

Til høringsinstansene

Oslo, 17. september 2007

Høringsutkast til god bokføringsskikk GBS (HU) Bokføring ved bruk av regneark

Vedlagt oversendes forslag til uttalelse om god bokføringsskikk GBS (HU) Bokføring ved bruk av regneark.

Uttalelsen omhandler om bruk av regneark i bokføringen oppfyller det grunnleggende bokføringsprinsippet om at det skal foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem, jf. bokføringsloven § 4 nr. 1.

Bruk av regneark for utarbeidelse av dokumentasjon av bokførte opplysninger eller balansen, eller for utarbeidelse av pliktig regnskapsrapportering, omfattes ikke av utkastet til uttalelse.

Det foreslås at det for bokføringspliktige som har mer enn 300 bilaget i løpet av året normalt ikke anses å være i samsvar med god bokføringsskikk å benytte regneark ved bokføringen.

NRS foreslår at uttalelsen får virkning fra regnskapsår som begynner 1. januar 2009 eller senere, men det oppfordres til tidligere anvendelse.

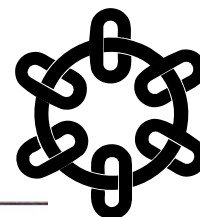
Høringssvar ønskes også levert som e-post til nrs@revisornett.no. Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) vil offentliggjøre innkomne høringssvar på sine hjemmesider (www.regnskapsstiftelsen.no). Høringsfristen er **31. desember 2007**.

Denne utsendelsen er sendt på e-post til høringsinstansene, og er tilgjengelig på våre nettsider (www.regnskapsstiftelsen.no). NRS høringer er åpne for alle interessenter (ikke bare de definerte høringsinstansene), og dette gjelder også denne høringssaken.

Med vennlig hilsen
Norsk RegnskapsStiftelse

Trond Tømte

Vedlegg:
GBS (H) Bokføring ved bruk av regneark



Høringsutkast til god bokføringsskikk GBS (HU)

Vedtatt 13. september 2007.

Bokføring ved bruk av regneark

Spørsmål

Vil bokføring gjennomført ved bruk av regneark tilfredsstille kravene i bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk?

Drøftelsen vil kun ta for seg bruk av regneark i selve bokføringen. Bokføring defineres som registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp (NOU 2002: 20 punkt 4.3.3).

Problemstillinger knyttet til for eksempel bruk av regneark for utarbeidelse av dokumentasjon av bokførte opplysninger eller balansen, eller for utarbeidelse av pliktig regnskapsrapportering, omhandles ikke. Utarbeidelse av pliktig regnskapsrapportering omfatter blant annet utarbeidelse av årsregnskap og konsolidering/ utarbeidelse av konsernregnskap. Forholdet til utarbeidelse av lovbestemte spesifikasjoner vil behandles, da spesifikasjonene er den oppbevaringspliktige utgaven av bokførte opplysninger, jf bokføringsloven § 13 første ledd nr 2.

Lov og forskrift

Bokføringsloven § 4 nr 1 krever at det skal foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas. Etter bokføringsloven § 6 skal regnskapssystemet kunne gjengi spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering på papir.

Etter bokføringsloven § 10 annet ledd skal bokførte opplysninger lett kunne følges fra dokumentasjon via 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 dokumentasjonen for de enkelte bokførte opplysningene. Dette er et krav om kontrollerbarhet av bokførte opplysninger.

Bokførte opplysninger skal etter bokføringsloven § 9 ikke endres eller slettes etter at fristene for ajourhold i § 7 annet ledd er utløpt. Dette vil være en av to frister:

- innen fristene for pliktig regnskapsrapportering, og uansett
- ikke sjeldnere enn hver fjerde måned.

Når bokføringspliktige har flere pliktige regnskapsrapporteringer med ulike frister, som for eksempel ved regnskapsårets utløp, vil fristen for siste pliktige regnskapsrapportering styre tidspunktet for utarbeidelse av spesifikasjonene nevnt i bokføringsloven § 5 første ledd nr. 1 – 7 (GBS 4). Spesifikasjon av merverdiavgift og spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser må etter bokføringsloven § 5 annet ledd utarbeides innen fristene for de respektive pliktige regnskapsrapporteringer. I de tilfeller hvor firemåneders-regelen er styrende, vil den bokføringspliktige ha to måneder på seg til å ajourføre bokføringen og utarbeide de lovbestemte spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering etter utløpet av hver firemånedersperiode (NOU 2002: 20 punkt 8.3.2).

Bokføringspliktige med få transaksjoner skal etter bokføringsforskriften § 4-1 ajourføre regnskapet senest innen fristene for pliktig regnskapsrapportering, men trenger ikke å forholde seg til kravet om ajourføring minimum hver fjerde måned. Det samme vil da gjelde for fristene for endring og sletting av bokførte opplysninger. Med få transaksjoner menes færre enn 300 bilag i året.

Bokføringsloven § 13 første ledd nr 2, jf annet ledd, krever oppbevaring av bokførte opplysninger i form av lovbestemte spesifikasjoner i Norge i ti år etter regnskapsårets slutt. I henhold til bokføringsloven § 13 tredje ledd må de lovbestemte spesifikasjonene være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring.

Etter bokføringsloven § 13 annet ledd, tredje punktum, skal bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Kravet gjelder ikke for bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift, jf bokføringsforskriften § 7-3 annet ledd.

Vurdering

1 Regnskapssystem og sporbarhet

Bokføringsloven med forskrifter inneholder ingen spesifikke krav til hva som kan anses som et regnskapssystem. Regnskapssystemet kan være IT-basert, manuelt, eller en kombinasjon av IT-baserte og manuelle hjelpemidler for å bokføre, systematisere, spesifisere og rapportere bokførte opplysninger og etablere kontrollspor. Det sentrale er at kravene til blant annet ajourhold, utarbeidelse av spesifikasjoner, sporbarhet, oppbevaring og sikring etterleves, uavhengig av den løsning som velges.

Regnskapsprogramvare fra systemleverandører vil normalt inneholde en rekke innebygde kontroller og funksjoner som skal sikre at de ovenfor nevnte kravene etterleves. I regneark er det mulig å endre eller slette direkte i allerede bokførte opplysninger. Dette medfører en risiko for feil og urettmessige endringer i bokførte opplysninger, for eksempel beløp, dokumentasjonshenvisning eller anvendte tilordningskoder. Slike endringer i et regneark vil ikke iverksette automatiske kontroller eller etterlate seg spor. Regneark gir videre brukeren anledning til blant annet å sette inn egne formler og

funksjoner, benytte egendefinerte makroer og skjule linjer og kolonner. Dette kan gjøre både regnskapssystemet og bokføringen mindre oversiktlig, og vanskeligere å etterkontrollere.

Kravet til sporbarhet innebærer at en bokføringskyndig kontrollør må være i stand til å sette seg inn i hvordan bokføringen gjennomføres og få oversikt over bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner. Sporbarhet krever at den bokføringskyndige kontrolløren skal være i stand til å kontrollere de bokførte opplysningenes berettigelse mot dokumentasjonen som foreligger. Kontrolløren må kunne følge kontrollsporet begge veier mellom dokumentasjon, lovbestemte spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering.

For bokføringspliktige med få transaksjoner vil kravet til kontrollerbarhet normalt være tilfredsstillt selv om bokføringen gjennomføres ved bruk av regneark. Omfanget av bokførte opplysninger er begrenset, og det vil være enkelt å få oversikt over de transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som er bokført. Det vil også være enkelt å få oversikt over hvilke tilpasninger som eventuelt er gjennomført i regnearket (formler, makroer, skjulte rader eller kolonner mv). For bokføringspliktige med få transaksjoner, hvor bokføringen er oversiktlig og enkelt kontrollerbar, kan bokføring ved bruk av regneark derfor aksepteres.

Som bokføringspliktige med få transaksjoner regnes bokføringspliktige som faller inn under unntaksregelen i bokføringsforskriften § 4-1. Dette gjelder bokføringspliktige med færre enn 300 bilag i året. Som ett bilag regnes dokumentasjon av en enkelt transaksjon med motpart, for eksempel kjøp, salg eller betaling. Andre regnskapsmessige disposisjoner skal ikke medregnes, for eksempel avskrivninger, nedskrivninger, periodiseringer, avsetninger, korreksjoner mv. Samlebilag som inneholder dokumentasjon av flere separate transaksjoner kan ikke benyttes for å komme under grensen på 300 bilag i året. (NOU 2002:20 punkt 8.3.2)

Det er et krav at informasjonen i de ulike delene av regnskapssystemet samsvarer med hverandre. For eksempel skal

- kundespesifikasjon stemme med kundefordringer i kontospesifikasjonen,
- leverandørspesifikasjon stemme med leverandørgjeld i kontospesifikasjonen,
- spesifikasjon av merverdiavgiftsgrunnlag stemme med salgsinntekter, kostnader etc. i kontospesifikasjonen og
- spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser stemme med bokførte beløp i kontospesifikasjonen.

2 Oppbevaring og sikring

Oppbevaring av lovbestemte spesifikasjoner i regneark-format vil i seg selv normalt ikke kunne tilfredsstille kravene til tilstrekkelig sikring mot ødeleggelse, tap og endring etter at fristene for ajourhold er utløpt. Grunnen er at låsemekanismene som er integrert i regneark ikke anses å være tilstrekkelige for dette formålet.

Spesifikasjonene bør derfor skrives ut på papir dersom bokføringen er gjennomført ved bruk av regneark, og disse papirutskriftene skal oppbevares ordnet og betryggende sikret i Norge i ti år etter regnskapsårets slutt. Lovbestemte spesifikasjoner som utarbeides og oppbevares på papir bør dateres og signeres av den som utarbeider disse. På denne måten dokumenteres det at spesifikasjonene er utarbeidet innenfor aktuell tidsfrist, og at det er samsvar mellom de ulike lovbestemte spesifikasjonene.

3 Elektronisk tilgjengelighet

Selv om spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering utarbeides og oppbevares på papir, vil det for bokføringspliktige som har 5 millioner kroner eller mer i omsetning eksklusive merverdiavgift eksistere et krav om elektronisk tilgjengelighet av bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk. Dette kravet gjelder i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Kravet etterleves enklest ved at regnearkene som benyttes ved bokføringen lagres i opprinnelig form i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Dette er ikke et krav om ordnet og betryggende sikret oppbevaring i Norge, kun et krav om tilgjengelighet. Det vil være krav om sikkerhetskopiering av disse opplysningene etter bokføringsforskriften § 7-2, for å sikre tilgjengeligheten ved eventuelt tap eller ødeleggelse av originalt regnskapsmateriale.

Konklusjon

Det legges til grunn at bokføringspliktige med få transaksjoner, som faller inn under bokføringsforskriften § 4-1, kan gjennomføre bokføringen ved bruk av regneark. Dette forutsetter følgende:

- Regnskapssystemet (regnearket) er oversiktlig og lett kontrollerbart for en ekstern kontrollør.
- Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering utarbeides og oppbevares på papir. Den som utarbeider spesifikasjonene daterer og signerer dem.
- Det er samsvar mellom de ulike lovbestemte spesifikasjonene. Signaturen på spesifikasjonene bekrefter at det ikke foreligger avvik.
- Bokføringspliktige med en omsetning eksklusive merverdiavgift på minst 5 millioner kroner, må lagre regnearkene som benyttes ved bokføringen i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. For å sikre tilgjengeligheten skal det i tillegg tas sikkerhetskopier av regnearkene.

For øvrige bokføringspliktige anses det normalt ikke å være i samsvar med god bokføringsskikk å benytte regneark ved bokføring.

Ikrafttredelse

Uttalelsen får virkning fra regnskapsår som begynner 1. januar 2009 eller senere, men det oppfordres til tidligere anvendelse.