være en del av, den elektroniske fakturaen, og vil dermed fremkomme hver gang den elektroniske fakturaen hentes frem. Ytterligere referanse fra den elektroniske fakturaen til vedlegget er ikke nødvendig.
- Det knyttes en lenke fra den elektroniske fakturaen til vedlegget. Lenken vil utgjøre referansen, og ved å trykke på lenken vil en ekstern kontrollør kunne åpne vedlegget.
- Den elektroniske fakturaen og vedlegget lagres som helt separate filer, uten lenker eller andre sammenkoblinger. I slike tilfeller skal den elektroniske fakturaen inneholde en referanse til vedlegget, for eksempel et dokumentnummer. På et gitt sted i den bokføringspliktiges arkivstruktur skal filen med dette dokumentnummeret kunne gjenfinnes, og vedlegget åpnes. En slik løsning vil i mange tilfeller kreve dokumentasjon av kontrollsporet, herunder en beskrivelse av hvordan referansene skal forstås og hvor vedleggene kan gjenfinnes.

Mer informasjon om kravene til kontrollspor, herunder dokumentasjon av kontrollsporet, finnes i NBS 2 *Kontrollsporet*.

Vedlegg til en elektronisk faktura må oppbevares av både selger og som en del av salgsdokumentasjonen.

6.4 Oversendelse til kjøper

Selger skal uoppfordret oversende den elektroniske fakturaen til kjøper, eventuelt ved bruk av formidler/distributør. Eventuelt kan selger gjøre den elektroniske fakturaen tilgjengelig for kjøper, og informere kjøper om hvor fakturaen kan hentes.

Bokføringsforskriften § 5-2-1 fjerde ledd bestemmer at salgsdokumentet uoppfordret skal oversendes fra selger til kjøper med mindre annet fremgår av skriftlig, undertegnet avtale mellom partene eller er bestemt i lov eller forskrift.

Ved elektronisk fakturering er det ikke uvanlig at kjøper initierer prosessen med innhenting/nedlastning av kjøpsdokumenter. En ordning med særskilt avtale om dette mellom partene kan bli u hensiktsmessig. For å gjennomføre korrekt bokføring, få betalt krav fra leverandørene, kreve skatte- og avgiftsmessig fradrag for utgiftene og presentere korrekt regnskapsrapportering, er kjøper avhengig av å innhente kjøpsdokumenter fra sine leverandører. Det antas derfor at risikoen for at kjøper unnlater slik innhenting er på et akseptabelt (lavt) nivå. Selger vil normalt også følge opp kjøper, dersom denne ikke betaler for leverte varer eller tjenester.

Det stilles på bakgrunn av dette ikke krav til at selger uoppfordret skal sende den elektroniske fakturaen til kjøper. Selger kan i stedet gjøre den elektroniske fakturaen tilgjengelig for kjøper, og informere kjøper om hvor den elektroniske fakturaen kan hentes.

⁷ På engelsk brukes begrepet "embed", som ikke har en god norsk oversettelse. Det nærmeste er "innkapsling".

7. Oppbevaring og kontrollspor

Både kjøper og selger skal oppbevare elektroniske fakturaer ordnet og betryggende sikret mot urettmessig endring, sletting, tap og ødeleggelse så lenge som følger av bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum.

Det skal i hele oppbevaringsperioden eksistere et toveis kontrollspor mellom bokførte opplysninger knyttet til salgs- og kjøpstransaksjoner, og de elektroniske fakturaene som dokumenterer bokføringen.

Selger har ansvaret for rimelig sikring av sin egen dokumentasjon av bokførte opplysninger, slik at innholdet i utstedte elektroniske fakturaer ikke endres eller slettes etter utstedelsestidspunktet. Slik sikring må ivaretas i hele oppbevaringsperioden.

Kjøper på sin side har, fra og med mottak av den elektroniske fakturaen, på samme måte ansvar for betryggende sikring av sitt kjøpsdokument i hele oppbevaringsperioden. Det følger videre av det grunnleggende bokføringsprinsippet om fullstendighet (bokføringsloven § 4 nr. 2) og bokføringsforskriften § 5-5-1 sjette ledd at kjøper har et selvstendig ansvar for å kontakte selger, og eventuelt be om ny dokumentasjon, dersom kjøper skjønner eller har mistanke om at en elektronisk faktura har blitt borte eller er endret etter utstedelse fra selger.

Et aktuelt spørsmål er hvorvidt det er tilstrekkelig å oppbevare informasjonen i den elektroniske fakturaen i det systemet fakturaen er behandlet i (for eksempel regnskapssystemet). Hvis ikke må selger i tillegg oppbevare den filen som vedkommende sendte fra seg, og kjøper må oppbevare den filen som ble mottatt. I punkt 4 konkluderes det med at det er det faktiske innholdet i den elektroniske fakturaen som underbygger de bokførte opplysningenes berettigelse, ikke hvordan innholdet presenteres eller hvilket filformat som benyttes. På bakgrunn av dette anses det ikke å være krav til oppbevaring av avsendte og mottatte fakturafilene. Derimot må innholdet i de elektroniske fakturaene i behandlingssystemene oppbevares ordnet og betryggende sikret i hele oppbevaringsperioden. Dette betyr at det må implementeres sikringstiltak som reduserer risikoen for at fakturainformasjonen endres eller slettes etter import til et akseptabelt (lavt) nivå. Sikringstiltakene retter seg mot fakturafilene i det dataformat som henholdsvis selger og kjøper velger for oppbevaring. Dette kan være filformat i fakturasystem, regnskapssystem eller annet behandlings- eller mottakssystem.

Eksempler på sikringstiltak er å

- ikke gi skrivetilgang til fakturafilene
- kryptere fakturafilene
- knytte en avansert elektronisk signatur til fakturafilene
- begrense fysisk tilgang til det oppbevaringsmediet fakturafilene er lagret på

For ytterligere veiledning knyttet til sikring henvises det til NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale*.

Elektroniske fakturaer er ofte ikke direkte lesbare i allment tilgjengelig programvare, som også kontrollører har lett tilgjengelig. I stedet kreves egen programvare for å lese og skrive ut salgsdokumentene. Kjøper og selger må derfor i hele oppbevaringsperioden ha tilgang til nødvendig maskinvare, programvare (herunder eventuelle lisenser) og kompetanse (brukerveiledninger mv.) for å kunne lese og skrive ut de elektroniske fakturaene. I løpet av

oppbevaringsperioden kan både maskinvare, programvare og personell være byttet ut, og den bokføringspliktige bør forsikre seg om at elektroniske fakturaer for hele oppbevaringsperioden fortsatt kan leses og skrives ut på papir, i en form som muliggjør etterkontroll.

Det forutsettes at det i hele oppbevaringsperioden eksisterer et toveis kontrollspor mellom de bokførte opplysningene i regnskapssystemet knyttet til salgs- og kjøpstransaksjoner, og de elektroniske fakturaene som dokumenterer bokføringen. Mer informasjon om kravene til kontrollspor, herunder dokumentasjon av kontrollsporet, finnes i NBS 2 *Kontrollsporet*.

8. Ikrafttredelse

Standarden får virkning for elektroniske fakturaer som utstedes 1. januar 2014 eller senere, men det oppfordres til tidligere anvendelse.

Vedlegg: Eksempler på tillatte endringer ved konvertering av elektronisk faktura

Eksempel 1

e2b⁸- og EHF⁹-formatene har ulik oppbygning. I konvertering mellom disse formatene vil feltverdier kunne endres. For eksempel vil en merverdiavgiftssats på 25 % i e2b-format konverteres til H (høy) i EHF-format.

Feltverdiene i den elektroniske fakturaen endres altså, men betydningen av feltet, vederlag, merverdiavgift mv. er uendret.

Eksempel 2

I konvertering mellom ulike formater vil informasjon kunne bli fjernet. For eksempel kan det foreligge bransjespesifikk informasjon i e2b-formatet som ikke er definert i EHF-formatet. Dette betyr også at selger har en annen visning av fakturaen enn kjøper.

Det forutsettes at den informasjonen som fjernes ikke utgjør innhold i salgsdokumentet som kreves i eller i medhold av lov

⁸ Et elektronisk fakturaformat utarbeidet av sentrale aktører i norsk næringsliv.

⁹ Elektronisk HandelsFormat, benyttes blant annet av statlige virksomheter.