Norsk bokføringsstandard NBS 4

Elektronisk fakturering

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

Innhold

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

Vedlegg: Eksempler på tillatte endringer ved konvertering av elektronisk faktura 16

1. Innledning og virkeområde

Elektronisk fakturering innebærer at innholdet i salgsdokumentet overføres fra selgers fakturasystem til kjøpers mottakssystem i en digital form, ofte gjennom en formidler eller distributør. Både hos selger og kjøper bokføres innholdet i salgsdokumentet direkte i regnskapssystemet, uten at det tas utskrift eller lagres direkte lesbare kopier av den elektroniske fakturaen. Dette i motsetning til tradisjonelle salgsdokumenter, som oversendes i papirform eller som direkte lesbare, elektroniske dokumenter/bildefiler (for eksempel PDF). Et vanlig eksempel på elektronisk fakturering er bruk av Elektronisk HandelsFormat (EHF).

Salgsdokumentet ved elektronisk fakturering består ikke av et tradisjonelt dokument, med eventuelle vedlegg og tilleggsopplysninger. I stedet overføres informasjonen i digitalt format mellom partene, hvor noen informasjonselementer til sammen utgjør det innhold som kreves i salgsdokumentet. Ved elektronisk fakturering er det ikke naturlig å fysisk skille innholdet i salgsdokumentet fra annen informasjon som ikke er en del av salgsdokumentet. Dette er en forskjell fra tradisjonelle salgsdokumenter, hvor dokumenter lar seg skille.

Kjøperens mulighet til å motta en elektronisk faktura varierer. Utstedelse av elektronisk faktura og hvilket filformat det skjer i, må derfor ta hensyn til om faktureringen skjer mellom næringsdrivende, mellom næringsdrivende og det offentlige eller mellom næringsdrivende og private kjøpere. Systemer til bruk for å lese elektroniske fakturaer må videre ta hensyn til krav i forskrift om universell utforming av IKT-løsninger.[1] Forskriften omhandles ikke i denne standarden.

Standarden omhandler kriterier som må oppfylles for at utstedelse av elektroniske fakturaer til andre næringsdrivende, det offentlige og private kjøpere skal skje i samsvar med kravene i bokføringsregelverket.[2] Særlig gjelder dette

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

Standarden omhandler ikke

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

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

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

[1] Forskrift av 21.06.13 nr. 732.
[2] Bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk.

2. Lov og forskrift

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

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

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

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

3. Definisjoner

3.1 Elektronisk faktura

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

Begrepet salgsdokument henviser til de bilagene som skal utstedes fra selger til kjøper ved salg av varer og/eller tjenester, jf. bokføringsforskriften delkapittel 5-1. Salgsdokumentet er grunnlag for bokføring av salgsinntekter hos selger, og for bokføring av vare- og/eller tjenestekjøp hos kjøper. Salgsdokumentet er også grunnlag for etterkontroll av bokføringen. Også salgsdokument utstedt av kjøper på vegne av selger (omvendt fakturering) etter reglene i bokføringsforskriften § 5-2-1 og salgsdokument utstedt av formidler etter reglene i

bokføringsforskriften § 5-2-1a omfattes. I tillegg omfattes kreditnotaer, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7 og GBS 1 *Utstedelse av kreditnota*.

Annen dokumentasjon som utstedes i forbindelse med en salgstransaksjon omfattes ikke av begrepet salgsdokument, for eksempel avtaler, ordrer, pakksedler, anmodninger om finansielle forskudd, betalingspåminnelser og inkassovarsler.[3]

Ikke all elektronisk oversendelse av salgsdokumenter faller inn under definisjonen av elektronisk fakturering. Det er ikke nok at salgsdokumentet foreligger i en elektronisk form, og kan oversendes og leses i slik form. Innholdet i salgsdokumentet må både overføres elektronisk fra selger til kjøper, og kunne importeres i kjøpers regnskapssystem og behandles maskinelt. Utstedelse av salgsdokumenter som ikke tilfredsstiller disse kriteriene anses ikke som elektronisk fakturering og skal ikke følge kravene i denne standarden. Dette gjelder blant annet bildefiler og PDF-filer, herunder skannede filer.

3.2 Vedlegg

Et vedlegg til en elektronisk faktura er enhver oversendelse som ikke er en del av den elektroniske fakturaen slik denne defineres i punkt 3.1, men som inneholder opplysninger som kreves i salgsdokumentet etter bokføringsregelverket.

Vedlegg kan oversendes som filer i samme forsendelse som den elektroniske fakturaen eller som filer adskilt fra den elektroniske fakturaen. Vedlegg kan også oversendes på papir.

Ved elektronisk oversendelse av vedlegg er typiske formater bilde-, PDF- eller html-filer. Innholdet i vedleggene kan deles i to grupper:

- Vedlegg med innhold som kreves i salgsdokumentet, jf. punkt 4. Slike vedlegg anses å være en del av salgsdokumentet og omfattes av denne standarden, se særlig punkt 6.4.
- Vedlegg uten innhold som kreves i salgsdokumentet. Slike vedlegg anses ikke å være en del av salgsdokumentet, og omfattes ikke av denne standarden.[3]

3.3 Selger/fakturautsteder

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

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

Det følger av bokføringsforskriften § 5-2-1 første ledd at salgsdokumentet skal utstedes av selger, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift. I de unntakstilfeller hvor kjøper har anledning til å utstede salgsdokumentet på vegne av selger, faller alle selgers plikter i forbindelse med faktureringen på kjøper. Ved formidlingssalg etter bokføringsforskriften § 5-

[3] Slik dokumentasjon kan likevel bli oppbevaringspliktig på eget grunnlag, jf. særlig bokføringsloven § 13 første ledd nr. 5 til 8.

2-1a er det formidleren som utsteder salgsdokumentet, og pliktene i forbindelse med faktureringen påfaller formidleren. Dette gjelder også de krav som denne standarden setter til elektronisk fakturering.

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

3.4 Kjøper/fakturamottaker

Kjøper er i denne standarden den fysiske eller juridiske personen som selger har inngått avtale med om å levere varer eller tjenester til, og som benytter den elektroniske fakturaen som sitt kjøpsdokument.

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

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

3.5 Formidler/distributør

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

Formidlere/distributører kan opptre på vegne av selger eller kjøper, og er vanligvis et selskap eller en organisasjon. Det kan være flere formidlere eller distributører, som opptrer som mellomledd på vegne av de formidlere/distributører som selger og kjøper har direkte avtaleforhold med. Det kan for eksempel være flere aksesspunkter i prosessen med å sende en elektronisk faktura fra selger og motta den hos kjøper. I tillegg kan det også være en eller flere leverandører av konverteringstjenester involvert i prosessen med oversendelse av en elektronisk faktura, jf. punkt 3.6 nedenfor.

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

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

3.6 Konvertering

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

Hvis den elektroniske fakturaen tilføres informasjon i forbindelse med konverteringen, ut over det selger hadde inkludert ved utstedelse av salgsdokumentet, skal det fremgå av den elektroniske fakturaen hvilken informasjon som er lagt til ved konverteringen.

Konvertering gjennomføres vanligvis hos en formidler eller distributør. Formålet med en konvertering er å gjøre filen lesbar i det mottakssystemet som benyttes hos kjøper. I en konvertering er det kun filformatet som endres, ikke innholdet i salgsdokumentet. Det kan imidlertid være tilfeller der valgfri informasjon, det vil si informasjon som ikke kreves i salgsdokumentet, ikke tas med videre i en konvertering. Grunnen til det, er at de aktuelle informasjonselementene ikke er definert i det filformatet kjøper benytter. Et eksempel på dette finnes i vedlegg til denne standarden, eksempel 1.

Det kan også være tilfeller hvor fakturaen berikes med mer informasjon, som koder, hjelpefelter og/eller bærekraftsdata knyttet til varen/tjenesten, slik at data kan tolkes korrekt og automatiseres i videre behandling hos kjøper. Det må i slike tilfeller komme klart frem av salgsdokumentet hva som er utstedt av selger og hvilken informasjon som er lagt til ved konverteringen. Eksempel 3 og 4 i vedlegget beskriver dette nærmere.

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

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

3.7 Utstedelsestidspunkt

Dersom ikke annet følger av bokføringsregelverket, er tidspunkt for utstedelse det første av

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

Bokføringsloven § 10 første ledd krever at bilag ikke skal endres etter utstedelse. Dette gjelder også salgsdokumenter som utstedes ved bruk av elektronisk fakturering. Det er to tidspunkter som peker seg ut som naturlige utstedelsestidspunkter:[4]

- Bokføringstidspunktet. Når en salgstransaksjon er bokført av selger, vil det etter tradisjonelle prinsipper for bokføring være uakseptabelt å endre innholdet i salgsdokumentet. Det vil ved feil som hovedregel måtte utarbeides kreditnota og nytt salgsdokument.[5]
- Når salgsdokumentet er oversendt en annen bokføringspliktig enhet som skal bokføre de

[4] Jf. NOU 2002:20 *Ny bokføringslov* punkt 9.13.
[5] Jf. blant annet bokføringsforskriften § 5-2-7 og GBS 1 *Utstedelse av kreditnota.*

dokumenterte opplysningene. Det typiske eksemplet er oversendelse av en faktura fra selger til kjøper. Selger vil ikke ha kontroll over når kjøper bokfører denne fakturaen. Det vil derfor være et naturlig krav at selger ved feil normalt må utstede kreditnota og nytt salgsdokument.[5] Selger kan ikke endre innholdet i det opprinnelige salgsdokumentet, selv om verken selger eller kjøper har bokført transaksjonen.

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

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

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

3.8 Bilag

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

4. Omfang av informasjon som skal sikres

Sikring av elektroniske fakturaer skal omfatte innhold i salgsdokumentene som kreves etter bokføringsregelverket.

For selger skal sikringen i tillegg omfatte alt innhold som selger har valgt å innta i salgsdokumentene. For kjøper skal sikringen i tillegg omfatte alt innhold i salgsdokumentene som er mottatt i kjøpers mottakssystem.

Også innhold i eventuelle vedlegg til salgsdokumentene skal sikres.

Et salgsdokument har ikke alltid kun det innholdet som kreves etter bokføringsregelverket, men kan også inneholde annen informasjon fra selger til kjøper. Eksempler på dette er konteringsinformasjon, referanser mv. Slik tilleggsinformasjon utgjør ikke lovbestemt minimumsinnhold i salgsdokumentet, og antas derfor heller ikke å være avgjørende for etterkontroll. Tilleggsinformasjonen kunne vært oversendt fra selger til kjøper på annen måte, og faller dermed utenfor den naturlige oppbevaringsplikten som knytter seg til salgsdokumenter. Av praktiske hensyn inntas tilleggsinformasjonen likevel ofte i salgsdokumentet.

Selger må sikre alt innhold som selger har valgt å inkludere i den elektroniske fakturaen som utstedes. Det anses ikke å være god bokføringsskikk at selger utelater deler av det utstedte

salgsdokumentet fra oppbevaring eller sikring kun fordi det inneholder opplysninger som faller utenfor det lovbestemte innholdet.

For kjøper kan det være slik at noe ikke lovbestemt innhold i det utstedte salgsdokumentet, ikke lar seg importere i mottaksløsningen. I tillegg kan salgsdokumentet berikes med tilleggsinformasjon ut over det selger inkluderte ved utstedelse. Se blant annet omtale i punkt 3.6 om konvertering. Alt kjøper tar med inn i sitt mottakssystem, uavhengig av om det er innhold som kreves i salgsdokumenter etter bokføringsregelverket eller tilleggsinformasjon, skal sikres.

Det er det faktiske innholdet i salgsdokumentene som underbygger de bokførte opplysningenes berettigelse, ikke hvordan innholdet presenteres. Et krav til å sikre at presentasjonen ikke endres etter utstedelse vil kunne skape praktiske problemer. Dette gjelder blant annet i tilfeller hvor selger og kjøper benytter ulike systemer, og dermed får innholdet i de elektroniske fakturaene presentert på ulike måter. Det stilles derfor ikke krav til dette. Et krav til at innholdet ikke endres er derimot nødvendig for at de elektroniske fakturaene skal ha kontrollverdi i hele oppbevaringsperioden.

Kravet til sikring av innholdet i vedlegg omfatter kun vedlegg som inneholder opplysninger som kreves i salgsdokumentet etter bokføringsregelverket, jf. definisjonen i punkt 3.2. Se nærmere om sikring av vedlegg i punkt 6.4.

5. Grad av sikring

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

Bokføringsregelverket krever ikke absolutt sikring av regnskapsmaterialet, men benytter begreper som betryggende og forsvarlig sikring. Betryggende sikring oppnås når risikoene for urettmessig endring, sletting, tap eller ødeleggelse av regnskapsmaterialet er redusert til et akseptabelt nivå. Dette gjelder også ved elektronisk fakturering. Et akseptabelt risikonivå for endring eller sletting av innholdet i den elektroniske fakturaen, vil normalt være et lavt risikonivå. Det innebærer lav sannsynlighet for og/eller liten konsekvens av forsøk på slik sletting eller endring. For mer informasjon om akseptabelt risikonivå henvises det til NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale*.

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

6. Sikringstiltak

6.1 Krav om sikring av elektroniske fakturaer

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

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

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

En praktisk problemstilling er hvorvidt en XML-basert elektronisk faktura er å anse som enkelt redigerbar.[6] Verktøyene for å lese og endre en XML-fil er tilgjengelige på nett, og gir en strukturert fremstilling av innholdet slik at det lar seg gjøre å finne frem til det feltet som urettmessig ønskes endret. Redigeringsverktøy for XML-filer er normalt ikke preinstallert på PCer, slik tekstbehandlings- og regnearkprogrammer normalt er, og det kreves noe teknisk innsikt for å finne og installere slike verktøy. Dette medfører at installering av et XML-verktøy med mål om å endre en XML-basert faktura må anses som en forsettlig handling. En XML-fil anses i denne standarden derfor ikke å være enkelt redigerbar.

Hvordan betryggende sikring mot endring etter utstedelse bør gjennomføres, avhenger av om det skjer en konvertering av filen i oversendelsesprosessen eller ikke. Dette drøftes i punkt 6.2 og 6.3.

6.2 Elektronisk fakturering uten konvertering

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

Det er normalt to tilfeller som faller innenfor denne gruppen:

- Den elektroniske fakturaen oversendes direkte fra selger til kjøper, uten bruk av formidler/distributør. Kjøper mottar samme fil som selger sender, og denne filen benyttes

[6] XML = Extensible Markup Language, som blant annet ligger til grunn for Elektronisk HandelsFormat (EHF).

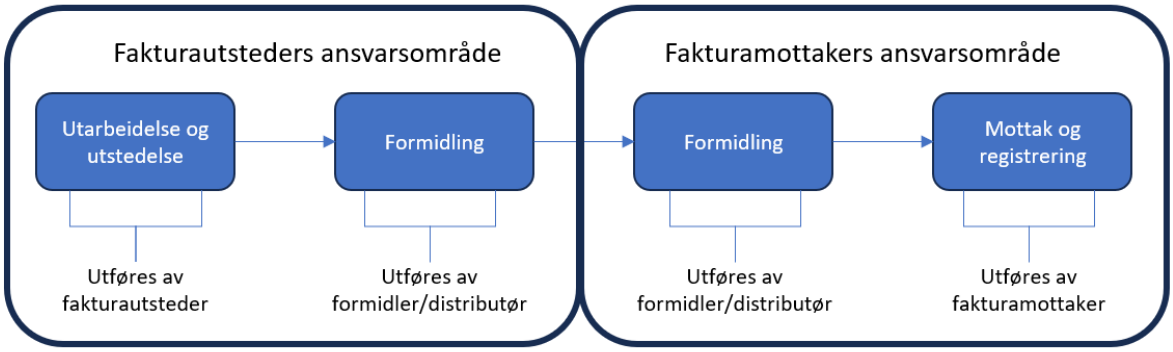
som selgers salgsdokument og kjøpers kjøpsdokument. Dette kan for eksempel være aktuelt ved konsernintern elektronisk fakturering eller når kjøper selv etter avtale laster ned de elektroniske fakturaene fra selger (jf. punkt 6.5).

- Den elektroniske fakturaen oversendes fra selger til kjøper gjennom formidler/distributør, men det foretas ingen konvertering av salgsdokumentet hos formidler/distributør. Dette vil for eksempel gjelde ved bruk av alle aksesspunkter i EHF-infrastrukturen.

Selgers ansvar for forsendelsesprosessen er ikke større ved elektronisk fakturering uten konvertering enn ved tradisjonell utstedelse av salgsdokumenter. Også ved oversendelse av fakturaer på papir eller pr. e-post er det en risiko for at salgsdokumentet ikke kommer frem til kjøper eller blir endret underveis. Heller ikke i slike tilfeller vet selger som oftest hvilke aktører som fungerer som formidlere/distributører i forsendelsesprosessen. Dette er en akseptert risiko, som også vil gjelde ved elektronisk fakturering. Det kreves med andre ord ikke at selger har kontroll over, eller kjenner til, alle ledd i prosessen med oversendelse av den elektroniske fakturaen til kjøper.

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

Eksempel på forsendelsesledd og ansvarsområder ved elektronisk fakturering uten konvertering:



6.3 Elektronisk fakturering med konvertering

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

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

Det skal foreligge dokumentasjon og testresultater fra formidler/distributør som viser at konverteringsprosessen fungerer som tiltenkt, og ikke medfører endringer i innhold i den elektroniske fakturaen som kreves etter bokføringsregelverket.

Avtale, dokumentasjon og testresultater skal oppbevares i fem år etter utløpet av det siste regnskapsåret dokumentasjonen er relevant for.

Dokumentasjonen skal være på norsk, svensk dansk eller engelsk.

Opplysninger som finnes hos selger skal også finnes hos kjøper.[8] Dette relaterer seg til salgsdokumentets innhold og ikke formatet. Et slikt krav setter føringer for hva en formidler/distributør kan gjøre med det opprinnelige innholdet i salgsdokumentet som er utstedt. Innholdet i salgsdokumentet som kreves etter bokføringsregelverket kan derfor ikke endres ved konverteringen.

Ved konvertering er risikoen for urettmessige endringer høyere enn ved elektronisk fakturering uten konvertering, og det kreves derfor særskilte sikringstiltak.

Det skal foreligge en skriftlig avtale mellom selger eller kjøper og den formidler/distributør som konverterer på deres vegne. Av denne avtalen skal det fremgå at innhold i den elektroniske fakturaen som kreves etter bokføringsregelverket, ikke skal endres eller slettes.

Hva formidlere/distributører gjør med den elektroniske fakturaen (konvertering mv.) i oversendelsesprosessen skal dokumenteres, i avtalen eller i en egen prosessbeskrivelse. Slik dokumentasjon kan inneholde definisjon av begreper benyttet i konverteringen, konverteringstabeller, tekst og/eller flytdiagrammer mv. Kommentert programkode kan være en del av konverteringsdokumentasjonen. Dokumentasjon laget av kunstig intelligens må kvalitetssikres av kvalifisert personale. Dokumentasjonen skal utarbeides før konvertering av elektroniske fakturaer skjer.

Videre skal selger/kjøper kunne motta testresultater fra formidler/distributør som viser at konverteringsprosessen fungerer som tiltenkt, og ikke medfører endring i eller sletting av det innholdet i den elektroniske fakturaen som kreves etter bokføringsregelverket. Testresultatene skal gjelde den konkrete konverteringsprosessen som formidler/distributør benytter, jf. kravet til prosessbeskrivelse, men behøver ikke knytte seg til elektroniske fakturaer for den aktuelle selger/kjøper eller den aktuelle regnskapsperioden.

Dersom konverteringsprosessen endres, må prosessbeskrivelsen oppdateres og nye testresultater kunne fremlegges.

Avtalen mellom selger/kjøper og formidler/distributør, eventuelle prosessbeskrivelser i tillegg til avtalen, samt testresultater fra formidler/distributør, skal oppbevares i samme oppbevaringsperiode som salgsdokumentene.[9] Som for annet regnskapsmateriale kan den

[8] Se også Skattedirektoratets uttalelse 05.02.07 om salgsdokumenters innhold – kjøpers adgang til å endre salgsdokumentet.

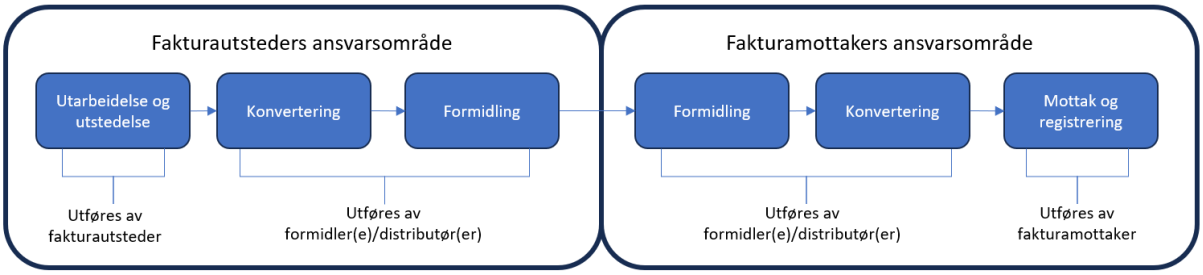
[9] For eksempel som en del av dokumentasjonen av risikovurderingen ved elektronisk oppbevaring av regnskapsmateriale etter NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale*.

bokføringspliktige (selger/kjøper) avtale med formidler/distributør eller andre at denne parten forestår hele eller deler av oppbevaringen.

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

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

Eksempel på forsendelsesledd og ansvarsområder ved elektronisk fakturering med konvertering:



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

6.4 Vedlegg til elektronisk faktura

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

Vedlegg er definert i punkt 3.2. Vedlegg med innhold som kreves i salgsdokumentet etter bokføringsregelverket, omfattes av denne standarden. Slike vedlegg må oppbevares av både selger og kjøper som en del av henholdsvis salgs- og kjøpsdokumentet.

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

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

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

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

- Vedlegget innkapsles i, uten å være en del av, den elektroniske fakturaen, og vil dermed fremkomme hver gang den elektroniske fakturaen hentes frem.[10] Ytterligere referanse fra den elektroniske fakturaen til vedlegget er ikke nødvendig.
- Det knyttes en lenke fra den elektroniske fakturaen til vedlegget. Lenken vil utgjøre referansen, og ved å trykke på lenken vil en ekstern kontrollør kunne åpne vedlegget.
- Den elektroniske fakturaen og vedlegget lagres som helt separate filer, uten lenker eller andre sammenkoblinger. I slike tilfeller skal den elektroniske fakturaen inneholde en referanse til vedlegget, for eksempel et dokumentnummer. På et gitt sted i den bokføringspliktiges arkivstruktur skal filen med dette dokumentnummeret kunne gjenfinnes, og vedlegget åpnes. En slik løsning vil i mange tilfeller kreve dokumentasjon av kontrollsporet, herunder en beskrivelse av hvordan referansene skal forstås og hvor vedleggene kan gjenfinnes.

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

6.5 Oversendelse til kjøper

Selger skal uoppfordret oversende den elektroniske fakturaen til kjøper, enten selv eller ved bruk av formidler/distributør. Eventuelt kan selger inngå en skriftlig undertegnet avtale med kjøper om at selger gjør den elektroniske fakturaen tilgjengelig for kjøper på et angitt sted.

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

Ved elektronisk fakturering er det ikke uvanlig at kjøper initierer prosessen med innhenting/nedlastning av kjøpsdokumenter. Når selger legger opp til at kjøper initierer prosessen med innhenting/nedlastning, skal det foreligge en skriftlig og undertegnet avtale om dette mellom partene.

[10] På engelsk brukes begrepet ”embed”, som ikke har en god norsk oversettelse. Det nærmeste er ”innkapsling”.

7. Oppbevaring og kontrollspor

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

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

Selger har ansvaret for betryggende sikring av sine egne salgsdokument, slik at innholdet i utstedte elektroniske fakturaer ikke endres eller slettes etter utstedelsestidspunktet. Slik sikring må ivaretas i hele oppbevaringsperioden.

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

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

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

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

Elektroniske fakturaer er ofte ikke direkte lesbare i allment tilgjengelig programvare, som også kontrollører har lett tilgjengelig. I stedet kreves egen programvare for å lese og skrive ut fakturaene. Selger og kjøper må derfor i hele oppbevaringsperioden ha tilgang til nødvendig maskinvare, programvare (herunder eventuelle lisenser) og kompetanse (brukerveiledninger mv.) for å kunne lese og skrive ut de elektroniske fakturaene. I løpet av oppbevaringsperioden kan både maskinvare, programvare og personell være byttet ut, og den bokføringspliktige bør

forsikre seg om at elektroniske fakturaer for hele oppbevaringsperioden fortsatt kan leses og skrives ut på papir, i en form som muliggjør etterkontroll.

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

8. Ikrafttredelse

Standarden får virkning for elektroniske fakturaer som utstedes 1. januar 2026 eller senere, men det oppfordres til tidligere anvendelse.

Vedlegg: Eksempler på tillatte endringer ved konvertering av elektronisk faktura

Eksempel 1
I konvertering mellom ulike formater kan informasjon bli fjernet. For eksempel kan det foreligge bransjespesifikk informasjon i e2b-formatet som ikke er definert i EHF-formatet. Dette betyr også at selger har en annen visning av fakturaen enn kjøper.

Det forutsettes at den informasjonen som fjernes ikke utgjør innhold i salgsdokumentet som kreves etter bokføringsregelverket.

Eksempel 2
I konvertering mellom ulike formater kan numeriske verdier bli vanskelig å gjenskape korrekt. For eksempel kan det foreligge desimale tallverdier i selger sitt format som ikke er forenlig med tilsvarende formatelement i EHF-formatet. Dette betyr at selger vil risikere å avgi en avvikende numerisk verdi til kjøper ved elektronisk fakturering, for eksempel på fakturalinjer og dermed fakturavisning. Dette er ikke tillatt.

Selger må derfor sørge for at avrundinger skjer internt i selgers systemer før eller ved utstedelse av salgsdokument, for å sikre at det ikke skjer en konvertering og korrigering av numeriske verdier hos formidler/distributør.

Eksempel 3
For å kunne lese inn data fra den utstedte elektroniske fakturaen i mottakers system, må det av og til gjøres endringer i den mottatte informasjonen ved konverteringen.

Det er ikke anledning til å endre i salgsdokumenter som kreves etter bokføringsregelverket. Ved konverteringen må det derfor etableres hjelpefelter som benyttes ved innlesningen hos mottaker, slik at de opprinnelige feltene består. Hjelpefeltene bør ha en navnekonvensjon som tydeliggjør at de er hjelpefelter og ikke felter fra det opprinnelige utstedte salgsdokumentet.

Eksempler på anvendelse av slike hjelpefelter er:
- Endring av fortegn ved mottak av en kreditnota.
- Påføring av et løpenummer på et varenummer, kundenummer eller lignende.
- Endringer i merverdiavgiftskode mellom fakturaformater, med mindre valideringsregler i innlesningen krever at dette endres ved konverteringen. Da må denne konverteringen dokumenteres hos formidler/distributør. Dokumentasjonen skal oppbevares etter reglene i denne standarden.
- Øvrige endringer i kodesett, eksempelvis varenummer, prosjektkoder o.l.

Eksempel 4
En mottaker av elektronisk faktura ønsker å berike salgsdokumentet med informasjon fra egne eller eksterne databaser. Eksempler på dette er prosjektinformasjon, informasjon om klimaavtrykk av det innkjøpte, informasjon om lagerplassering o.l. Det må komme klart frem av salgsdokumentet hva som er utstedt av selger og hva som er beriket ved konverteringen. Dette kan oppnås gjennom en navnekonvensjon på feltene.