

Høringsutkast til Norsk bokføringsstandard NBS 5

Dokumentasjon av balansen

(Mai 2013, oppdatert april 2015 og oktober 2024)

Innhold

1. Innledning og virkeområde	2
2. Lov og forskrift	2
3. Formål	3
4. Balanseposter og verdier	4
5. Ubetydelige balanseposter	5
6. Typer dokumentasjon	5
7. Dokumentasjon av avsetninger, nedskrivninger mv.	7
8. Konsernregnskap	8
9. Språk	9
10. Kontrollspor og avstemming	9
11. Oppbevaring og sikring	10
12. Ikrafttredelse	10
1. Innledning og virkeområde	2
2. Formål	4
3. Definisjoner	4
4. Balanseposter og verdier	5
5. Ubetydelige balanseposter	6
6. Typer dokumentasjon	6
7. Poster verdsatt etter vurdering	9
8. Konsernregnskap	11
9. Språk	11
10. Tidsfrister	12
11. Kontrollspor og avstemming	12
12. Oppbevaring og sikring	13
13. Ikrafttredelse	14

1. Innledning og virkeområde

~~Bokføringsloven krever at det skal~~ Ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsspesifikasjon skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige, jf. bokføringsloven § 11. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige skattemeldinger etter skatteforvaltningsloven.

I bokføringsforskriften kapittel 6 er det gitt nærmere dokumentasjonskrav til enkelte balanseposter:

- Varelager
- Bankinnskudd, lånegjeld, kontanter og lignende
- Finansielle instrumenter som er registrert i et verdipapirregister
- Poster som er verdsatt etter vurdering (avsetninger, nedskrivninger mv.)

Det generelle kravet til dokumentasjon av balansen er kortfattet, og gir lite veiledning knyttet til hva som kreves for å ha tilfredsstillende dokumentasjon av balansen. Denne standarden utdyper de generelle kravene til dokumentasjon av balansen, samt ~~kravene~~kravet til dokumentasjon av ~~avsetninger, nedskrivninger mv. poster verdsatt etter vurdering~~ i bokføringsforskriften § 6-4. ~~Dokumentasjonskravene~~De øvrige dokumentasjonskravene i bokføringsforskriften § ~~kapittel 6-1 til § 6-3~~ anses tilstrekkelig omhandlet i forskriftsteksten (se punkt 2), og utdypes derfor ikke.

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.

2. ~~Lov og forskrift~~

~~Bokføringsloven § 11 krever at det ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsoppgave skal foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige ligningsoppgaver.~~

~~Bokføringsforskriften kapittel 6 inneholder spesifikke krav til dokumentasjon av enkelte balanseposter:~~

~~§ 6-1. Dokumentasjon av varelager~~

~~Varelager skal telles ved regnskapsårets slutt. Bokføringspliktige som fører et betryggende lagerregnskap kan foreta opptelling i løpet av året, forutsatt at tilgang og avgang fra opptellingstidspunktet til regnskapsårets slutt kan dokumenteres på tilfredsstillende måte.~~

~~Dokumentasjon av varelager skal inneholde en spesifisert oppstilling over varens art, kvantum (med angivelse av måleenhet) og verdi for hver enkelt vare, samt en summeringskolonne for de spesifiserte verdiene. Beregningsmåten for de spesifiserte verdiene, jf. tredje ledd, skal fremgå av dokumentasjonen.~~

~~Ved dokumentasjon av varelageret kan verdi for hver enkelt vare etter første ledd beregnes til:~~

~~1.—anskaffelseskost~~

~~2.—varens kalkulerede utsalgsverdi dersom varelagerets anskaffelseskost på tilfredsstillende måte kan beregnes på grunnlag av denne verdien. Det skal fremgå av dokumentasjonen hvordan anskaffelseskosten er beregnet. Varer som etter sin art er fritatt for merverdiavgift ved salg eller avgiftsberegnes med forskjellige satser, skal skilles ut og vises som egne grupper. Det samme gjelder varer med forskjellig bruttofortjeneste.~~

~~Den regnskapsmessige og skattemessige verdien av varelageret skal fremgå av dokumentasjonen. For bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 annet ledd, er det tilstrekkelig at den skattemessige verdien fremgår. Varer verdsatt til virkelig verdi skal vises som egen gruppe.~~

~~**Dokumentasjonen** skal være ordentlig og oversiktlig. Dersom tellelister på papir benyttes, skal de være nummerert før tellingen foretas. Dokumentasjonen skal være datert og det skal fremgå hvem som har foretatt opptellingen. Tellelister på papir skal oppbevares som en del av dokumentasjonen, men kan skannes for elektronisk oppbevaring.~~

~~§ 6-2. Dokumentasjon av bankinnskudd, lånegjeld, kontanter og lignende~~

~~Dokumentasjon av bankinnskudd og lånegjeld skal inneholde oppgaver fra finansinstitusjoner over mellomværende.~~

~~Kontantbeholdning skal telles ved årets slutt. Opptellingen skal dokumenteres, og det skal fremgå hvem som har foretatt opptellingen og på hvilket tidspunkt. Eventuelle differanser skal forklares.~~

~~§ 6-3. Dokumentasjon av finansielle instrumenter~~

~~Finansielle instrumenter som er registrert i et verdipapirregister skal dokumenteres med oppgaver fra et verdipapirregister over verdipapirbeholdning.~~

~~§ 6-4. Dokumentasjon av avsetninger, nedskrivninger mv.~~

~~Dokumentasjon av poster som er verdsatt etter vurdering skal minst omfatte opplysninger om beregningsmetode og de forutsetninger som beregningen bygger på.~~

~~Bokføringsloven § 12 bestemmer at dokumentasjon av balansen som er utarbeidet av den bokføringspliktige, skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk, med mindre departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemmer noe annet. Kontrollmyndighetene kan kreve annen dokumentasjon av balansen oversatt til et av disse språkene, jf. bokføringsloven § 14 tredje ledd.~~

Dokumentasjon av balansen er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, med krav til ordnet og betryggende sikret oppbevaring, jf. bokføringsloven § 13, bokføringsforskriften kapittel 7 og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale.

3.2. Formål

Dokumentasjon av balansen skal underbygge balansepostenes fullstendighet, realitet og nøyaktighet.

Balanseposter viser status på et gitt tidspunkt, og er ofte sammensatt av mange transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner gjennom flere regnskapsår. Enkelte balanseposter kan bygge på bokføring som har skjedd tilbake i tid, noe som kan medføre at balansepostene ikke lett lar seg kontrollere mot den opprinnelige dokumentasjonen. På grunn av dette er det behov for særskilt dokumentasjon av balansepostene.

Når det gjelder formålet med dokumentasjon av balansen, er det særlig tre av de grunnleggende bokføringsprinsippene i bokføringsloven § 4 som er aktuelle.

Dokumentasjonen av balansen skal underbygge balansepostenes

- fullstendighet – alle balanseposter er bokført
- realitet – kun balanseposter som eksisterer og gjelder den bokføringspliktige er bokført
- nøyaktighet – balansepostene er korrekt bokført, herunder riktig periodisert og verdsatt

Fullstendighet og realitet underbygges ved at dokumentasjonen ~~verken~~ viser mer ~~eiendeler, egenkapital eller gjeld enn det som står oppført i balansen. Det mangler med andre ord ingenting i balansen.~~ Realitet underbygges ved at dokumentasjonen ikke viser ~~mindre eiendeler, egenkapital eller gjeld enn det som står oppført i balansen. Et eksempel på dette er at alle i balansen. Det står med andre ord ikke for mye i balansen; den inneholder ingenting som ikke skulle vært der. Eksempel: Alle varer som står oppført ifremgår av dokumentasjonen av varelageret skal være inkludert i balanseposten varer, "Varer" (fullstendighet), men det skal ikke inkluderes være inkludert varer i balansen som ikke underbygges av dokumentasjonen (realitet).~~ Nøyaktighet underbygges gjennom at de beløpsmessige verdiene er presentert i riktig balansepost og regnskapsperiode, og at disse verdiene stemmer med verdiene som fremgår av dokumentasjonen.

Reglene om dokumentasjon av balansen er primært knyttet til behov ved ekstern kontroll. Dokumentasjonen av balansen skal derfor utarbeides med henblikk på de behov som foreligger ved slik kontroll (~~bokettersyn, skattemyndighetenes kontroll, ekstern~~ revisjon mv.).

3. Definisjoner

I bokføringslovens § 11 vises det til «næringsoppgave». Fra og med inntektsåret 2023 er næringsoppgaven erstattet av næringsspesifikasjonen. Begrepet «næringsspesifikasjon» benyttes derfor i denne standarden.

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.

4. Balanseposter og verdier

Dokumentasjon av balansen skal omfatte eiendeler, egenkapital og gjeld. ~~Før bokføringspliktige~~

~~Bokføringspliktige som er regnskapspliktige skal dokumentasjon av balansen underbyggedokumentere regnskapsmessige verdier i henhold til det aktuelle rammeverket for finansiell rapportering. Skattemessige verdier i ligningsoppgaver skal dokumenteres særskilt, dersom disse som avviker fra regnskapsmessige verdier, og som ikke er dokumentert i ligningsoppgavenes skattemeldingen for øvrig. ~~Før bokføringspliktige som er ikke er regnskapspliktige skal dokumentasjon av balansen underbygge skattemessige verdier i ligningsoppgavene, skal dokumenteres særskilt.~~~~

Bokføringspliktige som ikke er regnskapspliktige skal dokumentere skattemessige verdier.

Dokumentasjonskravet gjelder både eiendeler, egenkapital og gjeld, slik at hele balansen omfattes.

For regnskapspliktige skal årsregnskapet og næringsoppgavennæringsspesifikasjonen vise de regnskapsmessige verdiene, mens ikke regnskapspliktige viser skattemessige verdier i næringsoppgaven.næringsspesifikasjonen. Også bokføringspliktige som ikke har regnskapsplikt kan velge å utarbeide årsregnskap basert på regnskapslovens bestemmelser, ~~og å benytte samme næringsoppgave som regnskapspliktige (RF 1167 Næringsoppgave 2).~~ Slike bokføringspliktige dokumenterer balansen på samme måte som regnskapspliktige.

~~Behovet for dokumentasjon av skattemessige verdier er like stort for regnskapspliktige som for øvrige bokføringspliktige. Kravet til dokumentasjon av skattemessige verdier gjelder derfor også for regnskapspliktige. Bokført utsatt skatt og utsatt skattefordel dokumenteres under hovedtemaet Forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi i næringsspesifikasjonen. Skattemessige verdier som avviker fra de regnskapsmessige verdiene, og som ikke er dokumentert i ligningsoppgavenes skattemeldingen for øvrig, skal dokumenteres.~~

~~De skattemessige verdiene som skal dokumenteres begrenser seg ikke til balansepostene i næringsoppgaven. Hensynet til muligheten for ekstern kontroll tilsier at også skattemessige verdier i andre ligningsoppgaver dokumenteres, dersom de avviker fra regnskapsmessige verdier. Av særlig betydning i denne sammenheng er skjema for forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier (RF 1217).særskilt.~~

Eksempler på skattemessige verdier som kreves dokumentert er

- ~~skattemessig verdi ved forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi av egentilvirkede varer og langsiktige tilvirkningskontrakter~~

- netto skattemessig verdi på langsiktige fordringer og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta som føres over omvurderingskonto¹ (regnskapsmessig vurderes pengeposter i utenlandsk valuta til balansedagens kurs)

Det er ikke krav om dokumentasjon av ligningsmessige formuesverdier, for eksempel slik de fremgår av side 4 i selvangivelsen for aksjeselskaper mv. (RF 1028).

Hvordan de ulike verdiene kan dokumenteres, omhandles i punkt 6.

Formuesverdier i skattemeldingen kreves ikke dokumentert som en del av dokumentasjonen av balansen.² Formuesverdiene hentes ikke nødvendigvis fra bokførte opplysninger, men kan komme fra andre registre, oversikter og dokumenter. Eksempler på dette er formuesverdi av aksjer og formuesverdi av utleid næringseiendom.

5. Ubetydelige balanseposter

Samtlige balanseposter skal dokumenteres, med mindre de er ubetydelige.

Bokføringsloven § 11 bestemmer at dokumentasjon ikke er påkrevet for ubetydelige balanseposter. Bruken av begrepet "«ubetydelig»" innebærer at beløpsgrensen for balanseposter som ikke kreves dokumentert er lavere enn hva begrepet "«uvesentlig»" normalt oppfattes å innebære. Lovutvalget benyttet i sin drøftelseforarbeidene begrepet "«helt ubetydelig»", som også indikerer at det skal være en lav grense.³ Grensen for ubetydelige balanseposter er ikke kvantifisert, men må vurderes ut fra den bokføringspliktiges størrelse og type/karakter. Hensynet til kontrollen med grunnlaget for skatter og avgifter tilsier at grensen er lav for foretak som er skatte- eller avgiftspliktige.

Hensynet til at dokumentasjon av balansen skal underbygge balansepostenes fullstendighet, tilsier at hele balansen bør dokumenteres uten hensyn til balansepostenes størrelse. Balanseposter som kan synes ubetydelige beløpsmessig, kan være betydelig ufullstendige (mangelfulle). Dette avdekkes ikke, hvis ikke også slike ubetydelige balanseposter dokumenteres. Årsregnskap og skattemelding kan da bli betydelig feil. Slike feil skyldes ofte transaksjoner og disposisjoner som ikke er bokført, noe som også kan medføre brudd på bokførings- og ajourholdsplikten, jf. bokføringsloven § 7. Hensynet til å dokumentere balansepostenes nøyaktighet er også relevant. At en balansepost fremstår som ubetydelig, kan skyldes en betydelig verdsettelsesfeil, som kunne blitt oppdaget og korrigert hvis balanseposten ble dokumentert.

6. Typer dokumentasjon

Omfang av og innhold i dokumentasjon av balanseposter skal tilpasses balansepostens art.

¹ Jf. skatteloven § 14-5 femte ledd.

² Jf. reglene i skatteloven kapittel 4 om fastsettelse av formuesverdier.

³ NOU 2002: 20 Ny bokføringslov punkt 10.4.

Det stilles ulike krav til dokumentasjon av balanseposter. Avsetninger kan for eksempel ikke dokumenteres på samme måte som fysiske eiendeler. I mange tilfeller er dokumentasjonen av den opprinnelige bokførte opplysningen (bilaget) den eneste dokumentasjonen som er tilgjengelig, og ofte er denne dokumentasjonen også tilstrekkelig som dokumentasjon av balanseposten.

Balansepostene kan dokumenteres på ulike måter:

- Eksterne bekreftelser, for eksempel
 - bankinnskudd, kassekreditt mv. skal dokumenteres med kontoutdrag eller årsoppgave fra banken, jf. bokføringsforskriften § 6-2
 - børsnoterte aksjer og andre noterte verdipapirer skal dokumenteres med oppgaver fra et verdipapirregister eller lignende. jf. bokføringsforskriften § 6-3
 - lånegjeld skal dokumenteres med oppgaver fra finansinstitusjoner, jf. bokføringsforskriften § 6-2
 - kundefordringer og leverandørgjeld kan dokumenteres med bekreftelser fra henholdsvis kunder og leverandører på balansedagen (saldobekreftelser)
 - andre mellomværender kan dokumenteres med bekreftelser fra långivere og låntakere, herunder eiere, styremedlemmer, ansatte og foretak i samme konsern
 - eierskap til fast eiendom kan dokumenteres med opplysninger fra Matrikkelen (Norges offisielle eiendomsregister) på Kartverkets nettside
 - eierskap til kjøretøy kan dokumenteres med opplysninger fra Kjøretøyregisteret på Statens Vegvesens nettside
- Opptelling av fysisk beholdning, for eksempel
 - kontantkasser skal dokumenteres med bekreftelse på opptalt kontantbeholdning, jf. bokføringsforskriften § 6-2
 - varelager skal dokumenteres med varetellingslister og endelig varelagerdokumentasjon etter bokføringsforskriften § 6-1
 - driftsmidler kan dokumenteres med opptellingslister, på samme måte som varelager (for eksempel biler, verktøy, inventar mv., jf. bokføringsforskriften § 6-1.)
- Annen dokumentasjon, for eksempel
 - regnskapsmessige avsetninger og periodiseringer kan dokumenteres med dokumentasjonen av de bokførte opplysningene, jf. bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften § 5-12 (se punkt 7 om dokumentasjon av avsetninger, nedskrivninger mv.)poster verdsatt etter vurdering)
 - varige driftsmidler og immaterielle eiendeler er i mange tilfeller tilstrekkelig dokumentert med rapport fra kan dokumenteres med et oppdatert driftsmiddelregister/anleggskartotek. Også noteopplysningene i årsregnskapet kan dokumentere balanseført verdi. Ikke avskrivbare eiendeler, som tomter og enkelte immaterielle eiendeler, kan dokumenteres med dokumentasjonen av de bokførte opplysningene, jf. bokføringsloven § 10. Avskrivningsskjema (RF-1084) kan være tilfredsstillende dokumentasjon av skattemessig Skattemessig verdi for driftsmidler og immaterielle eiendeler som kan avskrives skattemessig, kan dokumenteres med næringsspesifikasjonens del om saldoavskrivning
 - investering i ikke børsnoterte aksjer kan dokumenteres eksempelvis gjennom aksjonær oppgaver, med aksjeoppgaver eller gjennom noteopplysninger om eierforhold i årsregnskapet til investeringsobjektet

- skyldige offentlige avgifter (skattetrekk, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift mv.) kan dokumenteres gjennommed innsendte oppgaver-meldinger, skattemeldinger mv.
- betalbar skatt og utsatt skatt/skattefordel kan dokumenteres gjennommed avstemming mot ligningsoppgaveneskattemeldingen
- kundefordringer og leverandørgjeld kan dokumenteres med saldolister fra kunde- og leverandørregistrene
- egenkapital kan dokumenteres med avstemmingsskjema for egenkapital mv. (RF-1052); egenkapitalavstemmingen i næringsspesifikasjonen, avstemming i noteopplysningene, i årsregnskapet eller en egen oppstilling av endringer i egenkapitalen i årsregnskapet⁴

De eksemplene som er nevnt ovenfor, dokumenterer i hovedsak balansepostenes realitet og fullstendighet. Korrekt verdsettelse må i mange tilfeller dokumenteres særskilt, se punkt 7-~~om~~ dokumentasjon av avsetninger, nedskrivninger mv.

Generelt er det slik at dokumentasjon som mottas fra en ekstern part anses som bedre egnet til å underbygge balansepostene enn dokumentasjon som er utarbeidet av den bokføringspliktige.

~~Eksemplene over angir~~ Med unntak av de tilfellene hvor det som anses som et tilfredsstillende nivå for er henvist til at bokføringsforskriften stiller konkrete krav til dokumentasjonen av balansen. Det er i de fleste tilfeller ikke nødvendig å oppbevare ytterligere en balansepost, er de formene for dokumentasjon, selv om den bokføringspliktige av andre grunner innhenter slik dokumentasjon. Følgende er som listes opp ovenfor kun ment som eksempler på dette:

. For eksempel er varige driftsmidler ofte tilstrekkelig dokumentert med et oppdatert driftsmiddelregister/anleggskartotek og næringsspesifikasjonens del om saldoavskrivning, uten behov for å gjøre egne optellinger eller innhente eksterne opplysninger. På samme måte er kundefordringer og leverandørgjeld er eksempler på dokumentasjon ofte tilstrekkelig dokumentert med saldolister fra kunde- og leverandørregistrene. Det er ikke krav om, uten behov for å innhente eller oppbevare eksterne saldobekreftelser/bekreftelser fra kunder og leverandører. Dette må imidlertid vurderes konkret i det enkelte tilfellet. Det kan for eksempel være enkeltposter i kunde- og leverandørregistrene hvor det grunnet usikkerhet om mellomværendene er behov for å innhente saldobekreftelser.

- ~~For varige driftsmidler er utskrift fra et oppdatert driftsmiddelregister/anleggskartotek i mange tilfeller tilstrekkelig dokumentasjon av regnskapsmessig verdi. Skattemessig verdi dokumenteres vanligvis i avskrivningsskjema (RF-1084). Anskaffelsene i seg selv er dokumentert gjennom dokumentasjonen av de bokførte opplysningene i anskaffelsesåret, vanligvis salgsdokumenter fra selger av driftsmidlene. Etter at oppbevaringstiden for dokumentasjonen av de bokførte opplysningene knyttet til anskaffelsene er utløpt, vil det ikke være krav om å oppbevare denne dokumentasjonen — selv om driftsmidlene fortsatt står oppført i balansen.~~

Dersom den opprinnelige dokumentasjonen av de bokførte opplysningene (bilaget) benyttes som dokumentasjon av balansen, ~~for eksempel for regnskapsmessige avsetninger og periodiseringer, bør det kan det~~ tas en kopi som oppbevares som dokumentasjon av balanseposten. ~~Ved elektronisk oppbevaring~~ Eventuelt kan det i stedet for å ta en kopi knyttes en kobling mellom balanseposten ~~eller øvrig dokumentasjon av denne,~~ og den opprinnelige

⁴ Jf. regnskapsloven § 3-2 første ledd, siste punktum

dokumentasjonen av de bokførte opplysningene. Dette gjelder for eksempel for regnskapsmessige avsetninger og periodiseringer. Dokumentasjonen det henvises til må oppbevares i hele oppbevaringsperioden: for dokumentasjon av balansen for det aktuelle regnskapsåret. Se for øvrig punkt 412 om oppbevaring og sikring.

Eksemplene er ikke uttømmende, og dokumentasjonen av balansepostene bør i alle tilfeller tilpasses slik at den oppfyller formålet om å vise balansepostenes fullstendighet, realitet og nøyaktighet med henblikk på ekstern kontroll.

7. Dokumentasjon av avsetninger, nedskrivninger mv.

7. Poster verdsatt etter vurdering

Dokumentasjon av balanseposter verdsatt etter vurdering skal særlig underbygge balansepostenes nøyaktighet (verdsettelse). Der det er aktuelt skal dokumentasjonen inneholde opplysninger om beregningsmetode og forutsetninger som ligger til grunn for beregningen.

Bokføringsforskriften § 6-4 om dokumentasjon av avsetninger, nedskrivninger mv. omhandler krav til dokumentasjon av verdsettelse. Balansepostenes fullstendighet, realitet og nøyaktighet må også dokumenteres i samsvar med øvrig krav i lov, forskrift bokføringsloven, bokføringsforskriften og denne standarden.

Poster verdsatt etter vurdering kan omfatte mange ulike balanseposter og typer vurderinger, for eksempel (listen er ikke uttømmende)

- avsetning for forventet/estimert tap på kundefordringer
- estimering av økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan for varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
- vurdering av virkelig verdi i forbindelse med nedskrivning av anleggsmidler
- avsetning for garantiforpliktelser knyttet til gjennomførte salg
- avsetning for utgifter til fjerning og opprydding
- vurdering av virkelig verdi ved ukurans i varelageret (se også dokumentasjonskravene i bokføringsforskriften § 6-1)
- vurdering av virkelig verdi på aksjer og andre finansielle instrumenter klassifisert som omløpsmidler, som skal regnskapsføres til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (laveste verdis prinsipp)
- vurdering av pensjonsforpliktelser og -midler
- vurdering av utsatt skatt, herunder grunnlag for balanseføring av utsatt skattefordel
- periodisering av langsiktige tilvirkningskontrakter ved bruk av løpende avregningsmetode

Opplysninger om beregningsmetode er aktuelt i de tilfeller hvor den regnskapspliktige kan velge mellom flere aktuelle modeller for verdsettelse av en balansepost. Et eksempel på dette er verdsettelse av eierandeler i andre selskaper (aksjer mv.). For at dokumentasjonen av balansen skal underbygge verdsettelsen på en måte som lar seg etterprøve, må den valgte verdsettelsesmodellen beskrives.

Opplysninger om de forutsetningene som beregninger bygger på, kan inneholde både informasjon som er innhentet fra eksterne kilder, og informasjon som er generert av den

bokføringspliktige. For eksempel kan en verdsettelse gjennomføres ved å regne nåverdi av fremtidige kontantstrømmer, med bruk av en diskonteringsrente. Diskonteringsrenten kan bestå av en risikofri rente, som kan innhentes fra eksterne kilder, og et risikopåslag som må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Begge renteelementene bør i slike tilfeller dokumenteres.

Dokumentasjon fra eksterne kilder kan også knytte seg til grunnlaget for de beregningene og vurderingene som gjøres. Et eksempel på dette er regnskaper for selskaper som den bokføringspliktige har investert i. Ekstern dokumentasjon kan i tillegg inneholde beregninger og vurderinger som er gjort av andre, og som den bokføringspliktige baserer seg på. Et eksempel på dette kan være verditakster.

Kravet til dokumentasjon av poster verdsatt etter vurdering, gjelder ikke kun for balanseposter der ~~vurderingene~~vurderingen faktisk har medført en endring i balanseført verdi. Dokumentasjonen av ~~Kravet~~ gjelder også vurderinger hvor konklusjonen blir at bokført verdi skal videreføres uendret. På denne måten vil dokumentasjonen av balansen også underbygge at en videreføring av balanseført verdi, er riktig.

Eksempel: Ved hver regnskapsavleggelse skal regnskapspliktige ta stilling til om det er indikasjoner på verdifall på foretakets anleggsmidler. Ved utslag på slike indikatorer beregnes gjenvinnbart beløp (det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi). Hvis gjenvinnbart beløp er lavere enn balanseført verdi, nedskrives anleggsmidlene til gjenvinnbart beløp.⁵ Vurderingene av om det er indikasjoner på verdifall på foretakets anleggsmidler, må alltid dokumenteres. Ved utslag på slike indikasjoner må beregningen av gjenvinnbart beløp alltid dokumenteres, uavhengig av om dette medfører en nedskrivning av balanseført verdi eller ikke.

I tilfeller hvor vurderingen faktisk har medført en endring i balanseført verdi, vil dokumentasjonen av balanseposten vil i slike tilfeller ofte være lik dokumentasjonen av den regnskapsmessige disposisjonen; (bilaget for bokføring av verdiendringen), jf. bokføringsforskriften § 5-12.

Dersom gjennomførte vurderinger ikke har medført en endring i balanseført verdi, kreves det ikke særskilt dokumentasjon av disse vurderingene. Et eksempel kan være vurderinger av behovet for regnskapsmessig nedskrivning av anleggsmidler (indikatorer på verdifall), hvor det konkluderes med at ingen nedskrivninger er påkrevet. Dokumentasjon av slike vurderinger kan likevel være nødvendig av hensyn til intern kontroll, eller på spørsmål fra den bokføringspliktiges revisor.

Dersom en vurdering fra et tidligere regnskapsår videreføres, må også dokumentasjonen av vurderingen videreføres.

Dersom en vurdering fra et tidligere regnskapsår videreføres, må også dokumentasjonen av vurderingen videreføres. Eksempel: I foregående regnskapsår ble det gjort en nedskrivning av anleggsmidler til gjenvinnbart beløp etter indikasjoner på verdifall, jf. ovenfor. Inneværende år er det ingen indikasjoner på ytterligere verdifall eller at det er behov for reversering av fjorårets nedskrivning. Dette dokumenteres særskilt. Balanseført verdi fra foregående regnskapsår videreføres deretter uendret til inneværende regnskapsår. Da må også dokumentasjonen av denne balanseførte verdien, altså beregningen av gjenvinnbart beløp og

⁵ Se regnskapsloven § 5-3 tredje ledd, NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler og NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak kapittel 4.

den nedskrivningen som ble gjort i foregående regnskapsår, videreføres. Dette innebærer at oppbevaringstiden for dokumentasjonen, forlenges med ett år for hver gang vurderingen videreføres.

8. Konsernregnskap

Ved utarbeidelse av konsernregnskap skal det foreligge dokumentasjon av særskilte balansestørrelser for konsernregnskapet.

Balansepostene i konsernregnskapet skal dokumenteres i henhold til bokføringsloven § 11.

Det kreves ikke egen dokumentasjon for poster som er dokumentert i de underliggende selskapsregnskapene som inngår i konsolideringen, men særskilte balansestørrelser for konsernregnskapet må dokumenteres i tilknytning til dette regnskapet. Dette gjelder for eksempel

- av- og nedskrivning av merverdier
- eliminering av transaksjoner mellom konsernselskaper
- regnskapsføring av tilknyttede selskaper

Punkt 7 om poster verdsatt etter vurdering, gjelder tilsvarende for konsernregnskap.

Dokumentasjonen kan enten utarbeides særskilt, med kontrollspor til konsernbalansen, eller være en integrert del av informasjonen i spesifisering av eliminerings og andre posteringer ved utarbeidelse av konsernregnskap, jf. bokføringsloven § 5 annet ledd nr. 3 og bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 10.

9. Språk

Dokumentasjon av balansen som er utarbeidet av den bokføringspliktige selv, skal være på norsk⁶, svensk, dansk eller engelsk, med mindre annet følger av forskrift eller enkeltvedtak.

Krav til språk følger av bokføringsloven § 12.

~~Formålet med dokumentasjon av balansen er å underbygge balansepostenes fullstendighet, realitet og nøyaktighet ved ekstern kontroll. Det kan ikke stilles krav omforventes at eksterne kontrollører har særskilte språkkunnskaper, ut over å kunne lese og forstå norsk⁷, svensk, dansk og engelsk. Det forutsettes derfor at dokumentasjon av balansen som utarbeides av den bokføringspliktige selv, er på et av de nevnte språkene.~~

Dokumentasjon som mottas fra eksterne parter har den bokføringspliktige ikke nødvendigvis anledning til å bestemme språket i. Et eksempel er oppgaver fra utenlandske banker.

Kontrollmyndighetene kan imidlertid kreve regnskapsmateriale som ikke er på norsk, svensk, dansk eller engelsk, oversatt til et av disse språkene, jf. bokføringsloven § 14 tredje ledd.

⁶ Bokmål, nynorsk eller samisk.

⁷ Det presiseres at samisk anses som et norsk språk, og kan benyttes.

Dersom mottatt dokumentasjon er på et annet språk enn norsk, svensk, dansk eller engelsk, bør derfor den bokføringspliktige selv tilføye nødvendige forklaringer mv. som gjør dokumentasjonen anvendelig som kontrollgrunnlag for en ekstern kontrollør uten kunnskaper innenfor andre språk enn de nevnte. ~~Kontrollmyndighetene kan kreve regnskapsmateriale som ikke er på norsk, svensk, dansk eller engelsk, oversatt til et av disse språkene, jf. bokføringsloven § 14 tredje ledd.~~

10. Tidsfrister

Dokumentasjonen av balansen skal være utarbeidet før styret behandler årsregnskapet og før skattemeldingen leveres.

Dokumentasjonen av balansen skal, som nevnt i punkt 2, særlig underbygge balansepostenes fullstendighet, realitet og nøyaktighet i forbindelse med ekstern kontroll. Et annet formål med dokumentasjonen av balansen, er å bidra til å forhindre at det gjøres utilsiktede feil når den bokføringspliktiges utarbeider årsregnskapet og skattemeldingen. For å kunne oppfylle dette formålet, må dokumentasjonen av balansen utarbeides før årsregnskapet behandles av styret⁸ og før skattemeldingen leveres.

For bokføringspliktige som bare er regnskapspliktige, er det kun tidspunktet for styrets behandling av årsregnskapet som blir avgjørende. For bokføringspliktige som bare har plikt til å levere skattemelding, er det på samme måte kun tidspunktet for levering av skattemeldingen som blir avgjørende. For bokføringspliktige som både er regnskapspliktige og har plikt til å levere skattemelding, må som hovedregel både regnskaps- og skattemessige verdier være dokumentert på det første av de to tidspunktene. Også regnskapsmessige verdier rapporteres i skattemeldingen, herunder i næringsspesifikasjonen. I årsregnskapet ligger skattemessige verdier til grunn for beregningen av betalbar og utsatt skatt.

Hvis årsregnskapet skal revideres, forutsettes det at den bokføringspliktige har utarbeidet dokumentasjonen av balansen før det avtalte tidspunktet for gjennomføring av årsoppgjørsrevisjonen. Revisjonen skjer vanligvis, men ikke alltid, før styret behandler årsregnskapet og før skattemeldingen leveres.

10.11. _____ Kontrollspor og avstemminger

Det skal eksistere et kontrollspor mellom balansen og dokumentasjon av balansen.

Bokføringsloven og -forskriften inneholder ikke konkrete krav til kontrollspor mellom balansen og dokumentasjonen av denne. Likevel er det klart at dersom dokumentasjonen av balansen skal ha kontrollverdi, må det eksistere et kontrollspor mellom balanseposten og den tilhørende dokumentasjonen.

Kravet til kontrollspor kan etterleves for eksempel ved bruk av

- ~~en ringperm hvor skillearkene er merket med kontonummer eller balansepost (navn på regnskapslinje)~~

⁸ Jf. regnskapsloven § 3-5 første ledd.

- programvare særskilt utviklet for å ivareta krav til dokumentasjon av balansen, herunder kravet til kontrollspor, for eksempel integrert i regnskaps- eller årsoppgjørprogrammer
- elektroniske filer som oppbevares i kataloger og med filnavn som klart angir hvilken balansepost og hvilket regnskapsår dokumentasjonen vedrører
- ~~programvare særskilt utviklet for å ivareta krav til dokumentasjon av balansen, herunder kravet til kontrollspor~~
- papirer en ringperm hvor skillearkene er merket med kontonummer eller balansepost (navn på regnskapslinje)

Det er underforstått at det i mange tilfeller kreves en avstemming mellom dokumentasjonen og balanseposten. Dette ~~vil være~~ særlig aktuelt i de tilfeller hvor dokumentasjonen i utgangspunktet ikke klart viser den regnskaps- eller skattemessige verdien som skal dokumenteres. Et eksempel kan være en bankavstemming, som viser hvilke åpne poster som utgjør forskjellen mellom bokført saldo og saldo i henhold til oppgave fra banken (kontoutdrag).

Avstemmingen må inneholde et kontrollspor til den underliggende dokumentasjonen som ligger til grunn for avstemmingspostene. I eksemplet med bankavstemmingen kan avstemming av transaksjoner som er bokført, men som ikke er registrert i banken, henvises til ~~dokumentasjonen av de bokførte opplysningene (bilagsnummer eller annen identifikasjonskode)~~ bilagsnummeret for de aktuelle transaksjonene.

11.12. Oppbevaring og sikring

Dokumentasjon av balansen skal oppbevares ordnet og betryggende sikret mot ødeleggelse, tap, sletting og endring så lenge som følger av bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum.

Den bokføringspliktige må selv vurdere hvordan oppbevaringen skal skje for å sikre at kravene etterleves. Følgende er to eksempler på måter å utarbeide og oppbevare dokumentasjonen av balansepostene:

- Det utarbeides et komplett sett med dokumentasjon av balansepostene for hvert enkelt regnskapsår.
- Dokumentasjonen av balansepostene oppdateres hvert år med årets endringer, slik at historikken for regnskapsårene oppbevares samlet. Ny dokumentasjon legges inn, og dokumentasjon som ikke lenger er aktuell tas ut tidligst etter utløpet av oppbevaringsperioden for det siste regnskapsåret dokumentasjonen var aktuell for.

Kravene til ~~kontrollspor og ordnet~~ oppbevaring må etterleves for alle de aktuelle regnskapsårene, uavhengig av hvordan oppbevaringen skjer.

Oppbevaringen skal i utgangspunktet skje i Norge. Bokføringsforskriften § 7-5 ~~og forskrift av 03.06.10 nr. 759 om oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-land~~ tillater under nærmere forutsetninger at elektronisk regnskapsmateriale oppbevares i ~~Danmark, Finland, Island eller Sverige~~ enkelte andre land. Ut over dette gir bokføringsloven § 13 sjette ledd anledning til å søke om dispensasjon til oppbevaring i utlandet.

Oppbevaringen av dokumentasjon av balansen skal ~~væreskje~~ ordnet og betryggende sikret mot ødeleggelse, tap, sletting og endring, jf. bokføringsloven § 4 nr. 9 og § 13 tredje ledd. Ytterligere veiledning om dette finnes i NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale*.

12.13. Ikrafttredelse

Standarden får virkning for regnskapsår som begynner 1. januar ~~2015~~2025 eller senere, men det oppfordres til tidligere anvendelse.

HØRINGUTKAST