

Norsk bokføringsstandard NBS 2

Kontrollsporet

(November 2012, oppdatert mars 2014, april 2015 og april 2025)

Innhold

1. Innledning og virkeområde	2
2. Lov og forskrift	2
3. Definisjoner	2
4. Kontrollsporet.....	3
4.1 Krav om kontrollspor	3
4.2 Målgruppe for kontrollsporet	4
4.3 Kontrollspor mellom bilag og bokførte opplysninger.....	4
4.4 Kontrollspor mellom bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering.....	6
4.5 Underspesifikasjoner	7
4.6 Sideordnede spesifikasjoner	9
4.7 Sekundærdokumentasjon og forsystemer.....	9
5. Dokumentasjon av kontrollsporet	9
5.1 Betinget dokumentasjonsplikt	9
5.2 Transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner	10
5.3 Teknologi og programvare	10
5.4 Tvilstilfeller.....	11
5.5 Omfang av og innhold i dokumentasjonen	11
5.6 Systemgenererte poster	14
5.7 Endringer i kontrollsporet og oppbevaring av dokumentasjonen	15
6. Ikrafttredelse.....	16

1. Innledning og virkeområde

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.

I punkt 4 omhandles de generelle kravene til kontrollspor, som gjelder for alle bokføringspliktige. I punkt 5 omhandles kravene til dokumentasjon av kontrollsporet, som kun gjelder i de tilfeller der slik dokumentasjon 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.

2. Lov og forskrift

Bokføringsloven § 4 nr. 7 krever at det skal foreligge et toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, spesifikasjoner¹ og pliktig regnskapsrapportering².

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.³ Dersom dokumentasjonen består av flere dokumenter, skal det være referanse fra primærdokumentet til øvrige dokumenter, jf. bokføringsloven § 10 første ledd.

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 i fem år etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum, jf. første ledd nr. 3.

3. Definisjoner

Når begrepet «skattemelding» benyttes i denne standarden, menes både skattemelding for

¹ Jf. bokføringsloven § 5 og bokføringsforskriften § 3-1.

² Jf. bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1.

³ 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.

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.

4. Kontrollsporet

4.1 Krav om kontrollspor

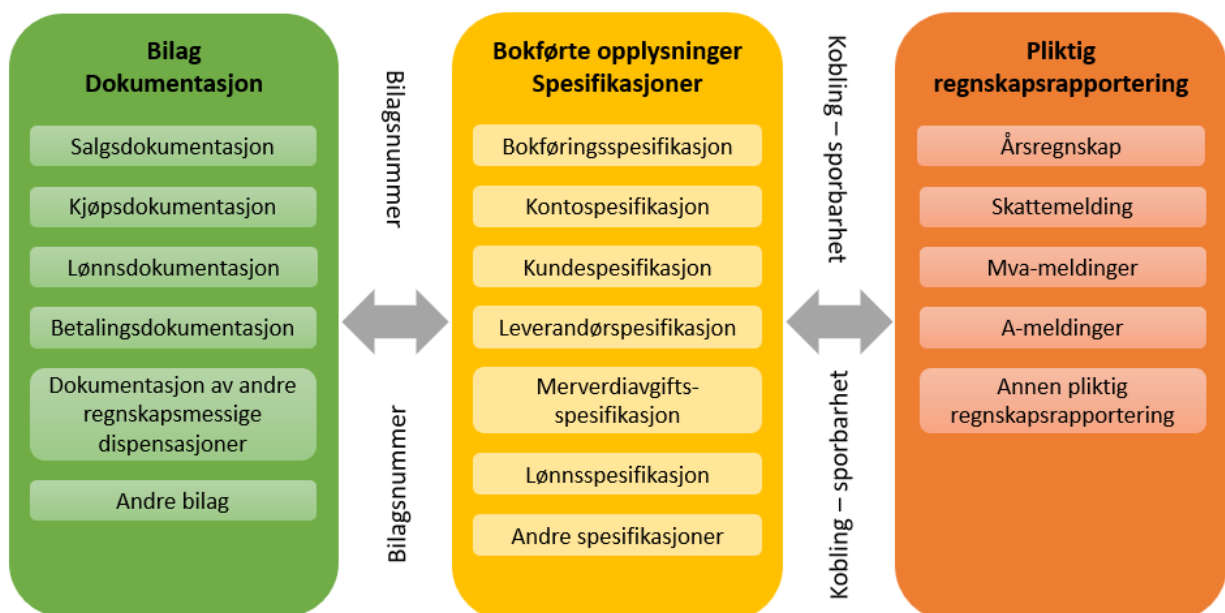
Det skal foreligge et toveis kontrollspor mellom bilag, bokførte opplysninger i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og pliktig regnskapsrapportering.

Bokføringsloven krever kontrollspor i to trinn:

- mellom bilagene og de bokførte opplysningene
- mellom de bokførte opplysningene og pliktig regnskapsrapportering

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 (regnskaplinje, kode i mva-melding, felt i skattemelding 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 bilagene.

Kontrollsporet kan illustreres slik:



4.2 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 Skatteetaten og andre offentlige kontrollmyndigheter, den bokføringspliktiges valgte revisor mv. Dette gjelder også kravet til kontrollspor.

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».

4.3 Kontrollspor mellom bilag og bokførte opplysninger

4.3.1 Fortløpende nummerering

Bilagene skal være fortløpende nummerert eller identifisert på annen måte som gjør det mulig å kontrollere at de er fullstendige.

Identifikasjon av bilag bør som hovedregel skje gjennom fortløpende nummerering.⁴ Det er ikke gitt eksempler på annen identifisering som oppfyller kravet om mulighet for kontroll av fullstendigheten. Med fortløpende nummerering menes at bilagene har en tett nummerserie.

Det er ikke krav om tett nummerserie for hver ajourholdsperiode etter bokføringsloven § 7 annet ledd og bokføringsforskriften § 4-1, men det skal ikke være hull i den bokføringspliktiges totale bilagsnummerserie når flere perioder vurderes samlet.

Formålet med at bilag skal være fortløpende nummerert er todelt:

1. Å skape et entydig kontrollspor (en referanse) mellom bokførte opplysninger og bilagene.
2. Å gjøre det mulig å kontrollere at 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 bilagene heller ikke er tildelt bilagsnummer. Fortløpende nummerering vil på den annen side kunne avdekke
 - bilag som eksisterer og er tildelt bilagsnummer, men som ikke er bokført, for eksempel på grunn av sletting av bokførte opplysninger i ettertid, og
 - manglende bilag, hvor alle opplysninger er bokført, men bilaget med tilhørende bilagsnummer ikke gjenfinnes.

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 av bilag. Reglene om nummerering av salgsdokumenter omfattes ikke av denne standarden.

⁴ Jf. også Skattedirektoratets uttalelse av 30.03.06 om krav til nummerering av bilag.

4.3.2 Flere bokføringspliktige deler bilagsserier

Flere bokføringspliktige kan ikke dele samme bilagsserier.

Identifiseringen av bokførte opplysninger skal være entydig for hver enkelt bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2. Det er dermed ikke adgang for flere bokføringspliktige til å dele bilagsserier, for eksempel i konsern.⁵

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

4.3.3 Flere bilagsserier hos en bokføringspliktig

Den bokføringspliktige kan benytte flere bilagsserier.

Den bokføringspliktige kan ha forskjellige bilagsserier for ulike typer bilag. Eksempler på ulike typer bilag kan være salgsbilag, kjøpsbilag, lønnsbilag, betalingsbilag etc. Det forutsettes at identifiseringen av bilagene i slike tilfeller er entydig for hver type av bilag, slik at disse ikke kan forveksles. Det er flere måter å gjøre dette på. Et eksempel kan være at hver bilagsserie har et prefiks som identifiserer typen bilag (for eksempel SB for salgsbilag, KB for kjøpsbilag, LB for lønnsbilag og så videre). Et annet eksempel er at hver type av bilag har unike bilagsserier (for eksempel at bilagsserier som starter på 1 gjelder salg, 2 gjelder kjøp, 3 gjelder lønn og så videre).

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

4.3.4 Elektronisk utarbeidelse og mottak av dokumentasjon

Bilag kan sendes til den bokføringspliktige på e-post, ved bruk av elektronisk fakturering⁶, ved deling i skyløsninger, pr. fysisk post eller på andre måter. Det er ikke krav til oppbevaring av originalbilag. Den bokføringspliktige står fritt til å skrive ut bilag som er mottatt elektronisk, skanne bilag som er mottatt på papir mv.⁷ Når kontrollsporet skal identifiseres, er det nødvendig å vite hva som utgjør et bilag.

Bokføringspliktige som utarbeider eller mottar bilag elektronisk, kan oppbevare bilagene elektronisk. Mottas bilag i papirformat, kan de skannes for elektronisk oppbevaring. I en del tilfeller kan dette skje på en måte som automatisk genererer et kontrollspor mellom de bokførte opplysningene og bilagene. Et typisk eksempel er utstedelse av salgsdokumenter i en

⁵ Jf. også Skattedirektoratets uttalelse av 30.10.06 om nummerering av salgsdokument – bruk av felles faktureringssystem.

⁶ Jf. NBS 4 *Elektronisk fakturering*.

⁷ Jf. bokføringsloven § 13 annet ledd tredje punktum.

faktureringsløsning som er integrert med regnskapssystemet. Salgsdokumentene tildeles bilagsnumre, 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 PDF-filer, hvor kjøpsdokumentene oppbevares utenfor regnskapssystemet. En løsning i slike tilfeller kan være å navngi filen med bilagsnummeret, og å oppbevare filene samlet og fortløpende. Slik kan bilagene gjenfinnes på en enkel måte.

Ved elektronisk oppbevaring stilles det ikke krav om at bilagsnummeret skal fremgå av selve bilaget ved oppslag på skjerm. Det er tilstrekkelig med angivelse av bilagsnummer 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 bilagsnummeret påføres utskriften. Dersom bilaget skal oversendes elektronisk må det sørges for at bilagsnummeret fortsatt følger med bilaget. Dette kan skje for eksempel ved at bilagsnummeret påføres bilaget, slik at det vises på skjermbildet, eller fremgår av filnavnet.

Dersom det ikke er åpenbart for en kontrollør hvordan elektroniske bilag kan gjenfinnes, eller hvordan bruken av bilagsnumre gjør det mulig å kontrollere at bilagene er fullstendige, kan dette medføre behov for dokumentasjon av kontrollsporet, jf. punkt 5.

4.3.5 Bilag som består av flere dokumenter

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

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 ikke inneholder tilstrekkelig informasjon, og hvor andre dokumenter (for eksempel avtaler, ordrer, pakksedler, mv.) blir nødvendig som en del av 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 bilag.

4.4 Kontrollspor mellom bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering

4.4.1 Krav om kontrollspor mellom bokføring og pliktig regnskapsrapportering

Kontrollsporet skal vise hvordan de bokførte opplysningene inngår i pliktig regnskapsrapportering.

Nedenfor følger eksempler på dette kontrollsporet for noen av de vanligste formene for pliktig regnskapsrapportering.

4.4.2 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.

4.4.3 Skattemelding

Som for årsregnskapet vil de fleste årsoppgjørprogrammer kunne produsere oversikter som viser koblingene fra kontoene i regnskapssystemet til de ulike feltene i skattemeldingen. Særlig gjelder dette næringsspesifikasjonens resultatregnskap og balanse, som tilsvarer årsregnskapets resultatregnskap og balanse.

Kravet til kontrollspor gjelder kun bokførte opplysninger, ikke øvrige opplysninger i skattemeldingen. Eksempler på slike øvrige opplysninger kan være skattemessige formuesverdier og skattemessige verdier av driftsmidler som saldoavskrives. Ingen av disse opplysningene i skattemeldingen kommer fra de bokførte opplysningene, og det kan dermed heller ikke kreves noe kontrollspor mellom bokføringen og opplysningene.

4.4.4 Mva-meldinger

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

4.4.5 Lønn, skattetrekk, arbeidsgiveravgift mv.

På lønnsområdet består pliktig regnskapsrapportering primært av månedlige a-meldinger for lønnsopplysningspliktige ytelser, skattetrekk, utleggstrekk, finansskatt og arbeidsgiveravgift. Arbeidsgivere som skal levere skattemelding, skal i tillegg inkludere en spesifisering av lønns- og pensjonskostnader (kontrolloppstilling) som en del av næringsspesifikasjonen.⁸

Spesifikasjonen av lønnsopplysningspliktige ytelser utgjør det primære kontrollsporet mellom bokførte opplysninger og innrapporterte lønnsopplysningspliktige ytelser.

Bokføringsforskriften krever dessuten at regnskapssystemet skal kunne gjengi arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser samlet, pr. avgiftssats og sone.

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

4.5 Underspesifikasjoner

Poster kan fremkomme som totaler i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, dersom transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner fremkommer enkeltvis

⁸ Jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11.

og oppsummert i underliggende spesifikasjon, og er kontrollerbare mot totalen.⁹

Alle transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner skal som hovedregel bokføres enkeltvis og gjengis enkeltvis i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Dette innebærer i 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 den bokførte totalen må kunne kontrolleres mot totalene i underspesifikasjonene, som igjen henviser videre til hver enkelt transaksjon og disposisjon.

Ved periodisk samlebokføring av totaler, er underspesifikasjonen å anse som en del av bokføringen, og ikke som et bilag. Dette har flere implikasjoner:

- 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 så få bilag at bokføringen kan skje ved bruk av tekstbehandlings- eller regnearkprogrammer, jf. NBS 6 *Bruk av tekstbehandlings- og regnearkprogrammer*.
- Underspesifikasjonen må henviser videre til underliggende bilag for hver enkelt transaksjon eller disposisjon, jf. dokumentasjonsreglene i bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften kapittel 5 og 8.
- 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:

- 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 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 (hovedboken) bokføres kun månedens totale salg pr. konto og mva-kode, debet kundefordringer og kredit salgsinntekter.
- Et forvaltningssystem for verdipapirinvesteringer registrerer alle kjøp, salg, utdelinger, gevinster og tap på investeringer. Forvaltningssystemet overfører en periodisk underspesifikasjon til bokføring. Den underspesifikasjonen som overføres fra

⁹ Jf. bokføringsforskriften § 3-1 femte ledd.

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 periodens totale kjøp, salg, utdelinger, gevinster og tap pr. konto.

4.6 Sideordnede spesifikasjoner

Med sideordnede spesifikasjoner menes at én bokføringspliktig har flere bokføringsspesifikasjoner, flere kontospesifikasjoner og/eller flere spesifikasjoner av øvrige kategorier etter bokføringsloven § 5. Forutsetninger for bruk av sideordnede spesifikasjoner følger av NBS 8 *Sideordnede spesifikasjoner*, herunder krav til sporbarhet.

4.7 Sekundærdokumentasjon og forsystemer

Sekundærdokumentasjon kan være ordrer, pakksedler, avtaler mv. Det stilles i utgangspunktet ikke krav om kontrollspor mellom bokføringen eller bilagene og slik sekundærdokumentasjon. 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 bilaget, for eksempel gjennom henvisning fra primærdokumentet, gjelder egne krav, jf. punkt 4.3.5.

Det benyttes ofte forsystemer til utarbeidelse av bilag, for eksempel et fakturasystem, kassasystem eller lønssystem. Det er som hovedregel heller ikke krav om kontrollspor mellom bokføringen eller bilagene og slike forsystemer. Dersom bilag oppbevares i forsystemer, er det likevel krav til kontrollspor mellom de bokførte opplysningene og bilagene i forsystemene. Eksempler på dette kan være salgsdokumenter som oppbevares i fakturasystemet, dagsoppgjør mv. som oppbevares i kassasystemet eller lønnsdokumentasjon som oppbevares i lønssystemet.

Forsystemer kan også benyttes til utarbeidelse og oppbevaring av underspesifikasjoner, med krav om kontrollspor mellom bilagene, underspesifikasjonen og bokføringen av totalen, jf. punkt 4.5.

5. Dokumentasjon av kontrollsporet

5.1 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 imidlertid i de fleste tilfeller være pliktig regnskapsrapportering, for eksempel

- a-meldinger
- mva-meldinger
- skattemelding

- årsregnskap

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

Kontroll lar seg enkelt gjennomføre dersom en ekstern kontrollør er i stand til å gjennomføre kontroll uten vesentlig bistand fra den bokføringspliktige. I slike tilfeller vil særskilt dokumentasjon av kontrollsporet normalt ikke være et krav. Dette vil være aktuelt for logiske og nærmest selvforklarende kontrollspor, hvor det er åpenbart hvordan bokføringen skjer og hvordan bilagene oppbevares.¹⁰ Det forutsettes at det i slike tilfeller er enkelt å kartlegge kontoplanen, samt hvilke serier med bilagsnumre, andre tilordningskoder enn kontoplanen¹¹ og behandlingkoder (for eksempel mva-koder) som benyttes. En ekstern kontrollør bør etter en innføring i regnskapssystemet og 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, bilagene, mv.

5.2 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 bilag og ulike kontrollspor. I slike tilfeller kan kontrollsporet bli såpass komplisert at dokumentasjon av dette blir nødvendig.

5.3 Teknologi og programvare

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

Likevel er det slik at dokumentasjon av kontrollsporet ofte vil være nødvendig for mer komplekse regnskapssystemer, særlig ved et visst omfang av systemgenererte poster. Systemgenererte poster og dokumentasjon av slike omhandles i punkt 5.6. 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 underspesifikasjoner og sideordnede spesifikasjoner som kompliserer kontrollsporet i en slik grad at kontrollsporet må dokumenteres, jf. punkt 4.5 og 4.6.

¹⁰ Jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* punkt 7.3.1.

¹¹ For eksempel kundekoder og leverandørkoder.

5.4 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.

5.5 Omfang av og innhold i dokumentasjonen

5.5.1 Innhold i dokumentasjonen

Dokumentasjonen av kontrollsporet skal omfatte opplysninger som er nødvendige for at en ekstern kontrollør kan etterprøve bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering på en enkel måte.

Dokumentasjonen av kontrollsporet skal være strukturert og organisert på en måte som gjør det mulig for en ekstern kontrollør å forstå kontrollsporet.

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 oppstår, bokføres og kan etterprøves (se punkt 5.6).

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 5.7.

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.

Uavhengig av dokumentasjonen av kontrollsporet, krever bokføringsloven § 14 at den bokføringspliktige skal gi offentlige kontrollmyndigheter nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet.¹² 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 komplekst.

5.5.2 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 bilagene kan gjenfinnes.

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

Som nevnt i punkt 4.3.4 kan bilag sendes til den bokføringspliktige på ulike måter. Denne friheten kan i enkelte tilfeller skape usikkerhet knyttet til hva som anses som bilagene, for eksempel

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

¹² Ved revisjon skal den reviderte gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser og gi de opplysninger revisor finner nødvendige for utførelsen av sitt oppdrag, jf. revisorloven § 2-2.

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

I enkelte tilfeller kan det være nødvendig å beskrive hvordan 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.¹³ I slike tilfeller skal dokumentasjonen av kontrollsporet beskrive hvordan en eksternt kontrollør enkelt kan gjenfinne bilagene.

5.5.3 Bilagsnummerering

Dokumentasjonen av kontrollsporet skal beskrive den bokføringspliktiges system for bilagsnummerering, herunder hvordan det er mulig å kontrollere at bilagene er fullstendige.

Kravene til bilagsnummerering er nærmere omtalt i punkt 4.3.

Dersom den bokføringspliktiges system for bilagsnummerering ikke er åpenbart, eller det ikke er enkelt å se hvordan nummereringen gjør det mulig å kontrollere at bilagene er fullstendige, skal dokumentasjonen av kontrollsporet beskrive hvordan kontroll kan gjennomføres.

5.5.4 Tilordningskoder

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 tilordningskodene som benyttes, og som styrer den videre systematiseringen av bokførte opplysninger i spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering. Det er likevel ikke nødvendig å utarbeide egen dokumentasjon av tilordningskoder som fremgår av annet oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. For eksempel skal kontokoder fremgå av kontospesifikasjonen og kunde- og leverandørkoder skal fremgå av kunde- og leverandørspefisikasjonene.

¹³ 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*.

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.

5.6 Systemgenererte poster

5.6.1 Innhold i 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 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 kjøps-transaksjoner	Merverdiavgifts-satser og fradragssøkler	Merverdiavgifts-koder
Renter på konsern-mellomværender	Bokførte mellomværender	Rentesatser	Rentekoder
Urealiserte valutagevinster og valutatap på pengeposter	Bokførte pengeposter i utenlandsk valuta	Valutakurser	Valutakoder
Renteinntekter på utlån i bankvirksomhet	Bokført lånesaldo	Rentesatser	Rentekoder
Premiereserver i forsikringsvirksomhet	Formelverk og tariffer	Dødelighet, pensjonsalder, lønnsutvikling,	Pensjonsavtale-type

		mv.	
--	--	-----	--

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.

5.6.2 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 mva-kodene, dersom kodene og deres betydning fremgår direkte av spesifikasjonen av merverdiavgift.

5.6.3 Faste data

Det er ikke behov for å vedlikeholde oversikter over faste data som kommer fra eksterne kilder, og som er entydige og offentlig tilgjengelige. Dette vil blant annet gjelde satser for merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. Bokføringspliktige skal imidlertid dokumentere 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 er tilstrekkelig hvis den eksterne kilden er offentlig tilgjengelig.

Faste data som styres internt skal dokumenteres, for eksempel rentesatser ved beregning av renter på konsernmellomværender, fordelingsnøkler for forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, mv.

5.7 Endringer i kontrollsporet og oppbevaring av dokumentasjonen

Dokumentasjon av kontrollsporet skal oppbevares ordnet og betryggende sikret mot urettmessig ødeleggelse, tap og endring i fem år etter utløpet av det siste regnskapsåret dokumentasjonen er relevant for.

Dokumentasjonen av kontrollsporet skal være et grunnlag for kontroll av bokførte opplysninger i hele oppbevaringsperioden. For at formålet med bestemmelsen skal oppfylles, må dokumentasjonen kunne fremlegges for hvert enkelt regnskapsår. Ved vesentlige endringer anses det ikke tilstrekkelig at kun endringene i kontrollsporet dokumenteres, det må utarbeides ny og fullstendig dokumentasjon. Dette kan for eksempel gjelde ved bytte av regnskapssystem, med ny kontoplan, nye 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 mva-kode X er benyttet for utgående merverdiavgift med høy sats for første halvår, mens mva-kode Y er benyttet andre halvår.

Dersom det gjennom flere regnskapsår ikke skjer endringer i kontrollsporet, er det ikke

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 § 5-3-15 tredje ledd og § 5-6 siste ledd
- dokumentasjon av risikovurdering knyttet til sikring av elektronisk regnskapsmaterialet, jf. NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale*
- beskrivelse av regnskapssystemets funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder, jf. bokføringsforskriften § 7-6 annet ledd

6. Ikrafttredelse

Standarden får virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2026 eller senere, men det oppfordres til tidligere anvendelse.