



Uttalelse om god bokføringsskikk GBS 14

Vedtatt 25. februar 2008. Endret 21. mars 2011.

Bokføring ved bruk av regneark

Spørsmål

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

Drøftelsen gjelder bruk av regneark i bokføringen. Bokføring er registrering i regnskaps-systemet 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).

Utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering behandles, da spesifikasjonene er den oppbevaringspliktige utgaven av bokførte opplysninger, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2. Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering omfatter de spesifikasjonene som omtales i bokføringsforskriften § 3-1, samt spesifikasjoner som kreves i bokføringsforskriften kapittel 8 *Tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer*^{1, 2}.

Problemstillinger knyttet til bruk av regneark for å utarbeide dokumentasjon av bokførte opplysninger eller balansen, eller for å utarbeide pliktig regnskapsrapportering, omhandles ikke. Utarbeidelse av pliktig regnskapsrapportering omfatter blant annet utarbeidelse av årsregnskap og konsolidering/utarbeidelse av konsernregnskap.

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 første ledd skal regnskapssystemet kunne gjengi spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering på papir. Bokføringsloven § 6 annet ledd krever at det foreligger dokumentasjon av regnskapssystemet, herunder aktuelle koder og faste data, dersom det er nødvendig for å kontrollere bokførte opplysninger.

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.

Bokføringsloven § 5 krever utarbeidelse av spesifikasjoner for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. For bokføringspliktige som kommer inn under bokføringsforskriften § 4–1 (færre enn 300 bilag i året) gjelder ikke kravet om utarbeidelse av spesifikasjoner hver fjerde måned. Innholdet i spesifikasjonene reguleres i bokføringsforskriften § 3–1. Spesifikasjonene skal etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2, jf. annet ledd, oppbevares i Norge i ti år etter regnskapsårets slutt. I tillegg inneholder bokføringsforskriften kapittel 8 krav til utarbeidelse og oppbevaring av ytterligere spesifikasjoner for enkelte næringer og bransjer, som må følge samme regler som øvrige spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. I henhold til bokføringsloven § 13 tredje ledd må spesifikasjonene være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring.²

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

Regnskapssystem og sporbarhet

Regnskapssystemet omfatter alle hjelpemidler for å bokføre, systematisere, spesifisere og rapportere bokførte opplysninger og etablere kontrollspor. Regnskapssystemet kan være IT-basert, manuelt, eller en kombinasjon av IT-baserte og manuelle komponenter. Det må alltid vurderes om de grunnleggende bokføringsprinsippene og bokføringsreglene for øvrig er tilstrekkelig ivarettatt, uavhengig av hvilken type regnskapssystem som tas i bruk. Kravene til blant annet ajourhold, utarbeidelse av spesifikasjoner, sporbarhet, oppbevaring og sikring må 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 rader og kolonner. Dette kan gjøre både regnskapssystemet og bokføringen mindre oversiktlig og vanskeligere å etterkontrollere.²

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, spesifikasjoner og pliktig

regnskapsrapportering. Kravet kan medføre behov for hjelpeoppstillinger eller lignende, for eksempel for å vise kontrollsporet mellom kontospesifikasjonen og postene i årsregnskapet og næringsoppgaven.²

For bokføringspliktige med få transaksjoner vil muligheten for etterkontroll normalt være til stede 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 lett 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 én enkelttransaksjon 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 lovbestemte spesifikasjonene samsvarer med hverandre. For eksempel skal

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

For bokføringspliktige med få transaksjoner kan enkelte spesifikasjoner kombineres, uten at dette gjør spesifikasjonene mindre oversiktlige eller vanskeligere å kontrollere. Eksempler på dette kan være å slå sammen kunde- og leverandørspesifikasjonen med kontospesifikasjonen gjennom å benytte egne kontoer for hver kunde og leverandør.

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.

Bokføring ved bruk av regneark bør derfor anses som en manuell løsning for bokføring, på lik linje med anvendelse av papirbaserte regnskapssystemer. Det følger av dette at spesifikasjonene bør skrives ut på papir. De bør dessuten dateres og signeres av den som utarbeider dem. På denne måten dokumenteres det at spesifikasjonene er utarbeidet innenfor aktuell tidsfrist, og at det er samsvar mellom de ulike lovbestemte

spesifikasjonene. Spesifikasjonene skal oppbevares ordnet og betryggende sikret i Norge i ti år etter regnskapsårets slutt. Dette kan gjennomføres enten ved oppbevaring av papirutskriftene, eller ved skanning av disse for elektronisk oppbevaring.²

Elektronisk tilgjengelighet

Siden bokføring ved bruk av regneark likestilles med et manuelt regnskapssystem, med krav til å skrive ut spesifikasjonene på papir, vil det ikke være krav om elektronisk tilgjengelighet til regnearket (bokførte opplysninger) i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd tredje punktum.

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 på papir. Den som utarbeider spesifikasjonene daterer og signerer dem.
- Det er samsvar mellom de ulike spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering.
- Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering oppbevares på papir eller skannet for elektronisk oppbevaring.

For øvrige bokføringspliktige anses det normalt ikke å være i samsvar med god bokføringsskikk å benytte regneark ved bokføring.³

Ikrafttredelse

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

¹ Dette inkluderer prosjektrekskap i bygge- og anleggsvirksomhet, jf. bokføringsforskriften § 8-1-3.

² Avsnittet er endret 21. mars 2011.

³ Dette omfatter alle deler av bokføringen, også for eksempel prosjektrekskap i bygge- og anleggsvirksomhet etter bokføringsloven § 8-1-3.