



Til høringsinstansene

Oslo, 2. oktober 2014

## Høringsutkast til norsk bokføringsstandard NBS(HU) Sideordnede spesifikasjoner

Vedlagt oversendes høringsutkast til norsk bokføringsstandard NBS(HU) *Sideordnede spesifikasjoner*.

Bokføringsloven § 5 krever et regnskapssystem som gjør det mulig å utarbeide flere ulike kategorier spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Med sideordnede spesifikasjoner menes at en bokføringspliktig har flere spesifikasjoner av den aktuelle kategori, og at summen av disse utgjør en fullstendig spesifikasjon etter bokføringsloven § 5. Eksempler på dette kan være flere bokføringsspesifikasjoner, flere kontospesifikasjoner eller flere kunde- og leverandørspesifikasjoner. Bokføringsstandardstyret legger i standarden til grunn at lovgivningen ikke er til hinder for bruk av sideordnede spesifikasjoner, men at visse forutsetninger om konsolidering, sporbarhet, periodeinndeling og mulighet for oppfyllelse av opplysningsplikt må oppfylles.

Standarden omhandler ikke underspesifikasjoner etter bokføringsforskriften § 3-1 fjerde ledd, jf. også NBS 2 *Kontrollsporet* punkt 2.1.2. Standarden omhandler heller ikke situasjoner hvor flere bokføringspliktige er underlagt samlet pliktig regnskapsrapportering.

Standarden er foreslått å tre i kraft ved publisering.

Høringssvar ønskes levert som e-post til [nrs@revisorforeningen.no](mailto:nrs@revisorforeningen.no). Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) vil offentliggjøre innkomne høringssvar på sin hjemmeside ([www.regnskapsstiftelsen.no](http://www.regnskapsstiftelsen.no)). Høringsfristen er **31. desember 2014**.

Denne utsendelsen er sendt på e-post til høringsinstansene, og er tilgjengelig på våre nettsider ([www.regnskapsstiftelsen.no](http://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**

Hans Christian Ellefsen

**Vedlegg:**  
NBS(HU) *Sideordnede spesifikasjoner*

## Høringsutkast til norsk bokføringsstandard NBS(HU)

# Sideordnede spesifikasjoner

### Innhold

1. Innledning og virkeområde .....	2
2. Lov og forskrift .....	3
3. Forutsetninger for bruk av sideordnede spesifikasjoner .....	4
3.1 Konsolidering av spesifikasjoner.....	4
3.2 Sporbarhet.....	4
3.3 Periodeinndeling.....	5
3.4 Opplysningsplikt.....	5
4. Ikrafttredelse .....	6

## 1. Innledning og virkeområde

Bokføringsloven § 5 krever et regnskapssystem som gjør det mulig å utarbeide flere ulike kategorier spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Bokføringsloven og bokføringsforskriften kan oppfattes slik at en bokføringspliktig kun kan ha én enkelt spesifikasjon av hver kategori, og at det ikke er tillatt å bruke sideordnede spesifikasjoner. Dette spørsmålet er ikke drøftet i lovforarbeidene.

Med sideordnede spesifikasjoner menes at en bokføringspliktig har flere spesifikasjoner av den aktuelle kategori, og at summen av disse utgjør en fullstendig spesifikasjon etter bokføringsloven § 5. Eksempler på dette kan være flere bokføringsspesifikasjoner, flere kontospesifikasjoner eller flere kunde- og leverandørspesifikasjoner.

I praksis oppstår det en rekke situasjoner hvor interne behov eller lovgivningen medfører at bokføringspliktige må gjøre bruk av sideordnede spesifikasjoner. Et eksempel på behov for sideordnede spesifikasjoner på grunn av lovgivningen er kontrollspor i forbindelse med fusjoner etter aksjelovenes kapittel 13. Bokføringen kan normalt ikke samordnes med det regnskapsmessige eller skattemessige integrasjonstidspunktet ved fusjon. Omorganiseringer hvor to eller flere bokføringspliktige slås helt eller delvis sammen, eksempelvis etablering av felleskontrollert virksomhet, medfører også slikt behov.

En bokføringspliktig kan være registrert med flere avgiftssubjekter i Merverdiavgiftsregisteret og dermed være underlagt særskilte regler for innretning av bokføringen som medfører behov for sideordnede spesifikasjoner. Dette er hjemlet i merverdiavgiftsloven § 2-2 (2):

*En del av et avgiftssubjekt kan registreres som et eget avgiftssubjekt i Merverdiavgiftsregisteret dersom denne delen fysisk og formelt er skilt ut. Ved vurderingen om slik registrering skal tillates, skal det blant annet legges vekt på om den delen som ønskes utskilt, har særskilt varekjøp, særskilte varelagre og egne ansatte. Det er et vilkår for slik registrering at det føres særskilt regnskap for den utskilte delen.*

Mange større selskaper med flere forretningsområder har behov for å benytte adskilte regnskaper innen samme juridiske enhet. Deler av regnskapet kan også være satt bort til tredjeparter.

Bokføringsstandardstyret legger til grunn at lovgivningen ikke er til hinder for bruk av sideordnede spesifikasjoner, men at visse forutsetninger må oppfylles.

Denne standarden omhandler ikke underspesifikasjoner etter bokføringsforskriften § 3-1 fjerde ledd. Underspesifikasjoner innebærer at poster kan fremkomme som totaler i en spesifikasjon når transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner fremkommer enkeltvis og oppsummert i en underliggende spesifikasjon, og er kontrollerbare mot totalene. Se nærmere om dette i NBS 2 *Kontrollsporet* punkt 2.1.2. Flere bokføringspliktige kan være underlagt samlet pliktig regnskapsrapportering. Dette gjelder blant annet samarbeidende selskaper etter merverdiavgiftsloven § 2-2 (3) som etter gitte kriterier kan registreres som ett avgiftssubjekt (fellesregistrering). Denne standarden omhandler ikke slike situasjoner hvor flere bokføringspliktige er underlagt samlet pliktig regnskapsrapportering.

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

Etter bokføringsloven § 5 skal bokføringspliktige for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, være i stand til å kunne utarbeide følgende spesifikasjoner:

- bokføringsspesifikasjon
- kontospesifikasjon
- kundespesifikasjon
- leverandørspesifikasjon
- spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet
- spesifikasjon av salg til eiere og deltakere
- spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte

Kravet om å kunne utarbeide slike spesifikasjoner ikke sjeldnere enn hver fjerde måned gjelder etter bokføringsforskriften § 4-1 ikke for bokføringspliktige med færre enn 600 bilag i året.

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering skal den bokføringspliktige i tillegg være i stand til å kunne utarbeide:

- spesifikasjon av merverdiavgift
- spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser
- spesifikasjon av eliminerings og andre poster ved utarbeidelse av konsernregnskap

Krav til innhold i spesifikasjonene er beskrevet i bokføringsforskriften § 3-1.

Etter bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6 skal bokførte opplysninger lett kunne følges fra dokumentasjon via spesifikasjoner frem til pliktig regnskapsrapportering. Det skal også på en lett kontrollerbar måte være mulig med utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering å kunne finne tilbake 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. Dersom det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på en enkel måte skal det foreligge dokumentasjon av kontrollsporet, herunder hvordan systemgenererte poster kan etterprøves. Se for øvrig NBS 2 *Kontrollsporet*.

Etter bokføringsloven § 4 nr. 1 skal regnskapssystemet være innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

Bokføringsloven § 13 stiller krav til oppbevaring av blant annet spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og dokumentasjon av kontrollsporet.

### 3. Forutsetninger for bruk av sideordnede spesifikasjoner

Bokføringsloven § 5 krever et regnskapssystem som gjør det mulig å utarbeide ulike kategorier spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Det fremgår verken av bokføringslov eller forarbeider at dette skal begrenses til ett enkelt eksemplar av hver kategori av spesifikasjon. For å kunne benytte sideordnede spesifikasjoner må visse forutsetninger oppfylles.

#### 3.1 Konsolidering av spesifikasjoner

**Ved bruk av sideordnede spesifikasjoner skal det være mulig å utarbeide en sammenstilling av de ulike spesifikasjonene som danner grunnlag for den pliktige regnskapsrapporteringen (konsolidering av spesifikasjoner).**

Spesifikasjoner etter bokføringsforskriften § 3-1 første ledd skal for hver periode inneholde alle transaksjoner/opplysninger som kreves, herunder også inn- og utgående saldoer pr. periode for konto-, kunde- og leverandørspesifikasjonene. De sideordnede spesifikasjonene må kunne konsolideres på nivået for den pliktige regnskapsrapporteringen. Er den pliktige regnskapsrapporteringen på transaksjonsnivå, må også konsolideringen skje på transaksjonsnivå. Er den pliktige regnskapsrapporteringen på et aggregert nivå kan konsolideringen skje på tilsvarende nivå.

Konsolidering av kontospesifikasjoner skjer normalt ved utarbeidelse av årsregnskap, næringsoppgave og/eller omsetningsoppgave. For kunde- og leverandørspesifikasjoner vil konsolidering skje ved behov, for eksempel på spørsmål fra kunder, leverandører eller skatte- og avgiftsmyndigheter. Ved bruk av sideordnede spesifikasjoner vil den bokføringspliktige derfor ikke ha samlede konto-, kunde- og leverandørspesifikasjoner som for hver periode viser inn- og utgående saldo pr. konto, kunde og leverandør.

Ved bruk av sideordnede spesifikasjoner kan det forekomme interne transaksjoner som må elimineres ved utarbeidelsen av pliktig regnskapsrapportering. Kravene i bokføringsloven § 5 annet ledd nr. 3 samt bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 10 vedrørende spesifikasjon av elimineringer og andre poster ved utarbeidelse av konsernregnskap gjelder tilsvarende ved konsolidering av sideordnede spesifikasjoner.

Konsolideringen kan gjøres ved hjelp av spesielt utviklede løsninger for automatisk konsolidering, for eksempel konsolideringsverktøy eller regneark.

#### 3.2 Sporbarhet

**Bokføringen og sammenstillingen av de ulike spesifikasjonene skal innrettes slik at kravet til kontrollsporet ivaretas. Dokumentasjon av kontrollsporet skal omfatte en beskrivelse av hvordan sideordnede spesifikasjoner er organisert.**

Etter bokføringsloven § 6 annet ledd skal all dokumentasjon av bokførte opplysninger være nummerert eller identifisert på annen måte som gjør det mulig å kontrollere at den er fullstendig. Dette innebærer at det må foreligge en unik identifikasjonskode for hver enkelt postering. Sideordnede spesifikasjoner må innrettes slik at kravene til sporbarhet i bokføringsloven § 6 og NBS 2 *Kontrollsporet* ivaretas.

Hver enkelt sideordnet spesifikasjon trenger ikke å ha unike bilagsserier, så lenge de sideordnede spesifikasjonene kan skilles fra hverandre ved hjelp av unike koder. Se NBS 2 *Kontrollsporet* for definisjon, beskrivelse og dokumentasjon av kontrollsporet.

### 3.3 Periodeinndeling

**Det skal være mulighet for lik periodeinndeling av de sideordnede spesifikasjonene.**

Bokføringsloven § 5 krever at spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering skal kunne utarbeides for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og for enkelte spesifikasjoner uansett ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. Utgangspunktet blir derfor at den bokføringspliktige bør ha like regnskapsperioder for alle sideordnede spesifikasjoner. En bokføringspliktig kan likevel ha enheter med ulike regnskapsperioder. Et eksempel på dette er enheter utenfor Norge, hvor nasjonal lovgivning medfører et annet regnskapsår enn det som gjelder etter norsk lov. Periodene må da innrettes slik at de sideordnede spesifikasjonene kan konsolideres for aktuelle perioder i den pliktige regnskapsrapporteringen. For bokføringspliktige som benytter kalenderår som regnskapsår må spesifikasjonene kunne konsolideres på kalenderår.

### 3.4 Opplysningsplikt

**Regnskapssystemet skal innrettes slik at opplysningsplikten etter skatte- og avgiftslovgivningen, jf. bokføringsloven § 4 nr. 1, kan oppfylles.**

Skatte- og avgiftsmyndighetene kan etter ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 kreve at enhver tredjepart gir opplysninger som kan ha betydning for noens ligning eller som kan ha betydning for noens avgiftsplikt. Dette innebærer blant annet at skatte- og avgiftsmyndighetene kan kreve spesifiserte oppgaver over kjøp og salg av varer og tjenester.

Ved bruk av sideordnede kunde- og leverandørspesifikasjoner kan en spesifikk motpart forekomme i flere spesifikasjoner med forskjellige kunde- eller leverandørnummer. For at opplysningskravet skal kunne oppfylles for den bokføringspliktige må det være mulig å sammenstille oppgaver over kjøp og salg av varer og tjenester på transaksjonsnivå fra alle sideordnede spesifikasjoner. Dette kan for eksempel gjøres ved hjelp av registrering på organisasjonsnummer, andre registreringsnummer eller ved identifikasjonsløsninger som sikrer at sammenstilling kan gjøres.

## 4. Ikrafttredelse

Standarden trer i kraft ved publisering.