

**Høringsutkast til Norsk bokføringsstandard NBS 2****Kontrollsporet**(November 2012, oppdatert mars 2014 ~~og~~, april 2015 og oktober 2024)**Innhold**

1. Innledning	2
1.1 Innledning og virkeområde	2
1.2 Lov og forskrift	2
2. Kontrollsporet	3
2.1 Definisjon av kontrollspor	3
2.2 Målgruppe for kontrollsporet	6
2.3 Kontrollspor mellom bokførte opplysninger og dokumentasjon av disse	6
3. Dokumentasjon av kontrollsporet	10
3.1 Betinget dokumentasjonsplikt	10
3.2 Omfang av og innhold i dokumentasjonen	11
3.3 Systemgenererte poster	15
3.4 Endringer i kontrollsporet og oppbevaring av dokumentasjonen	16
4. Ikrafttredelse	17
<b>1. Innledning</b>	<b>2</b>
<b>1.1 Innledning og virkeområde</b>	<b>2</b>
<b>1.2 Lov og forskrift</b>	<b>2</b>
<b>1.3 Definisjoner</b>	<b>3</b>
<b>2. Kontrollsporet</b>	<b>3</b>
<b>2.1 Definisjon av kontrollspor</b>	<b>3</b>
<b>2.2 Målgruppe for kontrollsporet</b>	<b>9</b>
<b>2.3 Kontrollspor mellom bokførte opplysninger og bilag</b>	<b>9</b>
<b>3. Dokumentasjon av kontrollsporet</b>	<b>13</b>
<b>3.1 Betinget dokumentasjonsplikt</b>	<b>13</b>
<b>3.2 Omfang av og innhold i dokumentasjonen</b>	<b>15</b>
<b>3.3 Systemgenererte poster</b>	<b>20</b>
<b>3.4 Endringer i kontrollsporet og oppbevaring av dokumentasjonen</b>	<b>21</b>
<b>4. Ikrafttredelse</b>	<b>22</b>

# 1. Innledning

## 1.1 ~~1.1~~ Innledning og virkeområde

~~Bokføringsloven krever at det skal foreligge et toveis kontrollspor mellom dokumentasjon av bokførte opplysninger, spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, og pliktig regnskapsrapportering. Kontrollsporet skal være enkelt å følge. Videre kreves det dokumentasjon av kontrollsporet i tilfeller hvor dette er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på en enkel måte. Verken lov eller forskrift gir ytterligere veiledning om hvordan kontrollsporet, og eventuelt dokumentasjonen av dette, skal utformes. Standarden~~ Denne standarden omhandler kriterier som må oppfylles for at kontrollsporet skal anses å være tilstrekkelig enkelt å følge, herunder krav til dokumentasjon av kontrollsporet der dette er nødvendig.-

Standarden omhandler i punkt 2 de generelle kravene til kontrollspor, som gjelder for alle bokføringspliktige. I punkt 3 omhandles kravene til dokumentasjon av kontrollsporet, som kun gjelder i de tilfeller hvor dette er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på en enkel måte.

Standarden omhandler ikke kontrollspor knyttet til dokumentasjon av balansen; dette omhandles i NBS 5 *Dokumentasjon av balansen*.-

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

## 1.2 ~~1.2~~ Lov og forskrift

Bokføringsloven § 4 nr. 7 krever at det skal foreligge et toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.

I bokføringsloven § 6 utdypes kravet ved 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 å finne tilbake fra pliktig regnskapsrapportering 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, ~~dersom det ikke ved enkeltvedtak er gjort unntak fra dette kravet.~~<sup>1</sup> Dersom dokumentasjonen består av flere dokumenter, skal det være referanse fra primærdokumentet til øvrige dokumenter, jf. bokføringsloven § 10 første ledd.

<sup>1</sup> Finansdepartementet kan ved enkeltvedtak gjøre unntak fra kravet til nummerering, jf. bokføringsloven § 6 fjerde ledd. Departementets myndighet er delegert til Skattedirektoratet, som har delegert myndigheten videre til skattekontoret.

Dokumentasjon av kontrollsporet, herunder hvordan systemgenererte poster kan etterprøves, skal foreligge i de tilfellene det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på en enkel måte. Dokumentasjonen av kontrollsporet skal oppbevares så lenge i den oppbevaringsperioden som følger av bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum ~~krever~~, jf. første ledd nr. 3.

### 1.3 Definisjoner

Når begrepet «skattemelding» benyttes i denne standarden, menes både skattemelding for formues- og inntektsskatt etter skatteforvaltningsloven § 8-2 og selskapsmelding for selskap med deltakerfastsetting etter skatteforvaltningsloven § 8-9, med næringsspesifikasjon og andre vedlegg.

Når begrepet «mva-melding» benyttes i denne standarden, menes skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven § 8-3.

Når begrepet «bilag» benyttes i denne standarden, menes dokumentasjon av bokførte opplysninger etter bokføringsloven § 10.

## 2. Kontrollsporet

### 2.1 ~~2.1~~ Definisjon av kontrollspor

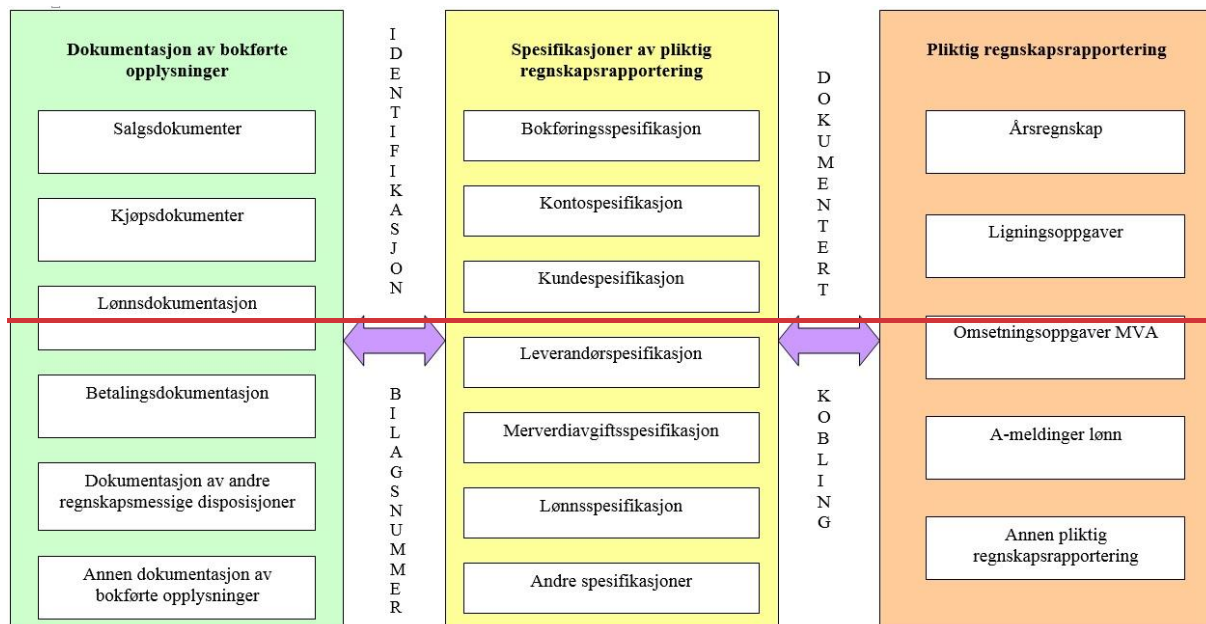
Det skal foreligge et toveis kontrollspor mellom ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger bilag~~, bokførte opplysninger i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, og pliktig regnskapsrapportering.-

Bokføringsloven krever kontrollspor i to trinn:

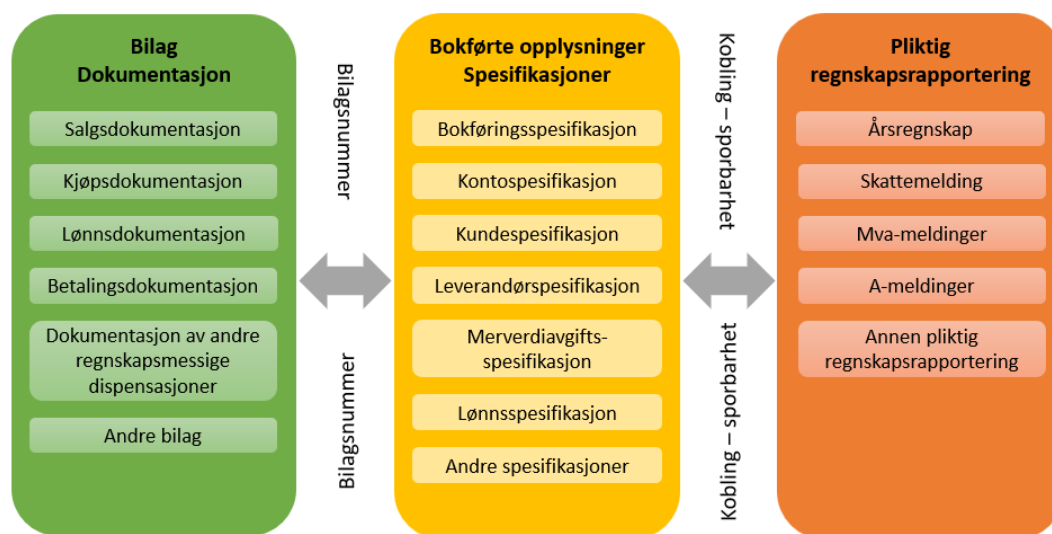
- mellom ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger bilag~~ og de bokførte opplysningene
- mellom de bokførte opplysningene og pliktig regnskapsrapportering

~~Fra dokumentasjon av bokførte opplysninger~~ Fra bilag skal det være enkelt å finne frem til de tilhørende bokførte opplysningene i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Det skal videre være enkelt å finne ut hvilke poster i pliktig regnskapsrapportering de bokførte opplysningene inngår i (regnskapslinje, post i omsetningsoppgave mva-melding, post i næringsoppgaveskattemelding mv.). Det skal på samme måte være enkelt å ta utgangspunkt i en post i pliktig regnskapsrapportering, gjennom spesifikasjonene finne de bokførte opplysningene som inngår i posten, og derfra gjenfinne ~~dokumentasjonen av de bokførte opplysninger bilagene~~.

Kontrollsporet kan illustreres slik:



### 2.1.1 Dokumentasjon av bokførte opplysninger



#### 2.1.1 Bilag

Dersom **dokumentasjonen av bokførte opplysninger** et bilag består av flere dokumenter, skal det være referanse fra primærdokumentet (bokføringsgrunnlaget) til øvrige dokumenter.

Bokføringsregelverket stiller få krav. Bilag kan sendes til format for dokumentasjon av bokførte opplysninger, den bokføringspliktige på e-post, ved bruk av Elektronisk HandelsFormat (EHF), per fysisk post eller på andre måter – eksempelvis ved deling i skyløsninger. Det er ikke krav til oppbevaring av original dokumentasjon; den originalbilag. Den bokføringspliktige står fritt til å skrive ut dokumentasjon bilag som er mottatt elektronisk, skanne dokumentasjon bilag som er mottatt på papir mv. Dokumentasjon kan sendes og mottas pr. post, over telefaks, på e-post, ved bruk av EDI

~~eller på andre måter.~~ Når kontrollsporet skal identifiseres, er det nødvendig å vite hva som utgjør ~~dokumentasjon av de bokførte opplysningene~~ et bilag.

Kravet i bokføringsloven § 10 første ledd om referanse fra primærdokument til eventuelle øvrige dokumenter, er et krav om kontrollspor. Dette kan være aktuelt i de tilfeller hvor primærdokumentet ~~i seg selv~~ ikke inneholder tilstrekkelig informasjon, og hvor andre dokumenter (for eksempel sekundærdokumentasjon som avtaler, ordrer, pakksedler mv.) blir nødvendig som en del av ~~dokumentasjonen av de bokførte opplysningene~~ bilaget. Det er ikke krav om at en slik referanse skal være i form av fortløpende nummerering eller lignende.-

Dersom et salgsdokument henviser til underliggende avtale, kan avtalen identifiseres for eksempel gjennom angivelse av partene og avtalens dato. Ordresedler og pakksedler kan henvises til ved å bruke for eksempel ordrenummer eller pakkseddelnummer. Alle dokumentene skal oppbevares ordnet og betryggende sikret, i hele oppbevaringsperioden for ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger~~ bilag.

#### 2.1.12.1.2 ~~2.1.2~~ Underspesifikasjoner

**Poster kan fremkomme som totaler i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, dersom transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner fremkommer enkeltvis og oppsummert i underliggende spesifikasjon, og er kontrollerbare mot totalen. ~~Dette gjelder likevel ikke poster i kunde- og leverandørspeisifikasjoner.<sup>2</sup>~~**

Alle transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner skal som hovedregel bokføres enkeltvis og gjengis enkeltvis i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. ~~Det er likevel tillatt at poster kan fremkomme som totaler. Dette innebærer i spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering, dersom utgangspunktet et krav om enkeltvis bokføring av hver transaksjon og disposisjon (kjøp, salg, betaling mv.).~~

Samlebokføring av periodiske totaler tillates likevel, forutsatt at transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner fremkommer enkeltvis og oppsummert i en underliggende spesifikasjon, og er kontrollerbare mot den bokførte totalen. Dette innebærer et krav om kontrollspor, fordi ~~totalene i spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering den bokførte totalen~~ må kunne kontrolleres mot totalene i underspesifikasjonene. ~~Adgangen, som igjen henviser videre til å vise hver enkelt transaksjon og disposisjon.~~

Ved periodisk samlebokføring av totaler ~~gjelder ikke i kunde- og leverandørspeisifikasjonene, hvor alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner må fremgå enkeltvis. Dette gjelder også kontante salg og kjøper underspesifikasjonen å anse som kreves bokført i kunde- en del av bokføringen og leverandørspeisifikasjonene~~ ikke som et bilag. Dette har flere implikasjoner:

<sup>2</sup> Bokføringsforskriften § 3-1 femte ledd.

- Det systemet som underspesifikasjonen utarbeides i, blir å anse som en del av den bokføringspliktiges regnskapssystem etter bokføringsloven § 4 nr. 1.
- Underspesifikasjonen kan kun utarbeides ved bruk av tekstbehandlings- og regnearkprogrammer hvis den bokføringspliktige totalt sett har færre enn 600 bilag i regnskapsåret og dermed kan bokføre i tekstbehandlings- eller regnearkprogrammer etter NBS 6 *Bruk av tekstbehandlings- og regnearkprogrammer*.
- Underspesifikasjonen må henvise videre til underliggende bilag for hver enkelt transaksjon eller disposisjon, jf. dokumentasjonsreglene i bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften § 3-4 ~~annet ledd~~ kapittel 5 og 8.
- ~~Et eksempel~~ Underspesifikasjonen må oppbevares etter reglene som gjelder for spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 13.
- Underspesifikasjonen må som hovedregel holdes elektronisk tilgjengelig i 3,5 år etter regnskapsårets slutt og kunne gjengis i standardformatet SAF-T Regnskap, jf. bokføringsloven § 13 b, bokføringsforskriften § 7-7 og § 7-8 og NBS 3 *Elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år*.

Samlebokføring av totaler med bruk av underspesifikasjoner må skje innenfor ajourholdsfristene som nevnt i bokføringsloven § 7 annet ledd og bokføringsforskriften § 4-1. Dokumentasjonsdatoen ved bokføring av underspesifikasjonen skal være siste dato i den perioden de underliggende bilagene er datert.

Eksempler på bruk av underspesifikasjoner er oppsummering av daglige kontantsalg i en egen rapport. Periodens totale kontantsalg i henhold til rapporten bokføres, og kun totalen fremgår av bokførings- og kontospesifikasjonene.:

- Et fakturasystem som også brukes til å utarbeide kundespesifikasjonen, overfører månedlige totalsalg til bokføring. Den underspesifikasjonen som overføres fra fakturasystemet til bokføringen, inneholder alle salg med henvisning til utgående fakturaer (fakturanummer). Rapporten vil da bli en underspesifikasjon av fordeler salgene etter type (varer og tjenester) for riktig kontering, samt etter merverdiavgiftsbehandling (utenfor loven, høy sats, middels sats, lav sats og fritatt) for riktig mva-koding. I bokføringsspesifikasjonen og kontospesifikasjonen, og må inneholde dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning. Tilordningskoder og andre relevante behandlingkoder kan enten fremkomme i rapporten eller i selve bokføringsspesifikasjonen (hovedboken) bokføres kun månedens totale salg per konto og mva-kode, debet kundefordringer og kredit salgsinntekter.
- 2.1.3 Et forvaltningssystem for verdipapirinvesteringer registrerer alle kjøp, salg, utdelinger, gevinster og tap på investeringer. Forvaltningssystemet overfører en kvartalsvis underspesifikasjon til bokføring (forutsetter at den bokføringspliktige ikke har alminnelige skatleggingsperioder for merverdiavgift). Den underspesifikasjonen som overføres fra forvaltningssystemet til bokføringen, inneholder alle kjøp, salg, utdelinger, gevinster og tap på investeringer med

henvisning til sluttседler, bankbilag eller andre bilag. Rapporten angir også kontering av transaksjonene basert på skattemessig behandling (innenfor eller utenfor fritaksmetoden mv.). I bokførings- og kontospesifikasjonen bokføres kun månedens totale kjøp, salg, utdelinger, gevinster og tap per konto.

### 2.1.22.1.3 Sideordnede spesifikasjoner

Med sideordnede spesifikasjoner menes at én bokføringspliktig har flere bokføringsspesifikasjoner, flere kontospesifikasjoner og/eller flere spesifikasjoner av øvrige kategorier etter bokføringsloven § 5. Konsolidering av spesifikasjoner og sporbarhet omtales i NBS 8 *Sideordnede spesifikasjoner* ~~punkt 3.1 og 3.2.~~

### ~~2.1.4~~

### 2.1.32.1.4 Pliktig regnskapsrapportering

Det er ikke tilstrekkelig å ha et kontrollspor kun mellom bokførte opplysninger og ~~dokumentasjonen av disse de underliggende bilagene.~~ Kontrollsporet skal også vise hvordan de bokførte opplysningene er inntattinngår i pliktig regnskapsrapportering. Under vises eksempler på dette kontrollsporet, for noen av de vanligste formene for pliktig regnskapsrapportering.

#### ~~2.1.3.1~~2.1.4.1 ~~2.1.4.1~~ Årsregnskap

Kontrollsporet mellom bokførte opplysninger og årsregnskapet består i de fleste tilfeller av en oversikt over hvilke kontoer i kontospesifikasjonen som inngår i de ulike regnskapslinjene i resultatregnskapet og balansen. Årsoppgjørprogrammer er normalt i stand til å produsere slike oversikter som viser koblingene fra kontoene i regnskapssystemet til regnskapslinjene i årsregnskapet.

#### ~~2.1.4.2~~ Ligningsoppgaver

#### 2.1.4.2 Skattemelding

Som for årsregnskapet vil de fleste årsoppgjørprogrammer kunne produsere oversikter som viser koblingene fra kontoene i regnskapssystemet til de ulike postene i ~~ligningsoppgavene skattemeldingen.~~ Særlig gjelder dette ~~næringsoppgave 2 side 2 og 3 næringsspesifikasjonens resultatregnskap og balanse,~~ som tilsvarer årsregnskapets resultatregnskap og balanse. ~~Kravet til kontrollspor gjelder kun bokførte opplysninger, ikke øvrige opplysninger i ligningsoppgavene.~~

#### ~~2.1.4.3~~ Omsetningsoppgaver

Pliktig regnskapsrapportering etter merverdiavgiftsloven vil ~~Kravet til kontrollspor~~ gjelder kun bokførte opplysninger, ikke øvrige opplysninger i skattemeldingen. Eksempler på dette kan være skattemessige formuesverdier og skattemessige verdier av driftsmidler som saldoavskrives. Ingen av disse opplysningene i skattemeldingen

kommer fra de fleste tilfeller utgjøre tomånedlige omsetningsoppgaver (eventuelt årsterminoppgave eller årsoppgave). I utgangspunktet utgjør spesifikasjonen bokførte opplysningene og det kan dermed heller ikke kreves noe kontrollspor mellom bokføringen og opplysningene.

#### 2.1.4.3 Mva-meldinger

Spesifikasjonen av merverdiavgift utgjør sammen med kontospesifikasjonen det nødvendige kontrollsporet mellom bokførte opplysninger og omsetningsoppgavene- mva-meldingene.

#### 2.1.3.22.1.4.4 2.1.4.4 Lønn, skattetrekk, arbeidsgiveravgift mv.

På lønnsområdet består pliktig regnskapsrapportering i de fleste tilfeller primært av månedlige a-meldinger (A01 eller A02) og ligningsskjema RF 1022 Lønns- og pensjonskostnader.

I utgangspunktet bør spesifikasjonen av for lønnsopplysningspliktige ytelser utgjøre, skattetrekk, utleggstrekk, finansskatt og arbeidsgiveravgift. Arbeidsgivere som skal levere skattemelding, skal i tillegg inkludere en kontrolloppstilling over bokførte og innrapporterte lønns- og pensjonskostnader som en del av næringsspesifikasjonen.

Spesifikasjonen av lønnsopplysningspliktige ytelser utgjør det primære sporet kontrollsporet mellom bokførte opplysninger og innrapporterte lønnsopplysningspliktige ytelser. Bokføringsforskriften krever dessuten at regnskapssystemet skal kunne gjengi arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser samlet, pr. avgiftssats og kommune-sone.

Ut over dette vil oppstillingen i skjemaet "over bokførte lønns- og pensjonskostnader" i kontrolloppstillingen gi en avstemming mellom a-meldinger og bokførte beløp pr. konto i regnskapssystemet, og således dermed utgjøre et kontrollspor. Denne oppstillingen omfatter både lønnsopplysnings- og arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser.

#### 2.1.42.1.5 2.1.5 Sekundærdokumentasjon og forsystemer

Det er ikke krav om kontrollspor mot sekundærdokumentasjon, forsystemer mv.-

Sekundærdokumentasjon kan være ordrer, pakksedler, avtaler mv. Det er likevel krav til ordnet og betryggende sikret oppbevaring av oppbevaringspliktig sekundærdokumentasjon, jf. bokføringsloven § 13 tredje ledd og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale. Dersom sekundærdokumentasjon blir en del av dokumentasjonen av de bokførte opplysningene bilaget, for eksempel gjennom henvisning fra primærdokumentet, gjelder egne krav (, jf. punkt 2.1.1).

Eksempler på forsystemer kan være fakturasystem, kassasystem, lønssystem, logistikk-system mv. Dersom dokumentasjon av bokførte opplysninger bilag oppbevares i forsystemer, er det krav til kontrollspor mellom de bokførte opplysningene og dokumentasjonen bilagene i forsystemene. Eksempler på dette kan være



salgsdokumenter som oppbevares i fakturasystemet, summeringsstrimler dagsoppgjør mv. som oppbevares i kassasystemet eller lønnsdokumentasjon som oppbevares i lønnsystemet.

## 2.2 ~~2.2~~ Målgruppe for kontrollsporet

**Kontrollsporet skal være enkelt å følge for en ekstern kontrollør.**

Formålet med bokføringsreglene er ikke å dekke den bokføringspliktiges egne behov for finansiell rapportering og intern kontroll, men å danne et grunnlag for pliktig regnskapsrapportering og muliggjøre kontroll fra bokettersynsrevisorer, Skatteetaten og andre offentlige kontrollmyndigheter, den bokføringspliktiges valgte revisor mv. Dette gjelder også kravet til kontrollspor. ~~Det forutsettes at den bokføringspliktige selv er i stand til å finne frem i sin egen bokføring, og sørger for nødvendige rutiner knyttet til dette. Et kontrollspor som er enkelt å følge kan likevel være nyttig også for den bokføringspliktige, for eksempel ved utskifting av personell og for utføring av interne kontrollaktiviteter.~~

Eksterne kontrollører må forutsettes å ha kompetanse innenfor både bokføringsregelverket og kontrollmetodikk. Kontrollsporet bør derfor tilrettelegges for en profesjonell og kyndig ekstern kontrollør. Det kan på den annen side ikke legges til grunn at kontrolløren har spesifikk kunnskap om den bokføringspliktiges regnskapssystem, andre IT-løsninger eller interne rutiner. I det videre omtales en kontrollør med disse egenskapene som en «ekstern kontrollør».

## 2.3 ~~2.3~~ Kontrollspor mellom bokførte opplysninger og **dokumentasjon av disse bilag**

~~Dokumentasjonen av bokførte opplysninger~~ Bilagene skal være fortløpende nummerert eller identifisert på annen måte som gjør det mulig å kontrollere at ~~den~~ de er fullstendig fullstendige, for hver enkelt bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2.-

Identifikasjon av dokumentasjon bør som hovedregel skje gjennom fortløpende bilagsnummerering.<sup>3</sup> Det er ikke gitt eksempler på annen identifisering som oppfyller kravet om mulighet for kontroll av fullstendigheten.

Formålet med at dokumentasjon av bokførte opplysninger bilag skal være fortløpende nummerert eller identifisert på en annen måte er er todelt:-

- Å skape et entydig kontrollspor (en referanse) mellom bokførte opplysninger og dokumentasjonen av de bokførte opplysningene bilagene.

<sup>3</sup> Jf. også Skattedirektoratets uttalelse av 30.03.06 om krav til nummerering av bilag.

- Å gjøre det mulig å kontrollere at ~~dokumentasjonen er fullstendig<sup>4</sup>. Nummerering eller annen identifisering~~bilagene er fullstendige. Fortløpende nummerering er ikke i stand til å avdekke hvorvidt det eksisterer transaksjoner eller andre regnskapsmessige disposisjoner som ikke er bokført, og hvor ~~dokumentasjonen~~bilagene heller ikke er tildelt ~~identifikasjonskode. Identifisering~~bilagsnummer. Fortløpende nummerering vil på den annen side kunne avdekke
  - ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger~~bilag som eksisterer og er tildelt ~~identifikasjonskode~~bilagsnummer, men som ikke er bokført, for eksempel på grunn av sletting av bokførte opplysninger i ettertid, og
  - manglende ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger~~bilag, hvor alle opplysninger er bokført, men ~~dokumentasjonen~~bilaget med ~~tilsvarende~~identifikasjonskode~~tilhørende bilagsnummer~~ ikke gjenfinnes.

~~Utgangspunktet er det krav til fortløpende nummerering av dokumentasjon av bokførte opplysninger. Adgangen til å benytte annen identifisering er tatt inn i lovteksten for å ta høyde for at det kan finnes andre former for identifikasjon som kan ivareta fullstendighetskravet på en like tilfredsstillende måte som fortløpende nummerering. Det er i forarbeidene ikke gitt eksempler på slik annen identifisering. Det legges til grunn at identifikasjon av dokumentasjon som hovedregel bør skje gjennom fortløpende nummerering<sup>5</sup>. Det presiseres likevel at andre former for identifisering kan benyttes, dersom muligheten for å kontrollere at dokumentasjonen er fullstendig ivaretas. Eksempler på dette kan være ulike former for alfanumerisk identifisering (bokstav og tallkombinasjoner mv).~~

### 2.3.1 ~~2.3.1~~ Flere bokføringspliktige deler serier med identifikasjonskoder bilagsserier

**Flere bokføringspliktige kan ikke dele samme serie med identifikasjonskoder bilagsserier.**

Identifiseringen av bokførte opplysninger skal være entydig for hver enkelt bokføringspliktig ~~enhet~~, slik at det ikke er adgang for flere bokføringspliktige til å dele serier med identifikasjonskoder bilagsserier (for eksempel i konsernforhold).<sup>6</sup> -

Bruk av felles serier med identifikasjonskoder bilagsserier representerer et problem med hensyn til kontroll av at ~~dokumentasjonen~~bilagene er ~~fullstendig~~fullstendige. Det er den enkelte bokføringspliktiges regnskapsrapportering som skal kunne etterprøves. Dersom flere bokføringspliktige benytter samme serier med identifikasjonskoder bilagsserier, vil det ikke lenger være mulig å kontrollere fullstendigheten av ~~dokumentasjonen~~bilagene med utgangspunkt i den enkelte bokføringspliktiges regnskapsmateriale.-

### 2.3.2 ~~2.3.2~~ Flere serier med identifikasjonskoder bilagsserier

<sup>4</sup> Dette er et annet fullstendighetskrav enn bokføringsloven § 4 nr. 2, som krever at alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres på en fullstendig måte i regnskapssystemet. Kravet til at dokumentasjonen av bokførte opplysninger skal være fortløpende nummerert eller identifisert på annen måte som gjør det mulig å kontrollere at den er fullstendig, gjelder den underliggende dokumentasjonen som grunnlag for bokføringen i regnskapssystemet.

<sup>5</sup> Jf. Skattedirektoratets uttalelse av 30.03.06 om krav til nummerering av bilag.

<sup>6</sup> Jf. også Skattedirektoratets uttalelse av 30.10.06 om nummerering av salgsdokument – bruk av felles faktureringsystem.

hos en bokføringspliktig

Den bokføringspliktige kan benytte flere ~~serier med~~

~~identifikasjoner. bilagsserier.~~

Den bokføringspliktige kan ha forskjellige ~~serier med identifikasjonskoder bilagsserier~~ for ulike typer ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger. bilag.~~ Eksempler på ulike typer ~~dokumentasjon bilag~~ kan være ~~salgsdokumentasjon, kjøpsdokumentasjon, lønnsdokumentasjon, betalingsdokumentasjon salgsbilag, kjøpsbilag, lønnsbilag, betalingsbilag~~ etc.

Identifiseringen av ~~dokumentasjonen bilagene~~ bør i slike tilfeller være entydig for hver type ~~dokumentasjon av bilag~~, slik at disse ikke kan forveksles. Det er flere måter å gjøre dette på. Et eksempel kan være at hver ~~serie med identifikasjonskoder bilagsserie~~ har et prefiks som identifiserer typen ~~dokumentasjon bilag~~ (for eksempel ~~SDSB~~ for ~~salgsdokumentasjon, KD salgsbilag, KB~~ for ~~kjøpsdokumentasjon, LD kjøpsbilag, LB~~ for ~~lønnsdokumentasjon lønnsbilag~~ og så videre). Et annet eksempel er at hver type ~~dokumentasjon av bilag~~ har unike ~~serier med identifikasjonskoder bilagsserier~~ (for eksempel at ~~identifikasjonskoder bilagsserier~~ som starter på 1 gjelder ~~salgsdokumentasjon salg~~, 2 gjelder ~~kjøpsdokumentasjon kjøp~~, 3 gjelder ~~lønnsdokumentasjon lønn~~ og så videre).

Enkelte bokføringspliktige kan ønske å benytte egne ~~serier med~~ ~~identifikasjonskoder bilagsserier~~ for avdelinger eller lignende. Dette kan eventuelt ønskes kombinert med forskjellige ~~serier med identifikasjonskoder bilagsserier~~ for ulike typer ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger, jf. bilag, jf. forrige avsnitt.~~ Bokføringsloven anses ikke å være til hinder for dette. ~~Seriene med~~ ~~identifikasjonskoder Bilagsseriene~~ for avdelingene må være entydige, slik at en ~~identifikasjonskode bilagsnumrene~~ kun kan henviser mellom en enkelt bokført transaksjon eller annen regnskapsmessig disposisjon, og ~~denne~~ tilhørende ~~dokumentasjonen bilagene.~~

### 2.3.3 ~~2.3.3~~ Elektronisk utarbeidelse og mottak av dokumentasjon

~~Den bokføringspliktige kan utarbeide Bokføringspliktige som utarbeider eller motta-~~ ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger mottar bilag~~ elektronisk, ~~og ønske å kan~~ oppbevare ~~denne dokumentasjonen bilagene~~ elektronisk ~~uten å gå omveien om utskrift og skanning (jf. punkt 2.3.4).~~ ~~Mottas bilag i papirformat, kan de skannes for elektronisk oppbevaring.~~

I en del tilfeller kan dette skje på en måte som automatisk ~~generer genererer~~ et kontrollspor mellom de bokførte opplysningene og ~~dokumentasjonen bilagene.~~ Et typisk eksempel er utstedelse av salgsdokumenter i en faktureringsløsning som er integrert med regnskapssystemet. -

Salgsdokumentene tildeles identifikasjonskoderbilagsnumre, bokføres og oppbevares elektronisk gjennom en automatisert prosess.

I andre tilfeller er det ingen automatisert prosess som sørger for at kontrollsporet etableres. Et eksempel kan være mottak av kjøpsdokumenter pr. e-post som pdfPDF-filer, hvor kjøpsdokumentene oppbevares utenfor regnskapssystemet. En løsning i slike tilfeller kan være å navngi filen med identifikasjonskodenbilagsnummeret, og å oppbevare filene samlet og fortløpende. Slik kan dokumentasjonenbilagene gjenfinnes på en enkel måte. ~~I tilfeller hvor den bokføringspliktige oppbevarer noe dokumentasjon av bokførte opplysninger på papir og noe elektronisk, bør det benyttes egne serier med identifikasjonskoder for henholdsvis papirdokumentasjon og elektronisk dokumentasjon. På denne måten vil identifikasjonskoden angi valg av oppbevaringsmedium — om dokumentasjonen kan gjenfinnes på papir eller som en elektronisk fil.~~

Ved elektronisk oppbevaring stilles det ikke krav om at identifikasjonskodenbilagsnummeret skal fremgå av selve ~~dokumentasjonen av de bokførte opplysningene bilaget ved oppslag på skjerm~~. Det er tilstrekkelig med angivelse av identifikasjonskodebilagsnummer i filnavn, eller at andre løsninger benyttes for å etablere et kontrollspor som er mulig å følge. Ved senere utskrift på papir, for eksempel i forbindelse med etterkontroll, må identifikasjonskodenbilagsnummeret påføres utskriften. Dersom dokumentasjonenbilaget skal oversendes elektronisk må det sørges for at identifikasjonskodenbilagsnummeret fortsatt følger dokumentasjonen med bilaget. Dette kan skje for eksempel ved at identifikasjonskodenbilagsnummeret påføres dokumentasjonenbilaget, slik at det vises på skjermbildet, eller fremgår av filnavnet.-

Dersom det ikke er åpenbart for en kontrollør hvordan ~~elektronisk dokumentasjon av bokførte opplysninger elektroniske bilag~~ kan gjenfinnes, eller hvordan bruken av identifikasjonskoderbilagsnumre gjør det mulig å kontrollere at dokumentasjonenbilagene er fullstendigfullstendige, kan dette medføre behov for dokumentasjon av kontrollsporet (jf. punkt 3).

### 2.3.4 Skanning

Uavhengig av hvilken metode for tilordning av identifikasjonskoder og etablering av kontrollspor som benyttes ved skanning, må den bokføringspliktige sørge for at gjenfinning av dokumentasjonen av de bokførte opplysningene kan skje på en enkel måte. I hovedsak er det to måter å gjøre dette på:

- ~~Regnskapssystemet og oppbevaringsløsningen er integrert, og det er mulig å gå direkte fra den bokførte opplysningen til dokumentasjonen (for eksempel ved å klikke på en lenke fra identifikasjonskoden i regnskapssystemet). Den underliggende koblingstabellen i regnskapssystemet eller oppbevaringsløsningen, som forteller hvilken fil som inneholder dokumentasjonen knyttet til hver enkelt identifikasjonskode, blir i slike tilfeller en del av selve kontrollsporet.~~
- ~~Regnskapssystemet og oppbevaringsløsningen er ikke integrerte, og dokumentasjonen må gjenfinnes i oppbevaringsløsningen basert på den bokførte identifikasjonskoden i regnskapssystemet.~~
  - a. ~~Oppbevaringsløsningen har en søkefunksjon hvor identifikasjonskoden registreres og dokumentasjonen hentes opp. Den underliggende koblingstabellen i oppbevaringsløsningen,~~

~~som forteller hvilken fil som inneholder dokumentasjonen knyttet til hver enkelt identifikasjonskode blir en del av kontrollsporet.~~

- ~~b. Filen som inneholder dokumentasjonen navngis med identifikasjonskoden, og filene oppbevares samlet og fortløpende. Det er ikke tilstrekkelig at identifikasjonskoden er påført dokumentasjonen før skanning; identifikasjonskoden må i tillegg fremgå av filnavnet slik at filen enkelt kan gjenfinnes. En fil kan inneholde dokumentasjon av flere transaksjoner eller regnskapsmessige disposisjoner, så lenge filnavnet viser hvilke identifikasjonskoder filen omfatter.~~

~~Dersom det ikke er åpenbart for en kontrollør hvordan skannet dokumentasjon av bokførte opplysninger kan gjenfinnes, eller hvordan bruken av identifikasjonskoder gjør det mulig å kontrollere at dokumentasjonen er fullstendig, kan dette medføre behov for dokumentasjon av kontrollsporet (jf. punkt 3).~~

~~Ved skanning av dokumentasjon av bokførte opplysninger tildeles i noen tilfeller et skanningsnummer i skanningssystemet. Skanningsnummeret er entydig for det skannede dokumentet. Dersom skanningsnummeret skal kunne benyttes som identifikasjonskode i den videre bokføringen, må skanningsnummeret tilfredsstillende samtlige krav til identifikasjonskoder.~~

### 2.3.5 Dispensasjon

~~Bokføringsloven § 6 siste ledd inneholder en dispensasjonsadgang, hvor det ved enkeltvedtak kan gjøres unntak fra kravet om nummerering av dokumentasjon.~~

### 2.3.4 ~~2.3.6~~ Nummerering av salgsdokumentsalgsdokumenter

Bokføringsforskriften § 5-1-3 første ledd, jf. § 5-1-1 første ledd nr. 1, inneholder krav til nummerering av salgsdokumenter. Dette er et krav om nummerering av en spesifikk form for dokumentasjon, og må ikke forveksles med det generelle kravet til nummerering ~~eller annen-identifisering av dokumentasjon av bokførte opplysninger av bilag~~. Reglene om nummerering av salgsdokumenter omfattes ikke av denne standarden.

## 3. Dokumentasjon av kontrollsporet

### 3.1 ~~3.1~~ Betinget dokumentasjonsplikt

**Dokumentasjon av kontrollsporet skal utarbeides dersom det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering på en enkel måte.**

Plikten til å dokumentere kontrollsporet gjelder etter bokføringsloven kun når denne dokumentasjonen er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på en enkel måte. Utgangspunktet for kontroll vil i de fleste tilfeller imidlertid være pliktig regnskapsrapportering, for eksempel

- ~~• omsetningsoppgaver for merverdiavgift~~

- ~~a-meldinger for lønnsopplysningspliktige ytelser, skattetrekk og arbeidsgiveravgift~~
- ~~ligningsoppgaver (selvangivelse eller selskapsoppgave med vedlegg)~~
- mva-meldinger
- a-meldinger
- skattemelding
- årsregnskap

Plikten til å dokumentere kontrollsporet gjelder derfor både når det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger, og når det er nødvendig for å kunne kontrollere pliktig regnskapsrapportering.

Kontroll lar seg enkelt gjennomføre dersom en ekstern kontrollør, ~~slik denne er definert i punkt 2.2~~, er i stand til å gjennomføre kontroll uten vesentlig bistand fra den bokføringspliktige. I slike tilfeller vil særskilt dokumentasjon av kontrollsporet normalt ikke være påkrevet krav. Dette vil være aktuelt for logiske og nærmest selvsyklende kontrollspor, hvor det er åpenbart hvordan bokføringen skjer og hvordan dokumentasjonen/bilagene oppbevares.<sup>7</sup> Det forutsettes at det i slike tilfeller er enkelt å kartlegge kontoplanen, samt hvilke serier med identifikasjonskoder, bilagsnumre, andre tilordningskoder enn kontoplanen<sup>8</sup> og behandlingkoder (for eksempel MVA-koder) som benyttes. En ekstern kontrollør bør etter en innføring i regnskapssystemet, arkiveringsrutiner oppbevaringsrutiner mv., være i stand til å arbeide selvstendig med kontroll av bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering.

På den annen side er kontrollsporet normalt ikke enkelt å følge dersom en ekstern kontrollør jevnlig i sitt arbeide må henvende seg til den bokføringspliktige for å få bistand med å finne frem i regnskapssystemet, de bokførte opplysningene, underliggende dokumentasjon/bilagene mv.

### 3.1.1 ~~3.1.1~~ Transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner

Omfanget av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner er i utgangspunktet ikke avgjørende for om kontrollsporet er enkelt å forstå eller ikke. Dette må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Av større viktighet er en vurdering av om foretaket har mange ulike typer transaksjoner og disposisjoner, med ulike typer dokumentasjon/bilag og ulike kontrollspor. I slike tilfeller kan kontrollsporet bli såpass komplisert at dokumentasjon av dette blir nødvendig.

~~De fleste bokføringspliktige har sannsynligvis et enkelt kontrollspor, som det ikke er plikt til å dokumentere. Dette gjelder særlig for små og mellomstore foretak. Slike foretak har gjerne få virksomhetsområder, liten geografisk spredning, standard programvare, et fåtall personer involvert i bokføringen mv.~~

~~For store virksomheter, for eksempel foretak i børsnoterte konsern og foretak med internasjonal virksomhet, vil det i større utstrekning forventes dokumentasjon av kontrollsporet.~~

<sup>7</sup> Jf. NOU 2002: 20 Ny bokføringslov punkt 7.3.1.

<sup>8</sup> For eksempel kundekoder og leverandørkoder.

~~I enkelte bransjer er kontrollsporet i mange tilfeller enkelt, for eksempel i tradisjonell handelsvirksomhet. I bransjer der omfanget av systemgenererte poster er betydelig er kontrollsporet i noen tilfeller mer komplisert.~~

### 3.1.2 ~~3.1.2~~ Teknologi og programvare

Kravet til dokumentasjon av kontrollsporet er uavhengig av teknologi, herunder bruk av ~~IT-internett- eller skybaserte regnskapssystemer eller kunstig intelligens (AI)~~. Det er kontrollsporet mellom ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger, bilag, bokføring~~ (spesifikasjoner) og pliktig regnskapsrapportering som skal være enkelt å forstå.

Likevel er det slik at ~~det for manuelle (papirbaserte) regnskapssystemer dokumentasjon av kontrollsporet~~ ofte vil ~~eksistere et kontrollspor som ikke krever særskilt dokumentasjon. Før være nødvendig for~~ mer komplekse ~~IT-baserte~~ regnskapssystemer ~~vil dokumentasjon av kontrollsporet ofte være påkrevet~~, særlig ved et visst omfang av systemgenererte poster. Systemgenererte poster og dokumentasjon av slike omhandles i punkt 3.3. ~~Også i tilfeller hvor det samlede regnskapssystemet består av flere deler, typisk flere ulike IT-løsninger, kan det være nødvendig å dokumentere kontrollsporet for at det skal bli enkelt for eksterne kontrollører å finne frem mellom bilag, bokføring og pliktig regnskapsrapportering.~~

Det kan eksistere ~~flere underspesifikasjoner og sideordnede~~ spesifikasjoner ~~av pliktig regnskapsrapportering for den samme bokføringspliktige, jf. punkt 2.1.3. Konsolidering av spesifikasjoner og sporbarhet, herunder dokumentasjon av som kompliserer~~ kontrollsporet, ~~omtales i NBS 8 Sideordnede spesifikasjoner slik grad at kontrollsporet må dokumenteres, jf. punkt 3.1.2 og 2.1.3.2.~~

### 3.1.4 Tvilstilfeller

Dersom den bokføringspliktige er usikker på om det foreligger plikt til å dokumentere kontrollsporet eller ikke, men kommer til at dette ikke er tilfellet, kan det utarbeides en kort beskrivelse som begrunner konklusjonen. En slik beskrivelse kan være nyttig for den bokføringspliktige dersom det senere stilles spørsmål ved hvorfor dokumentasjon av kontrollsporet ikke er utarbeidet. Den bokføringspliktige kan gjennom beskrivelsen vise at behovet for dokumentasjon av kontrollsporet er vurdert.

## 3.2 ~~3.2~~ Omfang av og innhold i dokumentasjonen

~~Dersom dokumentasjon~~ Dokumentasjonen av kontrollsporet ~~er nødvendig, skal dokumentasjonen~~ være strukturert og organisert på en måte som gjør det mulig for en ekstern kontrollør å forstå kontrollsporet. Dokumentasjonen skal omfatte

## opplysninger som er nødvendige for at en ekstern kontrollør kan etterprøve bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering.

~~Formålet med dokumentasjonen av kontrollsporet er å gi den informasjon som en ekstern kontrollør behøver, for enkelt å kunne kontrollere bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering.~~

Dokumentasjonen av kontrollsporet bør være så utfyllende og omfattende at en ekstern kontrollør kan etterprøve bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering uten vesentlig bistand fra den bokføringspliktige. Det er flere grunner til dette, for eksempel at

- det kan ha gått lang tid mellom bokføringen og kontrollen, og programvare og/eller nøkkelpersoner kan være skiftet ut i mellomtiden, slik at den bokføringspliktige selv ikke på en enkel måte kan yte tilstrekkelig bistand i forbindelse med kontrollen
- den bokføringspliktige virksomheten kan være avviklet (for eksempel ved konkurs), slik at nøkkelpersoner ikke lenger er tilgjengelige for bistand i forbindelse med kontrollen

Dokumentasjonen av kontrollsporet bør utformes og organiseres slik at en ekstern kontrollør enkelt kan sette seg inn i kontrollsporet. Oppbyggingen bør være strukturert og logisk. For øvrig er det opp til den bokføringspliktige å bestemme hvordan dokumentasjonen utformes. Dokumentasjonen kan inneholde flytdiagrammer, tabeller, ren tekst, en kombinasjon av disse, eller andre former for beskrivelser.

Eksterne kontrollører tar som oftest utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering. Derfra ønsker de å finne frem til den underliggende bokføringen og bilagene som dokumenterer bokføringen. Dokumentasjonen av kontrollsporet bør derfor normalt ta utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering for foretaket, og beskrive hvordan kontrollsporet kan følges fra postene i rapporteringen via bokførte opplysninger til bilagene.

Det vil ikke alltid være plikt til å dokumentere samtlige deler av kontrollsporet for alle typer transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner. Det er de delene av kontrollsporet som ikke er enkle å følge som må dokumenteres. Dette kan gjelde enkelte typer transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner (for eksempel kun salgstransaksjoner), eller deler av kontrollsporet (for eksempel kun mellom bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering).

Med henblikk på formålet, bør dokumentasjonen ikke ha fokus på interne rutiner knyttet til bokføringsarbeidet (ikke en »«rutinebeskrivelse»» eller intern »«bokføringshåndbok»»). Av samme grunn bør dokumentasjonen heller ikke vektlegge intern kontroll, altså aktiviteter den bokføringspliktige gjennomfører for å sørge for at bokføringen blir korrekt. Siden dokumentasjonen skal være til hjelp for eksterne kontrollører, ikke for IT-personell, bør omfanget av tekniske beskrivelser av IT-systemer mv. begrenses. Hvis det anses hensiktsmessig kan noe IT-dokumentasjon likevel inntas, for eksempel for å vise hvordan systemgenererte poster utarbeides oppstår, bokføres og kan etterprøves (se punkt 3.3).-

Dokumentasjonen av kontrollsporet kan integreres i annen dokumentasjon, for eksempel i dokumentasjon av bokføringsrutiner og intern kontroll, men dette bør skje på en måte



som sikrer at en ekstern kontrollør enkelt kan forstå kontrollsporet. Dokumentasjonen av kontrollsporet bør videre være et samlet dokument, og ikke bestå av spredte fragmenter, for eksempel i ulike brukerhåndbøker, rutinebeskrivelser, interne kontrolldokumenter mv. Det kan henvises fra dokumentasjonen av kontrollsporet til slike andre dokumenter, men da må også disse underdokumentene oppbevares uendret i hele oppbevaringsperioden, jf. punkt 3.4.

~~Grunnlaget for dokumentasjonen av kontrollsporet kan for eksempel være en oversikt over pliktig regnskapsrapportering for foretaket, og hvordan kontrollsporet kan følges fra postene i rapporteringen via bokførte opplysninger til dokumentasjonen. Likeledes kan grunnlaget være en oversikt over typer transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som forekommer i bokføringen, og hvordan kontrollsporet kan følges fra bokførte opplysninger til underliggende dokumentasjon og etterfølgende rapportering.~~

Kravene til innhold i dokumentasjonen av kontrollsporet er ikke uttømmende; den bokføringspliktige må selv vurdere hva dokumentasjonen av kontrollsporet bør inneholde for at ekstern kontroll av bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering skal bli tilstrekkelig enkel.

~~Det vil ikke alltid være plikt til å dokumentere samtlige deler av kontrollsporet for alle typer transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner. Det er de delene av kontrollsporet som ikke er enkle å følge som må dokumenteres. Dette kan gjelde enkelte typer transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner (for eksempel kun salgstransaksjoner), eller deler av kontrollsporet (for eksempel kun mellom bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering).~~

Uavhengig av dokumentasjonen av kontrollsporet, krever bokføringsloven § 14 at den bokføringspliktige skal gi offentlige kontrollmyndigheter nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet.<sup>9</sup> Det samme gjelder andre som den bokføringspliktige helt eller delvis har overlatt bokføring og/eller oppbevaring av regnskapsmaterialet til (for eksempel ekstern regnskapsfører). Bistandsplikten er særlig viktig i de tilfeller hvor kontrollsporet er svært ~~omfattende og/eller~~ komplekst.-

~~De grunnleggende prinsipper og nødvendige handlinger som er skrevet med uthevet tekst i punkt 3.2.1 til 3.2.3, må leses i sammenheng med at dokumentasjon av kontrollsporet kun er påkrevet dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger på en enkel måte. Dokumentasjonen vil ikke være påkrevet dersom dette ikke er nødvendig for kontroll. Kravene til innhold i dokumentasjonen er ikke uttømmende; den bokføringspliktige må selv vurdere hva dokumentasjonen av kontrollsporet bør inneholde for at ekstern kontroll av bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering skal bli tilstrekkelig enkel.~~

### **3.2.1 Dokumentasjon av bokførte opplysninger**

~~Dersom det er nødvendig for etterkontroll, skal dokumentasjonen av kontrollsporet beskrive hva den bokføringspliktige anser som dokumentasjon av bokførte opplysninger~~

<sup>9</sup> For revisjonspliktige følger det av revisorloven § 5-2  ~~tredje ledd 2~~ at den ~~revisjonspliktige~~ reviderte skal gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser ~~revisor finner nødvendig~~, og gi ~~revisor adgang til~~ de opplysninger ~~dette krever~~ revisor finner nødvendig for utførelsen av sitt oppdrag.

### 3.2.1 Dokumentasjon av kontrollspor vedrørende bilag

Dokumentasjonen av kontrollsporet skal beskrive hva den bokføringspliktige anser som bilag for de ulike typene transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som forekommer i bokføringen, samt hvordan dokumentasjonen bilagene kan gjenfinnes.

For enkelt å kunne følge kontrollsporet mellom bokførte opplysninger og ~~dokumentasjonen av disse bilag~~, må en ekstern kontrollør vite hva som utgjør den bokføringspliktiges ~~dokumentasjon av bokførte opplysninger bilag~~.

Som nevnt i punkt 2.1.1 ~~stiller bokføringsregelverket få krav kan bilag sendes til format for dokumentasjon av bokførte opplysninger, den bokføringspliktige på ulike måter.~~ Denne friheten kan i enkelte tilfeller skape usikkerhet knyttet til hva som anses som ~~dokumentasjonen av de bokførte opplysningene bilagene~~, for eksempel

- i tilfeller hvor samme ~~dokumentasjon bilag~~ mottas i flere formater (for eksempel både pr. post og i e-post)
- i tilfeller hvor ~~dokumentasjonen bilag~~ oppbevares i et annet format enn ~~den~~ ble mottatt (for eksempel ved skanning av mottatte ~~papirdokumenter papir bilag~~)
- i tilfeller hvor flere utgaver av samme ~~dokumentasjon bilag~~ oppbevares (for eksempel ett eksemplar som benyttes i bokføringen og ett eksemplar som benyttes til interne kontrollformål)

Dersom det kan oppstå slik usikkerhet, ~~bør skal~~ dokumentasjonen av kontrollsporet beskrive hva den bokføringspliktige anser som ~~oppbevaringspliktig dokumentasjon av bokførte opplysninger oppbevaringspliktige bilag~~ for ulike typer transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner.

I enkelte tilfeller kan det være nødvendig å beskrive hvordan ~~dokumentasjonen av de bokførte opplysningene bilagene~~ kan gjenfinnes, for eksempel ved elektronisk oppbevaring- (~~herunder i skyløsninger~~). En slik beskrivelse vil ofte ikke være nødvendig i integrerte systemer, hvor dokumentasjonen kan hentes opp direkte fra skjermbildet som viser de bokførte opplysningene for transaksjonen eller den regnskapsmessige disposisjonen. Situasjonen vil være en annen dersom det opprinnelige systemet ikke lenger er tilgjengelig. I slike tilfeller må kontrollen baseres på ferdig produserte spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, eller bokførte opplysninger som er overført til annen programvare, datavarehus, ~~skyløsning~~ mv.<sup>10</sup> I slike tilfeller ~~bør skal~~ dokumentasjonen av kontrollsporet beskrive hvordan en ekstern kontrollør kan gjenfinne ~~dokumentasjonen av de bokførte opplysningene bilagene~~.

<sup>10</sup> Husk også krav til elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger i 3.5 år og gjengivelse i standardformatet SAF-T Regnskap, jf. bokføringsloven § 13b, bokføringsforskriften § 7-7 og § 7-8 og NBS 3 Elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år.

### 3.2.2 Identifikasjonskoder

#### ~~3.2.2 Dersom det er nødvendig for etterkontroll, skal dokumentasjonen~~ Bilagsnummerering

Dokumentasjonen av kontrollsporet skal beskrive den bokføringspliktiges system for ~~nummerering eller annen identifisering av dokumentasjon av bokførte opplysninger~~ bilagsnummerering, herunder hvordan det er mulig å kontrollere at ~~dokumentasjonen~~ bilagene er ~~fullstendig~~ fullstendige.

~~Kontrollsporet mellom bokførte opplysninger og dokumentasjon av bokførte opplysninger benevnes identifikasjonskoder. Kravene til identifikasjon av dokumentasjon av bokførte opplysninger~~ bilagsnummerering er nærmere omtalt i punkt 2.3.

Dersom den bokføringspliktiges system for ~~nummerering eller annen identifisering av dokumentasjon av bokførte opplysninger~~ bilagsnummerering ikke er åpenbart, eller det ikke er enkelt å se hvordan nummereringen/~~identifiseringen~~ gjør det mulig å kontrollere at ~~dokumentasjonen~~ bilagene er ~~fullstendig, bør~~ fullstendige, skal dokumentasjonen av kontrollsporet beskrive hvordan kontroll kan gjennomføres.

#### ~~3.2.13.2.3~~ 3.2.3 Tilordningskoder

~~Dersom det er nødvendig for etterkontroll, skal dokumentasjonen~~ Dokumentasjonen av kontrollsporet skal inneholde en beskrivelse av relevante tilordningskoder som benyttes i bokføringen.

Tilordningskoder benyttes i bokføringen for å systematisere, gruppere og sortere bokførte opplysninger. Vanlige eksempler på tilordningskoder er

- kontokoder
- kundekoder
- leverandørkoder
- prosjektkoder (for bokføringspliktige innenfor bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri, jf. bokføringsforskriften delkapittel 8-1)

Ved kontroll er det sentralt å kjenne til de tilordningskoder som benyttes, og som styrer den videre systematiseringen av bokførte opplysninger i spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering. Det ~~viler~~ likevel ikke ~~være~~ nødvendig å utarbeide egen dokumentasjon av tilordningskoder som fremgår av annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. For eksempel skal kontokoder fremgå av kontospesifikasjonen, kunde- og leverandørkoder skal fremgå av kunde- og leverandørspesifikasjonene mv.

Enkelte tilordningskoder benyttes ikke i forbindelse med utarbeidelse av spesifikasjoner eller pliktig regnskapsrapportering, men utelukkende til interne formål. Et eksempel på dette er avdelingskoder. Avdelingskoder er vanligvis ikke relevante for kontroll av

bokførte opplysninger eller pliktig regnskapsrapportering, og behøver derfor heller ikke beskrives i dokumentasjonen av kontrollsporet.

### 3.3 ~~3.3~~ Systemgenererte poster

**Dersom det er nødvendig for etterkontroll, skal dokumentasjonen** Dokumentasjonen av kontrollsporet **skal** inneholde opplysninger om grunnlagsdata, behandlingkoder, faste data, beregningsmetoder og annet som behøves for å etterprøve systemgenererte poster.

Systemgenererte poster kjennetegnes ved at regnskapssystemet innhenter grunnlagsdata, og basert på behandlingkoder i bokføringen benytter faste data til å beregne beløpene som skal bokføres. Bokføringen skjer deretter automatisk i regnskapssystemet. Det vil i slike tilfeller ikke eksistere ~~tradisjonell dokumentasjon av de bokførte opplysningene~~ tradisjonelle bilag, og dokumentasjonen av kontrollsporet vil ofte være den eneste dokumentasjonen som viser en ekstern kontrollør hvordan bokføringen kan verifiseres.

Grunnlagsdata er den informasjon som regnskapssystemets beregninger baserer seg på. Et enkelt eksempel på dette kan være en bokført fordring i Euro, som regnskapssystemet automatisk skal omregne til norske kroner med balansedagens kurs. Faste data er data som påvirker eller er knyttet til en ubestemt mengde transaksjoner. I eksemplet vil faste data typisk være valutakurser som skal benyttes i beregningen. Behandlingskoder er opplysninger som bestemmer hvilken behandling grunnlagsdataene skal underlegges – herunder hvilke faste data som skal benyttes for beregning av systemgenererte poster. I eksempelet vil en valutakode typisk registreres på tidspunkt for bokføring av fordringen, for å indikere hvilken valuta som skal benyttes i omregningen.

Eksempler på systemgenererte poster, grunnlagsdata, faste data og behandlingkoder:

Systemgenerert post	Grunnlagsdata	Faste data	Behandlingskoder
Forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift	Bokførte kjøpstransaksjoner	Merverdiavgiftssatser og fradragssøkler	Merverdiavgiftskoder
Renter på konsernmellomværender	Bokførte mellomværender	Rentesatser	Rentekoder
Urealiserte valutagevinster og valutatap på pengeposter	Bokførte pengeposter i utenlandsk valuta	Valutasatser	Valutakoder
Renteinntekter på utlån i bankvirksomhet	Utlånssaldo	Rentesatser	Rentekoder
Premiereserver i forsikringsvirksomhet	Formelverk og tariffier	Dødelighet, pensjonsalder, lønnsutvikling etc.	Pensjonsavtaletype

For å kunne etterprøve beregningen som regnskapssystemet har gjennomført, behøver kontrolløren kjennskap til de koder og faste data regnskapssystemet

benytter, samt en beskrivelse som viser hvilke konkrete beregninger som gjennomføres.

### 3.3.1 ~~3.3.1~~ Behandlingskoder

Det er ikke nødvendig at den bokføringspliktige vedlikeholder egne oversikter over behandlingskoder som fremkommer av annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. Et eksempel på dette kan være merverdiavgiftkodene, dersom kodene og deres betydning fremgår direkte av spesifikasjonen av merverdiavgift.

### 3.3.2 ~~3.3.2~~ Faste data

Det er ikke behov for å vedlikeholde oversikter over faste data som ~~styres av~~kommer fra eksterne ~~forhold~~kilder, og som er entydige og ~~allment~~offentlig tilgjengelige. Dette vil blant annet gjelde satser for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift mv. Bokføringspliktige skal imidlertid dokumentere ~~eksternt kontrollerte~~ faste data ~~fra eksterne kilder~~ som ikke er entydige ~~eller offentlig tilgjengelige~~, for eksempel valutakurser. Disse kan variere fra bank til bank. En henvisning til hvilken kilde som benyttes ~~vil være~~er tilstrekkelig. ~~hvis den eksterne kilden er offentlig tilgjengelig.~~

Faste data som styres internt skal dokumenteres, for eksempel rentesatser benyttet ved systembaserte renteberegninger, fordelingsnøkler for forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift mv.

## 3.4 ~~3.4~~ Endringer i kontrollsporet og oppbevaring av dokumentasjonen

Dokumentasjon av kontrollsporet skal oppbevares ordnet og betryggende sikret mot ~~urettmessig~~ ødeleggelse, tap og endring - i den oppbevaringsperioden som følger av bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum, ~~jf. første ledd nr. 3.~~

Dokumentasjonen av kontrollsporet skal være et grunnlag for kontroll av bokførte opplysninger i hele oppbevaringsperioden. For at formålet med bestemmelsen skal oppfylles, ~~bør~~ må dokumentasjonen kunne fremlegges for hvert enkelt regnskapsår. Ved vesentlige endringer anses det ikke tilstrekkelig at kun endringene i kontrollsporet dokumenteres, det ~~bør~~ må utarbeides ny og fullstendig dokumentasjon. Dette kan for eksempel gjelde ved bytte av regnskapssystem, med ny kontoplan, nye ~~identifikasjonskoder for dokumentasjon av bokførte opplysninger, nye tilordnings- og behandlingskoder~~bilagsserier, nye mva-koder mv.

Dersom vesentlige endringer skjer i løpet av et regnskapsår, skal både ny og gammel dokumentasjon av kontrollsporet oppbevares i hele oppbevaringsperioden.-

Ved mindre endringer i kontrollsporet antas det å være tilstrekkelig med en samlet årlig

oppdatering av dokumentasjonen, likevel slik at dokumentasjonen beskriver kontrollsporet for hele regnskapsåret. Et eksempel på dette kan være at avgiftskode X er benyttet for utgående merverdiavgift med høy sats for første halvår, mens kode Y er benyttet andre halvår.

Dersom det gjennom flere regnskapsår ikke skjer endringer i kontrollsporet, ~~viler~~ det ikke ~~være~~ nødvendig å oppbevare egen dokumentasjon av kontrollsporet for hvert regnskapsår. Dokumentasjonen skal i slike tilfeller oppbevares i den oppbevaringsperioden som gjelder for det siste regnskapsåret dokumentasjonen var aktuell for. I alle tilfeller er det nødvendig at dokumentasjonen merkes med hvilke(t) regnskapsår den vedrører.

Dokumentasjonen av kontrollsporet skal etter bokføringsloven § 13 oppbevares på samme måte som annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, herunder ordnet og betryggende sikret mot urettmessig ødeleggelse, tap og endring.-

Av praktiske hensyn kan det være hensiktsmessig å oppbevare dokumentasjonen av kontrollsporet sammen med lignende former for dokumentasjon, for eksempel

- beskrivelse av kassasystem og lønnsystem etter bokføringsforskriften § 5-3-415 tredje ledd og § 5-6 siste ledd
- dokumentasjon av risikovurdering knyttet til sikring av elektronisk regnskapsmateriale, jf. NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale*
- beskrivelse av regnskapssystemets funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder, jf. bokføringsforskriften § 7-6 annet ledd

#### 4. Ikrafttredelse

Standarden får virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2014~~2025~~ eller senere, ~~men det oppfordres til tidligere anvendelse.~~