

Høringsutkast til Norsk bokføringsstandard NBS 3

Elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år

(November 2012, oppdatert mars 2014 ~~og~~, april 2015 og oktober 2024)

Innhold

1. Innledning og virkeområde	2
2. Lov og forskrift	2
3. Når er bokførte opplysninger i utgangspunktet tilgjengelig elektronisk?	3
4. Hvilke bokførte opplysninger skal holdes elektronisk tilgjengelig?	3
5. Hva betyr begrepet "elektronisk tilgjengelighet"?	5
6. Hvordan skal de opplysningene som holdes elektronisk tilgjengelig lagres?	6
7. Hvordan skal de opplysningene som holdes elektronisk tilgjengelig sikres?	7
8. Hvordan skal bytte av regnskapssystem eller regnskapsfører håndteres?	8
9. Elektronisk tilgjengelighet eller elektronisk oppbevaring	9
10. Ikrafttredelse	9
1. Innledning og virkeområde	2
2. Lov og forskrift	2
3. Når er bokførte opplysninger i utgangspunktet tilgjengelig elektronisk?	3
4. Hvilke bokførte opplysninger skal holdes elektronisk tilgjengelig?	4
5. Hva betyr begrepet «elektronisk tilgjengelighet»?	5
6. Hvordan skal de bokførte opplysningene som holdes elektronisk tilgjengelig lagres?	7
7. Hvordan skal de bokførte opplysningene som holdes elektronisk tilgjengelig sikres?	8
8. Hvordan skal bytte av regnskapssystem eller regnskapsfører håndteres?	9
9. Elektronisk tilgjengelighet eller elektronisk oppbevaring	10
10. Gjengivelse i standardformatet SAF-T Regnskap	11
11. Ikrafttredelse	13

1. Innledning og virkeområde

Bokføringsloven krever at bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Dette gir opphav til enkelte problemstillinger, som denne standarden omhandler:

- Når er bokførte opplysninger i utgangspunktet tilgjengelig elektronisk?
- Hvilke bokførte opplysninger skal holdes elektronisk tilgjengelig?
- Hva betyr begrepet «elektronisk tilgjengelighet»?
- Hvordan skal de opplysningene som holdes elektronisk tilgjengelig lagres?
- Hvordan skal de opplysningene som holdes elektronisk tilgjengelig sikres?
- Hvordan skal bytte av regnskapssystem eller regnskapsfører håndteres?
- Hva slags elektronisk format skal opplysningene kunne gjengis i?

Standarden omhandler bestemmelsene om elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger i 3,5 år etter regnskapsårets slutt. Reglene om oppbevaring av bokførte opplysninger som grunnlag for utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering omtales kun kort, der dette anses nødvendig eller hensiktsmessig.

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.

Definisjoner

Med «regnskapssystem» menes et system bestående av en eller flere komponenter som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 3, og spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 5, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas.¹

2. Lov og forskrift

Bokføringsloven § 13b ~~første ledd~~ krever at bokførte opplysninger etter § 7 første ledd, som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Finansdepartementet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsene om elektronisk tilgjengelighet.²

Bokføringsforskriften § 7-7 utdyper kravet, og gir enkelte unntak:

- Med elektronisk tilgjengelighet menes at de bokførte opplysningene er tilgjengelig i regnskapssystemet eller lagret på annen måte.
- Ved lagring i utlandet må de bokførte opplysningene være tilgjengelig gjennom terminal eller lignende i Norge.
- Kravene til sikkerhetskopiering etter bokføringsforskriften § 7-2 gjelder tilsvarende for bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig.

¹ Jf. bokføringsloven § 4 nr. 1.

² Departementets myndighet etter denne bestemmelsen er delegert til Skattedirektoratet. Myndigheten til å treffe enkeltvedtak er delegert videre til Skattekontoret.

- Bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift, er unntatt fra kravet om å ha bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk.³
- Når en bokføringspliktig virksomhet som ikke omfattes av forrige punkt avvikles, skal bokførte opplysninger være tilgjengelig elektronisk i minst 6 måneder etter at virksomheten er avviklet.

Bokføringsforskriften § 7-1 første ledd bestemmer at bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig, skal lagres på en måte som opprettholder lesekvaliteten i hele oppbevaringsperioden.

~~I henhold til bokføringsloven § 13b annet ledd, kan departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsene om elektronisk tilgjengelighet. Dispensasjonsmyndigheten er delegert til Skattedirektoratet. Bokføringsforskriften § 7-8 krever at bokføringspliktige som skal ha bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig etter bokføringsloven § 13b, skal kunne gjengi bokførte opplysninger i standardisert form. Kravet gjelder i tillegg også for bokføringspliktige som omfattes av unntakene i § 7-7 (mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eller avviklet virksomhet), men som likevel har bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig. Skattedirektoratet fastsetter innholdet og formatet ved gjengivelse av elektronisk bokførte opplysninger i standardisert form (SAF-T Regnskap - Standard Audit File-Tax Financial).~~

3. Når er bokførte opplysninger i utgangspunktet tilgjengelig elektronisk?

Bokførte opplysninger som registreres elektronisk i regnskapssystemet anses som elektronisk tilgjengelig i utgangspunktet, dersom ikke annet følger av lov, forskrift eller god bokføringsskikk.

Bokføringsloven § 13b bestemmer at det er bokførte opplysninger *som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk*, som skal holdes tilgjengelig elektronisk i 3,5 år etter regnskapsårets slutt.

Bokføring i IT-baserte regnskapssystemer vil i utgangspunktet alltid medføre krav om elektronisk tilgjengelighet, for bokføringspliktige som har minst 5 millioner kroner i årlig omsetning eksklusive merverdiavgift. Dette gjelder uavhengig av hvilken regnskapsprogramvare som benyttes, herunder

- standard programvare kjøpt fra systemleverandør,
- programvare kjøpt fra systemleverandør, men tilpasset den bokføringspliktige,
- programvare utviklet for den bokføringspliktige av en ekstern part, og
- programvare utviklet av den bokføringspliktige selv.

Kravet til elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år gjelder også uavhengig av om den bokføringspliktige for øvrig benytter elektronisk oppbevaring av regnskapsmateriale, eller velger oppbevaring på papir. Det stilles ingen krav til filtyper, dataformat mv. for at

³ Omsetning forstås som sum driftsinntekter, jf. Skattedirektoratets uttalelse 08.12.20 om kjøp og salg av verdipapirer, punkt 3.2.

opplysningene skal anses å være elektronisk tilgjengelige. Terskelen for når de bokførte opplysningene i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, er dermed lav.

~~Bokføring på papir, hvor de bokførte opplysningene aldri har vært registrert elektronisk, medfører ikke krav til elektronisk tilgjengelighet.~~

NBS 6 *Bruk av tekstbehandlings- og regnearkprogrammer* punkt 4 konkluderer med at bokføring ~~ved bruk av regneark i tekstbehandlings- og regnearkprogrammer~~ anses som en manuell løsning for bokføring, på lik linje med anvendelse av papirbaserte regnskapssystemer. Det følger av dette at det ikke vil være krav om elektronisk tilgjengelighet til de bokførte opplysningene i ~~regnearket, tekstbehandlings- eller regnearkprogrammet. Det anses ikke som god bokførings-skikk at bokføringspliktige med 600 eller flere bilag, bokfører i tekstbehandlings- og regnearkprogrammer (se NBS 6 *Bruk av tekstbehandlings- og regnearkprogrammer*).~~

4. Hvilke bokførte opplysninger skal holdes elektronisk tilgjengelig?

Bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, og som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal holdes elektronisk tilgjengelig.

Bokføringsloven § 13b presiserer at det er bokførte opplysninger etter § 7 første ledd som skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Bokføringsloven § 7 første ledd bestemmer at bokføringspliktige skal bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering etter § 5. De bokførte opplysningene som skal holdes elektronisk tilgjengelig, er dermed de samme bokførte opplysningene som skal fremgå av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Dette er nærmere regulert i bokføringsforskriften § 3-1 og omfatter blant annet:

~~De opplysninger som minimum skal bokføres i henhold til bokføringsforskriften § 3-1, og som skal holdes elektronisk tilgjengelig i 3,5 år etter regnskapsårets slutt, er blant annet~~

- dokumentasjonsdato (vanligvis dato for utstedelse av dokumentasjonen),
- dokumentasjonshenvisning (bilagsnummer ~~eller annen identifisering~~),
- tilordningskoder, herunder
 - kontokode og kontonavn,
 - kundens kode og navn,
 - leverandørens kode, navn og organisasjonsnummer, og
 - prosjektkode⁴
- andre relevante behandlingkoder (for eksempel MVA-koder), og
- beløp.

⁴ Aktuelt ved krav til prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri, jf. bokføringsforskriften § 8-1-4.

I tillegg kommer eventuelle krav til spesifikasjoner i tilleggbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer i bokføringsforskriften kapittel 8.⁵

Bokføring defineres som registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.⁶ Det er de opplysninger som bokføres i regnskapssystemet som skal holdes elektronisk tilgjengelig i 3,5 år etter regnskapsårets slutt, ikke andre regnskapsopplysninger og regnskapsdata. Hva som omfattes av denne definisjonen avhenger av hvordan den bokføringspliktige har organisert sin bokføring. Forsystemer som fakturerings- og lønnsystemer er ofte ikke en del av regnskapssystemet. Slike forsystemer benyttes i mange tilfeller kun til å utarbeide dokumentasjon av bokførte opplysninger (for eksempel salgsdokumenter og lønnsdokumentasjon), som underbygger bokførte opplysninger i regnskapssystemet.

Dersom bokførte opplysninger derimot oppbevares i et forsystem, (underspesifikasjon⁷), blir forsystemet en del av regnskapssystemet, og de bokførte opplysningene i forsystemet må holdes elektronisk tilgjengelig i 3,5 år etter regnskapsårets slutt. Et eksempel på dette er de tilfeller hvor kundespesifikasjonen føres i faktureringsystemet, mens kontoen for kundefordringer i kontospesifikasjonen kun viser aggregerte tall (for eksempel endring pr. regnskapsperiode). Dokumentasjonsdato, dokumentasjonshenvisning, kundekode, beløp mv. for hver enkelt transaksjon finnes i slike tilfeller kun i faktureringsystemet, og må holdes elektronisk tilgjengelig der i 3,5 år og kunne gjengis i standardisert form (se punkt 10).

Annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, eller andre regnskapsdata enn det som omtales over, omfattes i utgangspunktet ikke av kravet til elektronisk tilgjengelighet, ~~men dette. Dette er selvfølgelig~~ ikke til hinder for at også andre bokførte opplysninger enn de som følger av minimumskravene holdes elektronisk tilgjengelig. Avhengig av hvilke opplysninger det dreier seg om, kan det være krav om at også disse skal kunne gjengis i standardisert form.

5. Hva betyr begrepet "elektronisk tilgjengelighet"?

Bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig skal kunne overføres fra regnskapssystemet eller annen lagringsløsning til ekstern programvare for kontroll og dataanalyse. Det skal ikke være nødvendig med behandling av de bokførte opplysningene for å gjøre disse elektronisk tilgjengelig.

Formålet med bestemmelsen om elektronisk tilgjengelighet er at de bokførte opplysningene skal være tilgjengelige for etterkontroll, på en måte som letter eksterne kontrollørers arbeid sammenlignet med kun å basere kontrollarbeidet på ferdig utarbeidete spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering.⁸

⁵ For eksempel prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri, jf. bokføringsforskriften § 8-1-3.

⁶ Jf. NOU 2002:20 *Ny bokføringslov* punkt 4.3.3.

⁷ Jf. bokføringsforskriften § 3-1 femte ledd og NBS 2 Kontrollsporet punkt 2.1.1

⁸ Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 11.5.2 og Ot.prp. nr. 46 (2003–2004) *Om lov om bokføring (bokføringsloven)* punkt 12.4.3.

~~Under hensyn til dette formålet anses det å være nødvendig at De bokførte opplysninger opplysningene skal kunne overføres til og analyseres enhver tid, i regneark, database eller andre analyseverktøy. perioden på 3,5 år, være elektronisk tilgjengelig. Det vil normalter ikke være tilstrekkelig at de bokførte opplysningene er søkbare basert på angitte kriterier, for eksempel slik at det kan søkes etter tekst eller beløp i en rapportfil (pdf/PDF mv.). Det vil heller ikke være tilstrekkelig at det kan gjennomføres fritekstsøk i en harddisk.~~

~~Det legges til grunn at de bokførte opplysningene til enhver tid, i perioden på 3,5 år, skal være elektronisk tilgjengelig. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene kan gjøres elektronisk tilgjengelige, for eksempel gjennom skanning og bruk av programvare for tekstgjenkjenning.~~

Utgangspunktet er at historiske data er tilgjengelig i regnskapssystemet.⁹ Dette utelukker ikke at det kan finnes andre løsninger. Det sentrale er at muligheten for etterkontroll ikke forringes. Følgende er tre eksempler på akseptable løsninger for elektronisk tilgjengelighet:

1. Tilgjengelighet i regnskapssystemet opplysningene opprinnelig ble bokført i.
2. Tilgjengelighet gjennom en sikkerhets kopi, med mulighet for tilbakelegging til regnskapssystemet opplysningene opprinnelig ble bokført i.
3. Tilgjengelighet fra tabeller, databaser, datavarehus eller lignende, som de bokførte opplysningene ble overført til fra det regnskapssystemet opplysningene opprinnelig ble bokført i.
4. Lagring av fil(er) i standardisert format etter bokføringsforskriften § 7-8 første ledd, forutsatt at alle spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering kan utledes av filen(e).¹⁰

Overføring fra regnskapssystemet til andre lagringsløsninger omtales i punkt 8.

~~● Bokføringsloven og forskriften stiller ikke krav til standard dataformat for overføring av bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig, og det foreligger heller ingen allmenngyldig oversikt over standard dataformater. Hensikten med standard dataformat er at ulike systemer kommuniserer på ett eller flere felles språk, noe som ville gjøre det enklere for kontrollmyndighetene å overføre og analysere bokførte opplysninger i egne verktøy. Dersom det utvikles en norm for standard dataformat, bør denne legges til grunn ved overføring av bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig.~~

~~Det kan vanskelig stilles krav om at den bokføringspliktige skal ha kompetanse til å overføre data i ønskede formater mv. tilpasset kontrollørens behov og verktøy, så lenge det ikke stilles krav til standard dataformat. Kontrolløren må selv være i stand til å behandle de data som mottas fra den bokføringspliktige, herunder for eksempel lese inn, konvertere, sortere og tolke datafilen. Likevel er det nødvendig at den bokføringspliktige kjenner regnskapssystemets funksjonalitet for eksport av datafiler, og er i stand til å gi den nødvendige bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet (jf. bokføringsloven § 14). Videre må den bokføringspliktige kunne forklare feltene i datafilen (tabellen) som eksporteres, slik at kontrolløren får en korrekt forståelse av de data som overføres. Dette kan for eksempel omfatte beskrivelse av ulike felter for angivelse av tidspunkter (dokumentasjonsdato, forfallsdato, bokføringsdato, regnskapsperiode mv.), felter for behandlingkoder (merverdiavgiftskoder mv.) og så videre. Bistandsplikten gjelder tilsvarende for andre som~~

⁹ Jf. NOU 2002: 20 Ny bokføringslov punkt 11.5.2.

¹⁰ Grunnlaget for utarbeidelse av spesifikasjon av eliminerings og andre posterings ved utarbeidelse av konsernregnskap bokføres ikke i regnskapssystemet, og vil derfor ikke kunne utledes av en SAF-T Regnskap fil.

~~den bokføringspliktige har overlatt lagringen av bokførte opplysninger til, for eksempel ekstern regnskapsfører.~~

6. Hvordan skal de **bokførte** opplysningene som holdes elektronisk tilgjengelig lagres?

Bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk skal holdes elektronisk tilgjengelig i Norge i 3,5 år etter regnskapsårets slutt, dersom ikke annet følger av lov eller forskrift.

Kravene til

- oppbevaring av bokførte opplysninger eller spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, og
- elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger,

er to ulike bestemmelser, med ulike formål og ulike krav til lagringstid, lagringssted, sikring mv. Dette utdypes nærmere i punkt 9. I det videre omtales kun de spesifikke kravene som gjelder bokførte opplysninger som skal holdes elektronisk tilgjengelig i 3,5 år etter regnskapsårets slutt¹¹.

Minste lagringstid for bokførte opplysninger som holdes tilgjengelig elektronisk er 3,5 år etter regnskapsårets slutt. Det eneste generelle unntaket fra dette er når en bokføringspliktig virksomhet avvikles. I slike tilfeller skal bokførte opplysninger være tilgjengelig elektronisk i minst 6 måneder etter at virksomheten er avviklet¹². Virksomheten anses avviklet når melding er sendt til Foretaksregisteret, Enhetsregisteret eller tilsvarende¹³. For øvrig kan [Skattedirektoratets skattekontoret](#) gi dispensasjon til kortere lagringstid eller sletting av de bokførte opplysningene.

Bestemmelsen om elektronisk tilgjengelighet er ikke et oppbevaringskrav, og det følger av dette at kravene til oppbevaringssted i bokføringsloven og bokføringsforskriften ikke gjelder^{14,15}. Dette gjelder kun så lenge ikke samme datasett også benyttes for oppbevaringsformål, se punkt 9. Den bokføringspliktige står fritt til å velge hvor de bokførte opplysningene lagres. Ved lagring i utlandet må de bokførte opplysningene være tilgjengelig gjennom terminal eller lignende i Norge, slik at eksterne kontrollører enkelt får tilgang til opplysningene ved behov.

Det er den bokføringspliktige som har ansvaret for å sikre at elektronisk tilgjengelighet opprettholdes i 3,5 år. Dette gjelder uavhengig av om den bokføringspliktige benytter seg av en ekstern regnskapsfører eller fører regnskapet selv, og uavhengig av hvilket

¹¹ Ved oppbevaring av bokførte opplysninger som grunnlag for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2, gjelder andre krav til oppbevaringstid, oppbevaringssted mv. Disse kravene omhandles ikke i denne standarden. Se for øvrig punkt 9.

¹² Ved avvikling av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper vil avviklingsstyret være ansvarlig for elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger i 6 måneder etter at virksomheten er avviklet, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 16-10 tredje ledd.

¹³ Jf. NOU 2002:20 *Ny bokføringslov* punkt 11.5.2.

¹⁴ Jf. NOU 2002:20 *Ny bokføringslov* punkt 11.5.2.

¹⁵ Jf. NOU 2002:20 *Ny bokføringslov* punkt 11.5.2.

regnskapssystem som benyttes og om det er et lokalt installert eller et skybasert regnskapssystem.

7. Hvordan skal de **bokførte** opplysningene som holdes elektronisk tilgjengelig sikres?

Det skal foreligge en sikkerhets kopi av bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig, og opplysningene skal lagres på en måte som opprettholder lesekvaliteten i hele lagringsperioden på 3,5 år etter regnskapsårets slutt.

Kravet til elektronisk tilgjengelighet er ikke et oppbevaringskrav. Dette betyr at kravene til sikring av regnskapsmateriale i bokføringsloven § 13 tredje ledd, bokføringsforskriften kapittel 7 og NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale* i utgangspunktet ikke gjelder for bokførte opplysninger som holdes tilgjengelig elektronisk.¹⁶ Det finnes to unntak fra dette:

1. Sikkerhetskopiering

Bokføringsforskriften § 7-7 annet ledd bestemmer at kravene til sikkerhetskopiering etter § 7-2 gjelder tilsvarende for bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig. Sikkerhetskopiering sikrer tilgjengeligheten til de bokførte opplysningene. For ytterligere veiledning om kravene til sikkerhetskopiering, se bokføringsforskriften § 7-2 og NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale* ~~punkt 6.2.6.4.~~

For bokførte opplysninger som holdes tilgjengelig elektronisk stilles det ikke særskilte krav til lagringssted, noe som også gjelder for sikkerhetskopien. Lagringstiden for sikkerhetskopien vil som for originalen, være 3,5 år etter regnskapsårets slutt.

2. Lagringsmåte som opprettholder lesekvaliteten

Bokføringsforskriften § 7-1 første ledd krever at bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig, skal lagres på en måte som opprettholder lesekvaliteten i hele lagringsperioden.

~~Det bør velges et lagringsmedium (harddisk, DVD-plate, minnepinne mv.) som forventes å være lesbart i minst 3,5 år etter regnskapsårets slutt. Hvis produsenten av lagringsmediet oppgir at perioden for lesbarhet er minst like lang som lagringsperioden, trenger ikke den bokføringspliktige å gjennomføre ytterligere handlinger enn å sikre at de bokførte opplysningene er lagt over på mediet, og at de kan leses. Hvis produsenten ikke garanterer at mediet er lesbart i hele oppbevaringsperioden, bør den bokføringspliktige sikre at opplysningene kopieres fra gammelt til nytt medium i løpet av lagringsperioden. Frekvensen av kopieringen avhenger av hvor lenge lagringsmediet forventes å være lesbart.~~

Det gjøres oppmerksom på at annet regelverk enn bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk inneholder krav til sikring av konfidensialitet vedrørende informasjon som kan være en del av bokførte opplysninger. Dette gjelder for eksempel

¹⁶ Dersom bokførte opplysninger oppbevares elektronisk som grunnlag for utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2, gjelder kravene til sikring mot ødeleggelse, tap og endring i sin helhet. Disse kravene omhandles ikke av denne standarden. Se for øvrig punkt 9.

personopplysningsloven, ~~personopplysningsforskriften, verdipapirhandelloven, forskrift om sikkerhetsgraderte anskaffelser mv.~~¹⁷ Annet regelverk kan også begrense friheten til å velge lagringssted.

8. Hvordan skal bytte av regnskapssystem eller regnskapsfører håndteres?

Ved bytte av lagringsløsning skal tilgjengeligheten til og muligheten for analyser av de bokførte opplysningene ikke forringes. Kontrollsporet mellom pliktig regnskapsrapportering, bokførte opplysninger og dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag) skal opprettholdes.

Som utgangspunkt skal historiske data være tilgjengelig i regnskapssystemet. Dette kan skape problemer for enkelte bokføringspliktige ved skifte av ekstern regnskapsfører, ved skifte av regnskapssystem, ved avvikling mv. Mange Noen bokføringspliktige vil i slike situasjoner ønske å produsere spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, og slette de elektronisk lagrede opplysningene i regnskapssystemet.

Problemene med elektronisk tilgjengelighet antas å være størst for de minste virksomhetene. Det er derfor innført unntak for bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift, samt for virksomheter som avvikles. Videre er adgangen til å søke om dispensasjon fra tilgjengelighetskravet, for hele eller deler av perioden på 3,5 år, særlig aktuell for eksempel ved bytte av regnskapssystem eller regnskapsfører.

Dersom en bokføringspliktig virksomhet verken kommer inn under de generelle unntakene, eller har fått innvilget dispensasjon fra tilgjengelighetskravet, vil normalt ett av tre alternativer velges:

1. Den bokføringspliktige beholder en versjon av lesetilgang til det tidligere regnskapssystemet i 3,5 år, og sørger for at tilgjengelighetskravet etterlevs gjennom dette (eventuelt gjennom avtale med tidligere regnskapsfører).
2. De bokførte opplysningene konverteres og overføres til nytt regnskapssystem, og holdes tilgjengelig der i 3,5 år.
3. De bokførte opplysningene overføres til andre former for tabeller, databaser, datavarehus eller lignende, og holdes tilgjengelig der i 3,5 år.

Alternativ 1 er uproblematisk. Dersom alternativ 2 eller 3 velges, er det viktig at det materielle innholdet i de bokførte opplysningene ikke endres. Tilgjengeligheten til og muligheten for analyser av de bokførte opplysningene må ikke forringes. Den skal være minst like god som i det opprinnelige regnskapssystemet.

Dette anses likevel ikke å være til hinder for at enkelte bokførte opplysninger oppdateres, for å stemme med strukturen i det systemet opplysningene overføres til. Slike endringer er særlig aktuelle ved valg av alternativ 2, hvor de bokførte opplysningene konverteres og overføres til nytt regnskapssystem. I slike tilfeller kan det være ønskelig at for eksempel tilordningskoder og behandlingkoder oppdateres til ny struktur (ny kontoplan, nye kunde- og leverandørkoder, nye merverdiavgiftskoder mv.). Dersom slik konvertering gjennomføres, må det utarbeides en

¹⁷ Lov av 15.06.18 nr. 38 om behandling av personopplysninger, som gjennomfører EUs personvernforordning (GDPR) i Norge.

konverteringsplan som viser hvilke nye verdier som tilsvarer de opprinnelige verdiene som finnes i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Konverteringsplanen må holdes tilgjengelig like lenge som de bokførte opplysningene som er konvertert.

Det bør utvises forsiktighet med å endre for eksempel dokumentasjonshenvisninger (bilagsnummerering), slik at kontrollsporet ikke forvanskes eller ødelegges. Dersom tidligere regnskapssystem for eksempel hadde femsifrede bilagsnumre, mens nytt system har syvsifrede, vil kontrollsporet ikke forvanskes ved å legge til sifrene "00" foran hvert bilagsnummer. På den annen side vil tildeling av helt nye bilagsnumre til transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner normalt medføre at kontrollsporet ødelegges. Andre felter, for eksempel dokumentasjonsdato og beløp, kan aldri endres.

Uavhengig av hvilken løsning som velges, er det viktig å passe på at kravene til å kunne gjengi regnskapsopplysninger i standardisert form også etterleveres, jf. punkt 10.

9. Elektronisk tilgjengelighet eller elektronisk oppbevaring

Bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal holdes elektronisk tilgjengelig uavhengig av om den bokføringspliktige velger

- **oppbevaring av ferdig utarbeidede spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, eller**
- **elektronisk oppbevaring av bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering.**

Etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2 kan den bokføringspliktige velge mellom

- oppbevaring av ferdig utarbeidede spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering på papir eller som ferdige rapportfiler, eller
- elektronisk oppbevaring av bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, med krav til lukking av regnskapsperioder, jf. bokføringsforskriften § 7-6 og NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale* ~~punkt 8~~.

Uavhengig av hvilket alternativ som velges, må den bokføringspliktige etterleve både kravene til oppbevaring av bokførte opplysninger eller spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, og kravene til elektronisk tilgjengelighet. Dette er to ulike bestemmelser, med ulike formål og ulike krav til lagringstid, lagringssted, sikring mv. Kravet til elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år er ikke en oppbevaringsregel, men et tilleggskrav av hensyn til muligheten for enkel etterkontroll gjennom IT-basert analyse av de bokførte opplysningene.

I tilfeller hvor den bokføringspliktige oppbevarer ferdig utarbeidede spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, vil oppbevaring av spesifikasjoner og elektronisk tilgjengelighet innebære lagring av to ulike datasett (rapporter og rådata), med ulike krav. Dersom den bokføringspliktige velger elektronisk oppbevaring av bokførte opplysninger, og ikke utarbeider spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering løpende, ~~vil~~kan kravene til både

oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet ~~måtte~~ etterleves ~~for~~ gjennom samme datasett¹⁸.¹⁹
Dette setter i så fall begrensinger i forhold til valg av lagrings/oppbevaringssted.

10. Gjengivelse i standardformatet SAF-T Regnskap

Bokføringspliktige som skal ha bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig, skal kunne gjengi de bokførte opplysningene i standardisert form. Kravet gjelder også for bokføringspliktige som omfattes av unntakene fra kravet om elektronisk tilgjengelighet, men som likevel har bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig.

Kravet om gjengivelse av bokførte opplysninger i standardisert form følger av bokføringsforskriften § 7-8.

Bokføringsloven § 5 lister opp følgende spesifikasjoner som den bokføringspliktige skal være i stand til å kunne utarbeide:

- bokføringsspesifikasjon,
- kontospesifikasjon,
- kundespesifikasjon,
- leverandørspesifikasjon,
- spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet,
- spesifikasjon av salg til eiere og deltakere,
- spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte,
- spesifikasjon av merverdiavgift,
- spesifikasjon av lønnsopplysningspliktige ytelser,
- spesifikasjon av elimineringer og andre posteringer ved utarbeidelse av konsernregnskap.

Det følger videre av bokføringsloven § 7 at den bokføringspliktige skal bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjonene som nevnt i § 5, samt pliktig regnskapsrapportering. Alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide ovenfor nevnte spesifikasjoner skal dermed være bokført, og de samme opplysningene skal kunne gjengis i standardisert form.²⁰ Kravene til innhold i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering følger av bokføringsforskriften § 3-1 første ledd.

Det er ikke et krav om at de bokførte opplysningene lagres løpende i standardisert form. Det er kun krav om å kunne gjengi de bokførte opplysningene i SAF-T Regnskap format på forespørsel fra skatteetaten. Det er heller ikke stilt krav til hvordan de bokførte opplysningene gjøres tilgjengelig i standardisert form. Hvis flere systemer benyttes i forbindelse med bokføringen, slik at den bokføringspliktige får sideordnede spesifikasjoner og/eller underspesifikasjoner, kan den bokføringspliktige innrette seg på forskjellige måter for å kunne gjengi de bokførte opplysningene i standardisert form:

¹⁸ Kravene til oppbevaring av bokførte opplysninger som grunnlag for utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering omfattes ikke av denne standarden.

¹⁹ Kravene til oppbevaring av bokførte opplysninger som grunnlag for utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2, omfattes ikke av denne standarden.

²⁰ Grunnlaget for utarbeidelse av spesifikasjon av elimineringer og andre posteringer ved utarbeidelse av konsernregnskap bokføres ikke i regnskapssystemet, og vil derfor ikke kunne utledes av en SAF-T Regnskap fil.

1. Alle bokførte opplysninger overføres til ett system, som kan gjengi opplysningene i standardisert form, slik at den bokføringspliktige kan utarbeide én fil med alle opplysningene.
2. Alle systemene kan gjengi de bokførte opplysningene i standardisert form, og det er koder mellom systemene som gjør at flere filer til sammen danner en fullstendig gjengivelse av bokførte opplysninger i standardisert form.
3. Ett eller flere av systemene er ikke i stand til å gjengi de bokførte opplysningene i standardisert form, men den bokføringspliktige inngår en avtale med en leverandør av konverteringsløsninger til standardisert form. Hvis det blir behov for å gjengi de bokførte opplysningene i standardisert form, benyttes konverteringsløsningen. Det er krav om at den bokføringspliktige kan gjengi de bokførte opplysningene i standardisert form til enhver tid. Hvis dette alternativet skal benyttes, må avtalen om konvertering av bokførte opplysninger være inngått på forhånd. Konverteringsløsningen må videre være ferdig satt opp, testet og klar for konvertering. Avtalen bør inneholde krav til at de bokførte opplysningene skal kunne gjengis i standardisert form til enhver tid.

Det er heller ikke krav om at de bokførte opplysningene må oversendes til Skatteetaten i én komplett SAF-T Regnskap fil, men til sammen skal alle eventuelle deler av filen utgjøre en komplett fil.²¹ Det gjøres oppmerksom på at filer i standardisert form ikke skal overstige ett regnskapsår.²²

Eksempler

1. En virksomhet driver med salg over internett. Virksomheten har en nettbutikk med kundespesifikasjon i et eget forsystem, som registrerer alle nødvendige opplysninger om salgene. Opplysningene overføres til kontospesifikasjon månedlig på aggregert nivå. Forsystemet, der salgene fremkommer på transaksjonsnivå, kan imidlertid ikke gjengi opplysningene i standardisert form (SAF-T Regnskap format). Systemet der kontospesifikasjonen inngår er tilrettelagt med slik eksportfunksjonalitet. Hvordan kan virksomheten innordne seg for å etterleve bokføringsforskriftens krav til gjengivelse av bokførte opplysninger i standardisert form?
 - a) Forsystemet kan tilrettelegges med eksportfunksjonalitet, slik at det blir i stand til å gjengi de bokførte opplysningene i standardisert form.
 - b) Alle nødvendige opplysninger bokføres i virksomhetens ordinære regnskapssystem. Det vil si at både transaksjonene i både kundespesifikasjonen og kontospesifikasjonen bokføres direkte i det ordinære regnskapssystemet, i tillegg til at de ligger i forsystemet. Bokførte opplysninger kan dermed gjengis i standardisert form direkte fra virksomhetens ordinære regnskapssystem, uten bruk av forsystemet.
 - c) Den bokføringspliktige inngår en avtale med en leverandør som leverer konvertering av bokførte opplysninger til standardisert form. På forespørsel fra Skatteetaten tas de bokførte opplysningene ut fra forsystemet og konverteres til standardisert form av leverandøren.

²¹ Veiledning på hvordan man kan splitte filer finnes i dokumentet *Norwegian SAF-T Financial data Documentation* i avsnittet *Principles for submission of multiple SAF-T data files*. Dokumentet finnes på Skatteetatens nettsider om SAF-T Regnskap.

²² Se dokumentet *Norwegian SAF-T Financial data Documentation* i avsnittet *Period for the SAF-T File*. Dokumentet finnes på Skatteetatens nettsider om SAF-T Regnskap.

2. En butikk har kontantsalg av varer til butikksjefen. Det følger av bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 7, jf. bokføringsloven § 5 første ledd nr. 7, at det skal kunne utarbeides spesifisering av salg til ledende ansatte. Moderne kassasystemer har ofte funksjonalitet for å kunne registrere slike salg på en kundekonto i kassasystemet. Opplysningene om salget til butikksjefen vil i et slikt tilfelle vanligvis kunne overføres fra kundekontoen i kassasystemet til tilsvarende kundekonto i regnskapssystemet. Dersom denne type salg ikke blir ført over kundekonto og fremgår av kundespesifikasjonen, må det opprettes en egen konto som fremgår av regnskapet for øvrig eller det må håndteres som beskrevet i bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd, ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjonen ordnet pr. ledende ansatt.

Dersom butikken selger varer til butikksjefen på kreditt, vil kravene til spesifisering oppfylles ved at butikksjefen har en egen kundekonto i regnskapet. Opplysningene vil være en del av de bokførte opplysningene, og skal kunne gjengis i standardisert form.

10.11. Ikrafttredelse

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