

## **Kap. 4 i bestemmelser om økonomistyring i staten – Felles standarder for bokføring og økonomisystem. Presentasjon av endringene som ble fastsatt av Finansdepartementet 18.9.2013**

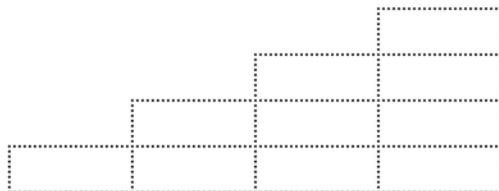
Endringene som Finansdepartementet fastsatte 18.9.2013 i bestemmelser om økonomistyring i staten (“bestemmelsene”) kap. 4 om felles standarder for bokføring og økonomisystem, har bakgrunn i

- a) endringer i kravene til standard kontoplan og til årsregnskap for statlige virksomheter (jf. kap. 3 i bestemmelsene)
- b) endringer i bokføringsloven med tilhørende forskrifter etter at kap. 4 i bestemmelsene sist ble gjennomgått og oppdatert. Jf. at dette kapitlet er utformet med utgangspunkt i kravene i bokføringsloven, med nødvendige tilpasninger for statlige virksomheter

Av de fastsatte endringene i bestemmelsene kap. 4, har de fleste bakgrunn i endringer i bokføringsloven med tilhørende forskrifter, men også endringene i kravene i andre kapitler i bestemmelsene har medført behov for å gjøre endringer i bokføringsbestemmelsene i kap. 4.

De fastsatte endringene i bestemmelsene kap. 4 hensyntar endringer i bokføringsloven med tilhørende forskrifter som trådte i kraft fram til og med 1.1.2013.

I punkt 1 nedenfor omtales endringer i kravene til bokføring og økonomisystem som følge av de fastsatte endringene av kravene til standard kontoplan og årsregnskap. I punkt 2 omtales endringer i bestemmelsene på grunnlag av en sammenlikning med bokføringsloven med forskrifter.



## **1 Endringer i bestemmelsene kap. 4 som følge av nye krav til standard kontoplan og årsregnskap**

### **1.1 Generelt om sammenhengen mellom bestemmelsene kapittel 3 og 4**

Fordelingen av omtale mellom kap. 3 og kap. 4 i bestemmelsene er basert på modellen som har ligget i økonomiregelverket fra 2003. Bestemmelser som går på pliktig rapportering, med krav til prinsipper og innhold som vil variere etter virksomhetens budsjettfullmakter og etter regnskapsprinsipp som velges, er lagt til bestemmelsene kap. 3. Gjennom krav til hvordan den pliktige rapporteringen skal stilles opp og hva den skal inneholde, legges det føringer på hvordan virksomheten innretter regnskapsføringen. Denne innrettingen har likhetstrekk med regnskapsloven, selv om kravene ikke er sammenfallende. Bestemmelsene kap. 4 omhandler mer grunnleggende krav som er nøytrale i forhold til eksempelvis varianter av budsjettfullmakter (bruttobudsjettert, nettobudsjettert, forvaltningsbedrift) eller regnskapsprinsipp som virksomheten følger. Dette kapitlet er i ganske stor grad sammenfallende med bokføringsloven og avviker først og fremst på de punktene staten har andre og/eller strengere krav, bl.a. kravene til elektronisk økonomisystem.

For øvrig inneholder også bestemmelsene kap. 5 krav til bokføring og dokumentasjon ved hhv. lønn, anskaffelser og inntekter, og disse må ses i sammenheng med kravene i kap. 4. Kravene i kap. 5 berøres imidlertid verken av endringene i standard kontoplan og årsregnskap eller av endringene i bokføringsloven, og dette kapitlet omtales derfor ikke videre i notatet.

Endringene i regelverkskravene som Finansdepartementet fastsatte 18.9.2013, innebærer ingen endringer i hovedinndelingen av tema mellom kapitlene i bestemmelsene. Nye krav til årsregnskap og standard kontoplan i kapittel 3 virker imidlertid direkte inn på kravene i kapittel 4 til oppbevaring og funksjonalitet for bokføring i økonomisystemet. Disse endringene beskrives nedenfor og fremgår av dokumentet Kapittel 4 med spor endringer.

### **1.2 Konsekvenser for oppbevaringskravene av nye krav til årsregnskap**

Nye krav til årsregnskap innebærer at krav til oppbevaring får et endret innhold, noe som er presisert i regelverket. Dette gjelder i første rekke tidligere pkt. 4.4.7.1 (nå 4.4.10.1) om oppbevaring av virksomhetens årsregnskap og årsrapport, jf. at årsrapporten skal inneholde det avlagte årsregnskapet. De to tidligere underpunktene a og b er samlet i ett underpunkt om årsrapport med årsregnskap.

Punkt c) er endret fra “saldoliste hovedbok ved årets slutt” til “virksomhetens saldoliste, en oppstilling over alle kontoer i regnskapssystemet, der det for hver konto skal vises kontokode og kontonavn og utgående saldo”. Grunnlaget er at begrepet hovedbok ikke lenger brukes i bestemmelsene (med noen få unntak) og at det var behov for å formulere kravet på en tydeligere måte. Det er i denne sammenheng også tatt inn et nytt krav i bestemmelsene pkt. 4.4.3 b), annet avsnitt, om at virksomhetene skal kunne utarbeide en saldoliste, se omtale i dette dokumentet pkt. 2.3.10.

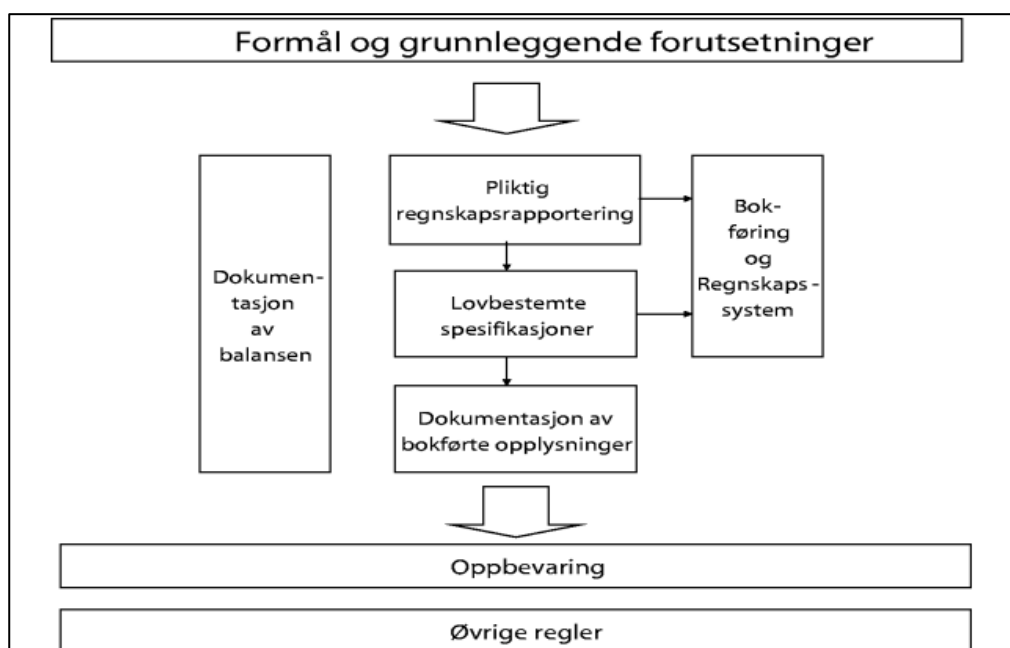
### **1.3 Krav om å legge standard kontoplan inn i regnskapssystemet**

I pkt. 4.3.2 Funksjonalitet for bokføring og registrering er det tatt inn systemkravet om at virksomheten skal legge standard kontoplan inn i regnskapssystemet, jf. krav til standard kontoplan i bestemmelsene pkt. 3.3.3.

## 2 Endringer i bestemmelsene kap. 4 som følge av endringer i bokføringsloven med tilhørende forskrifter

### 2.1 Generelt om forholdet til bokføringsloven og tilhørende forskrifter

Bestemmelsene kapittel 4 er som nevnt utarbeidet med utgangspunkt i kravene i bokføringsloven (lov 2004.11.19 nr. 73), og den tilhørende bokføringsforskriften (forskrift 2004.12.01 nr. 1558), med tilpasninger til statsspesifikke forhold. I NOU 2002:20 Ny bokføringslov benyttet utvalget følgende modell i arbeidet med å utvikle ny lov (jf. figur 4.2 i rapporten):



Figur 1: Modell i NOU 2002:20 for tilnærming til arbeidet med bokføring

Utvalget ga følgende beskrivelse av modellen (jf. pkt. 4.4 i NOUen):

*Utgangspunktet er pliktig regnskapsrapportering. Innholdet i dette begrepet vil være bestemmende for hva som skal bokføres og er dermed et naturlig startpunkt. Basert på definisjonen av pliktig regnskapsrapportering, har utvalget diskutert hvilke spesifikasjonskrav og hvilke lovbestemte spesifikasjoner som vil være nødvendige for å kunne kontrollere den pliktige regnskapsrapporteringen på en hensiktsmessig måte. Kravene til pliktig regnskapsrapportering og lovbestemte spesifikasjoner har deretter vært grunnlaget for å fastsette krav til bokføring og regnskapsystem.*

*Pliktig regnskapsrapportering, lovbestemte spesifikasjoner og hensynet til kontrollbehovet generelt har også vært basis for utvalgets krav til dokumentasjon av de bokførte opplysningene. Deretter har utvalget fastsatt kravene til dokumentasjon av balansen, oppbevaring, bransjeregler, bistandsplikt osv.*

Også bestemmelser om økonomistyring i staten kap. 4 om bokføring og økonomisystem er i hovedsak innrettet etter denne modellen.

## 2.2 Innrettingen av gjennomgangen av endringer i bokføringsloven

Kapittel 4 i bestemmelser om økonomistyring i staten er som nevnt utformet med utgangspunkt i kravene i bokføringsloven, med nødvendige tilpasninger for statlige virksomheter. Det innebærer at det er behov for å følge med på endringer i bokføringsloven med tilhørende forskrifter, og vurdere om kravene er relevante for statlige virksomheter og om tilsvarende krav bør tas inn i økonomiregelverket. Etter at bestemmelsene ble fastsatt i 2003, er bokføringsloven med tilhørende forskrifter endret på flere tidspunkter, både i 2006, 2010, 2012 og 2013.

Endringene i bestemmelsene kap. 4 som Finansdepartementet fastsatte 18.9.2013, skjedde på grunnlag av en gjennomgang som Direktoratet for økonomistyring har gjort av bestemmelsene sett opp mot gjeldende bokføringslov med tilhørende forskrifter. Gjennomgangen dekket endringer i bokføringsloven med tilhørende fram til og med 1.1.2013. I gjennomgangen ble de observerte forskjellene mellom kap. 4 i bestemmelsene og bokføringsloven (BL) og bokføringsforskriften (BF) skilt i følgende tre hovedgrupper:

- a) Tilsvarende krav som i BL/BF finnes ikke i bestemmelsene
- b) Tilsvarende krav finnes i bestemmelsene, men i en annen form/med en annen ordlyd
- c) Krav i bestemmelsene finnes ikke tilsvarende i BL og BF

Der det var relevant, ble det skilt på om forskjellene er av rent språklig/fremstillingsmessig art eller om de er reelle. Der tilsvarende krav ikke finnes i bestemmelsene, ble det vurdert om kravet er relevant for statlige virksomheter og om kravet burde tas inn i bestemmelsene i 2013 eller eventuelt vurderes på et senere tidspunkt. På de fleste punktene der bokføringsloven er endret de siste årene, er tilsvarende krav tatt inn i bestemmelsene kap. 4 for statlige virksomheter (jf. omtale i pkt. 2.3 nedenfor, med henvisninger til grunnlag i bokføringsloven og bokføringsforskriften).

Ved forskjeller av språklig eller fremstillingsmessig art er bestemmelsene i de aller fleste tilfellene endret slik at disse er blitt i tråd med bokføringsloven med tilhørende forskrifter. Inndelingen mellom og plasseringen av noen underpunkter er også endret, for at bestemmelsene kap. 4 skal få en struktur som er mer lik bokføringsloven. Endringene gjør det enklere å sammenlikne kravene til bokføring som gjelder for statlige virksomheter med det som gjelder for bokføringspliktige. Det bidrar også til å forenkle videreutvikling og forvaltning av kravene på statlig side.

Der hvor bestemmelsene inneholder krav som ikke finnes tilsvarende i bokføringsloven eller bokføringsforskriften (f.eks. til regnskapssystemer), er kravene i bestemmelsene i de aller fleste tilfellene videreført.

Det vises til dokumentet Regelverksspeil kapittel 4 sammenholdt med bokføringsloven med forskrift for en oversikt over forskjeller mellom bestemmelsene om bokføring og økonomisystem etter endringene 18.9.2013 og bokføringsloven med tilhørende forskrifter (pr. 1.1.2013).

## 2.3 Presentasjon av de fastsatte endringene i bestemmelsene kap. 4

### 2.3.1

Overskriften på kapitlet er endret fra “Virksomhetens økonomisystem, bokføring, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsmateriale” til “Felles standarder for bokføring og økonomisystem”. Den tidligere overskriften var ganske lang og tung, men likevel ikke helt dekkende for innholdet. Den synliggjorde f.eks. ikke at kapitlet inneholder krav til organisering av økonomioppgaver. Den dekket heller ikke fullt ut begrepsbruken i bokføringsloven med “bokføring, spesifisering, dokumentasjon og oppbevaring”. I stedet for å gjøre overskriften lengre, er det valgt en kortere overskrift, der begrepet “bokføring” er brukt i en “vid” betydning, tilsvarende som for bokføringsloven. Den nye overskriften i kap. 4 tydeliggjør også sammenhengen med kap. 3 om felles standarder og systemer for bl.a. regnskapsføring.

### 2.3.2

Begrepet ”obligatoriske spesifikasjoner” er endret til ”spesifikasjoner” og det mer utfyllende ”spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering”. Dette gjelder flere steder i bestemmelsene. Begrepsbruken er tilsvarende som i bokføringsloven og bokføringsforskriften (etter endringer i 2012 for å rette opp forskjeller mellom loven og forskriften).

Endringen i begrepsbruk i bestemmelsene innebærer at spesifikasjonene knyttes nærmere til pliktig regnskapsrapportering. Innholdet i den pliktige regnskapsrapporteringen i staten avviker på noen områder fra rapporteringen i privat sektor, jf. spesielt rapporteringen til statsregnskapet. Dette medfører behov for enkelte forskjeller i kravene spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf. omtale bl.a. i pkt. 2.3.11 nedenfor av bestemmelsene pkt. 4.4.3 og oversikt i dokumentet Regelverkspeil for bestemmelsene kap. 4 sammenholdt med bokføringsloven med forskrifter (som ligger på DFØs nettsider).

### 2.3.3

I bestemmelsene pkt. 4.2 h) er den grunnleggende forutsetningen for oppbevaring endret slik at den gjelder “dokumentasjon, *bokførte opplysninger* og pliktig regnskapsrapportering” (fra tidligere “dokumentasjon, *spesifikasjoner* og pliktig regnskapsrapportering”). Endringen er tilsvarende endringer i bokføringsloven § 4 punkt 8 som ble vedtatt og trådte i kraft i 2012.

Endringen i bokføringsloven § 4 har sammenheng med endringer av krav i lovens § 5, fra at spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering *skal utarbeides* til at spesifikasjonene *skal kunne utarbeides* (for hver periode med pliktig regnskapsrapportering). I Prop. 107 L (2011-2012) sies følgende om denne endringen:

”Dette innebærer at det ikke lenger er krav i bokføringsloven om fysisk produksjon av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering i form av papirutskrifter eller rapportfiler for elektronisk lagring. Det vil være tilstrekkelig at den bokføringspliktige lagrer de bokførte opplysningene som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner i en database eller tilsvarende med tilhørende rapporteringsfunksjonalitet. Det vil være opp til den bokføringspliktige å velge mellom faktisk å utarbeide spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering, enten på papir eller som ferdig produserte rapportfiler, og å lagre de bokførte opplysningene som er nødvendig for å kunne utarbeide slike.”

Bestemmelsene pkt. 4.3.4 var allerede fra tidligere innrettet i tråd med endringene i bokføringsloven § 5, dvs. at kravet er at spesifikasjoner skal kunne utarbeides. Imidlertid var ikke ordlyden i bestemmelsene pkt. 4.2 h) tilpasset dette. Dette er rettet opp ved endringene som Finansdepartementet fastsatte 18.9.2013. Endringene innebærer ikke realitetsendringer fra tidligere fortolkning av bestemmelsene. Denne fortolkningen baserte seg på at det er tilstrekkelig at

virksomheten oppbevarer de bokførte opplysningene som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjonene. Dette forutsetter at økonomisystemet har funksjonalitet for å utarbeide spesifikasjonene ved behov.

#### 2.3.4

I bestemmelsene pkt. 4.3.2 om funksjonalitet for bokføring og registrering er det tatt inn et nytt krav om å legge standard kontoplan inn i regnskapssystemet, jf. omtale i pkt. 1.3 over.

I andre avsnitt bokstav b) i samme punkt er krav til funksjonalitet i økonomisystemet justert slik at den skal tilrettelegge for at bokførte transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner er nummerert eller identifisert på annen måte (med henvisning til bestemmelsene pkt. 4.4.4 om sporbarhet). Det vises til nærmere omtale i pkt. 2.3.13 nedenfor.

#### 2.3.5

Kravet til ajourhold i bestemmelsene pkt. 4.4.2 andre avsnitt er justert og avviker noe fra det tilsvarende kravet i bokføringsloven (jf. BL § 7, andre ledd). Det er tatt inn et krav om at “bokføringen skal være à jour innen fristene for den aktuelle pliktige regnskapsrapportering”. Bakgrunnen for formuleringen “den aktuelle pliktige regnskapsrapportering” er at statlige virksomheter – til forskjell fra bokføringspliktige – har krav om månedlig rapportering i og med rapporteringen til statsregnskapet. Innen fristene for den månedlige rapporteringen skal all bokføring som påvirker rapporteringen etter kontantprinsippet, være à jour. Virksomheten kan imidlertid foreta bokføring, f.eks. periodiseringer, etter tidspunktet for rapportering til statsregnskapet, så lenge dette ikke påvirker rapporterte beløp.

#### 2.3.6

Innledningen i bestemmelsene pkt. 4.4.3 om spesifikasjon av pliktig regnskapsrapportering er endret i tråd med formuleringen i bokføringsloven § 5 første ledd. Dette er en språklig justering som gjør det tydeligere at virksomheten skal kunne utarbeide spesifikasjonene, jf. omtale i pkt. 2.3.3 over. I tillegg er det strøket at bokføringen skal være tilrettelagt slik at krav til spesifikasjoner ivaretas, da dette fremgår av pkt. 4.4.2 om bokføring (med de tilhørende systemkravene i pkt. 4.3.1 siste avsnitt og i pkt. 4.3.4).

#### 2.3.7

I pkt. 4.4.3 første avsnitt er det tatt inn et nytt krav om at dato for utarbeidelse av spesifikasjoner skal fremgå av spesifikasjonen. Dette tilsvarer et nytt krav i bokføringsforskriften § 3-1 femte ledd (vedtatt i 2012).

I delrapport II fra Bokføringsstandardstyret (pkt. 7.3.1.7) ble forslaget til endringer i bokføringsforskriften om å vise dato på ferdig utarbeidede spesifikasjoner, begrunnet med kontrollhensyn. På denne måten kan en ved etterkontroll avgjøre om forelagte spesifikasjoner er siste versjon, og få et grunnlag for å vurdere om bokførte opplysninger i regnskapssystemet er endret etter utarbeidelse av spesifikasjonene. Endringen er vurdert som relevant også for statlige virksomheter.

#### 2.3.8

Kravene til spesifikasjoner i bestemmelsene pkt. 4.4.3 er blitt inndelt i to lister, der spesifikasjonene i punkt a til e skal kunne utarbeides månedlig, mens spesifikasjonene i punkt f og g skal kunne utarbeides for hver periode med pliktig regnskapsrapportering (sistnevnte gjelder merverdiavgift og lønnsoppgavepliktige ytelser). Dette er gjort for å tydeliggjøre kravene, og det tilsvarer inndelingen i bokføringsloven § 5.

### 2.3.9

Punkt 4.4.3 b) i tidligere bestemmelser omhandlet poster som er overført mellom moduler i økonomisystemet (regnskapssystem, lønssystem og hjelpesystemer). Det var stilt krav om listing av informasjon henholdsvis fra avgivende og mottakende modul. Dette kravet er strøket ved endringene i bestemmelsene som Finansdepartementet fastsatte 18.9.2013.

Hensikten med det tidligere kravet var å sikre sporbarhet og fullstendighet mellom systemene. Det var ikke ment som et krav om en liste for avstemming av overføringen mellom modulene. Punktet er strøket på grunnlag av at det er stilt krav til sporbarhet også i pkt. 4.2 g (grunnleggende forutsetninger), i pkt. 4.3.2 under krav til funksjonalitet i økonomisystemet (“systemet (skal) sikre korrekt overføring mellom modulene”) og i pkt. 4.3.5 under krav til dokumentasjon av økonomisystemet (“det skal være en oversiktlig og fullstendig beskrivelse av kontrollsporet fram og tilbake fra innsamling av regnskapsdata gjennom alle behandlinger og til pliktig regnskapsrapportering”).

### 2.3.10

I pkt. 4.4.3 b) om kontospesifikasjon (etter endringene fastsatt 18.9.2013) er det tatt inn et nytt andre avsnitt om at det ved årets slutt kan utarbeides en saldoliste som inneholder en oversikt over alle kontoer. Hver konto skal vise kontokode og kontonavn og utgående saldo. Kravet innebærer ingen realitetsendringer fra tidligere. Kravet er tatt inn på bakgrunn av det er krav om å oppbevare en saldoliste (jf. omtale i pkt. 1.2), men bestemmelsene inneholdt ikke eksplisitte krav om denne skulle utarbeides.

### 2.3.11

I pkt. 4.4.3 c) er det tatt inn et nytt krav om å kunne utarbeide en rapporteringsspesifikasjon, som dekker alle rapporterte opplysninger i s-rapporten til statsregnskapet. Den nye spesifikasjonen er tatt inn på bakgrunn av at det var behov for å tydeliggjøre krav som allerede fantes i bestemmelsene om å oppfylle krav til å spesifisere rapporteringen til statsregnskapet. I tillegg er dette kravet utvidet med at spesifiseringen skal inneholde kontoer etter standard kontoplan.

Kravet er tatt inn for å oppfylle behovet for å spesifisere pliktig regnskapsrapportering. Rapporteringsspesifikasjonen er utformet slik at alle poster skal fremgå i ordnet rekkefølge med beløp og dokumentasjonshenvisning.

### 2.3.12

Tidligere punkt 4.4.4 Dokumentasjon av bokførte opplysninger er delt i to punkter (4.4.4 og 4.4.5) om henholdsvis sporbarhet og dokumentasjon av bokførte opplysninger. Dette er gjort for å tydeliggjøre kravene, tilsvarer inndelingen i bokføringsloven i §§ 6 og 10 (etter endringer som ble vedtatt og trådte i kraft i 2012).

### 2.3.13

I andre avsnitt i pkt. 4.4.4 Sporbarhet er formuleringen endret til at dokumentasjonen av bokførte opplysninger skal være nummerert eller identifisert på annen måte som gjør det mulig å kontrollere at den er fullstendig (fra tidligere “systematisert”). Dette er tilsvarende formuleringen i bokføringsloven § 6 andre ledd etter endringer i 2012. Kravet innebærer at dokumentasjonen skal være identifiserbar, ikke bare systematisert på en bestemt måte. For de aller fleste praktiske formål vil slik identifikasjon bestå i at dokumentasjonen nummereres.

Nummerering var ikke nevnt i de tidligere bestemmelsene, men det fulgte av krav om ordnet rekkefølge med dokumentasjonshenvisning (i pkt. 4.4.3 a) og pkt. 4.4.4). Kravet i bestemmelsene oppfylte kravet i bokføringsloven om nummerering eller identifisering på annen måte. I tillegg er

det i bestemmelsene pkt. 4.2 om grunnleggende forutsetninger for bokføring bokstav f) krav til at bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som gjør etterprøving og kontroll mulig, og i samme punkt bokstav b) er det krav til fullstendighet. Bestemmelsene inneholder videre et mer omfattende krav til dokumentasjon av kontrollsporet enn det som kreves etter § 6 i bokføringsloven.

Selv om bestemmelsene allerede i realiteten dekket kravene som kom i 2012 i bokføringsloven § 6 andre ledd til nummerering, er formuleringen av kravet i bestemmelsene tilpasset gjeldende bokføringslov.

Det vises for øvrig til omtale i pkt. 2.3.4 over om det tilhørende kravet til funksjonalitet i økonomisystemet (i bestemmelsene pkt. 4.3.2).

#### 2.3.14

Begrepet “bilag” er erstattet av “dokumentasjon” der dette er brukt i bokføringsloven (jf. f.eks. pkt. 4.4.7, andre avsnitt). De aller fleste stedene der bilagsbegrepet var brukt i bestemmelsene av 2003, ble endret allerede i 2010.

#### 2.3.15

I bestemmelsene pkt. 4.4.8 er det tatt inn et nytt krav til språk. Kravet er tilsvarende krav i bokføringsloven § 12 (etter endringer i 2012 som trådte i kraft 1.1.2013). Språkene som kan benyttes, er norsk, svensk, dansk eller engelsk. Ved endringen i bokføringsloven i 2012 ble det spesifisert nærmere hvilke typer dokumenter kravet gjelder for. Det er spesifikasjoner og dokumentasjon utarbeidet av den bokføringspliktige som må være på de nevnte språkene.

Etter tidligere bestemmelser omfattet krav til språk bare dokumentasjon av økonomisystemet og spesifikasjonene (tatt inn i pkt. 4.3.5). Kravene i bokføringsloven til språk er vurdert som relevante også for statlige virksomheter. Kravet er tatt inn i et nytt punkt 4.4.8 der det stilles krav til språket i dokumentasjonen av bokførte opplysninger, spesifikasjoner og dokumentasjon av balansen. Samtidig er kravet i bestemmelsene pkt. 4.3.5 (siste avsnitt) endret slik at det gjelder bare dokumentasjon av økonomisystemet, for å unngå overlapping med det nye kravet.

#### 2.3.16

Tidligere pkt. 4.4.7 om oppbevaring av regnskapsmateriale er delt i to punkter om hhv. oppbevaring og elektronisk tilgjengelighet (pkt. 4.4.9) og krav til oppbevaringstid (pkt. 4.4.10). Oppdelingen og rekkefølgen på punktene innebærer at en presenterer de generelle kravene til oppbevaring av regnskapsmateriale før de konkrete kravene til hvor lenge materialet må oppbevares.

Både den tidligere strukturen i bestemmelsene og den nye strukturen avviker fra den i bokføringsloven når det gjelder krav til oppbevaring. Dette har sammenheng bl.a. med at det i oppbevaringskravene for staten er behov for særlige krav på noen punkter og at kravene for de bokføringspliktige dels finnes i bokføringsloven og dels i bokføringsforskriften.

#### 2.3.17

I andre avsnitt i bestemmelsene pkt. 4.4.9.1 (tidligere pkt. 4.4.7.6) er det tatt inn at regnskapsmateriale skal være tilgjengelig i lesbar form, tilsvarende kravet etter bokføringsloven § 13 fjerde ledd. Dette innebærer ingen realitetsendring ettersom krav til lesekvalitet fantes fra tidligere i bestemmelsene.

#### 2.3.18

Av bestemmelsene pkt. 4.4.9.1 tredje avsnitt fremgår det etter endringene at originalt regnskapsmateriale kan erstattes ved overføring av regnskapsinformasjon til andre media hvis



muligheten for å etterprøve pliktig regnskapsrapportering ikke svekkes i regnskapsmaterialets oppbevaringstid. Dette tilsvarer formuleringen i bokføringsloven § 13 andre ledd (etter endringer i 2012).

Det framgikk ikke tidligere eksplisitt av bestemmelsene kap. 4 at regnskapsmateriale kunne overføres til andre media, men det fulgte av pkt. 4.4.7.6 om at “regnskapsmateriale på papir kreves ikke oppbevart dersom det skannes for oppbevaring i elektronisk form”. I bestemmelsene pkt. 5.3.5.1 om fakturamottak stilles det også krav ved omgjøring til annen form og annet format. Tekstendringen innebærer derfor ikke realitetsendringer, men er en presisering av en mulighet som allerede finnes.

### 2.3.19

I bestemmelsene pkt. 4.4.9.4 er det tatt inn et nytt krav til lukking av regnskapsperioder. Kravet tar utgangspunkt i kravene i bokføringsforskriften § 7-6 om lukking av regnskapsperioder ved elektronisk oppbevaring. Kravene i bokføringsforskriften ble fastsatt i 2012.

Etter endringer i bokføringsloven § 5 stilles det ikke lenger krav om å utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf. omtale i pkt. 2.3.3 over. Dette medfører at den bokføringspliktige, dersom han velger ikke å utarbeide spesifikasjoner, må innrette seg slik at systemet som benyttes, kan lukkes for å sikre de bokførte opplysningene på en betryggende måte mot endring eller sletting.

I delrapport II fra Bokføringsstandardstyret er det et i punkt 7.3.1.2 skrevet følgende om begrepene lukking, sperring og låsing av bokførte opplysninger:

“Begreper som å ”sperre” eller ”låse” de bokførte opplysningene kan gi inntrykk av at det skal være en absolutt sikring mot endring eller sletting. Dette er ikke formålet, jf. bokføringsloven § 13 tredje ledd første punktum og bokføringsloven § 4 nr. 9, som krever henholdsvis ”betryggende” og ”forsvarlig” sikring av oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, ikke absolutt sikring. Det vil være nærmest umulig å konstruere lukkings-, låsings- eller sperringsmekanismer som ikke lar seg manipulere eller omgå ved ønske om å begå misligheter. Begrepet ”lukking av regnskapsperioder” anses mer dekkende, og benyttes heretter. Begrepet henviser til at det er regnskapsperioden som lukkes for endringer i ettertid, ikke den enkelte bokførte opplysning som låses.”

I bestemmelsene var det også fra tidligere flere punkter med krav om at regnskapsmateriale skal sikres på en forsvarlig måte mot urettmessig endring, sletting eller tap. Blant annet følger dette av de grunnleggende forutsetningene for bokføring i punkt 4.2 i). Videre skal virksomheten etter bestemmelsene punkt 2.4 etablere intern kontroll som bl.a. har til hensikt å forbygge og avdekke tilsiktede handlinger som eksempelvis endring av regnskapsdata. I punkt 4.3.6 om sikkerhet i økonomisystemet er det også stilt krav bl.a. om at økonomisystemet skal ha tilgangskontroller som sikrer systemets funksjoner og data mot uautorisert endring.

Det nye kravet i bestemmelsene til lukking av regnskapsperioder innebærer derfor ikke realitetsendringer. Det er imidlertid vurdert som en fordel at et slikt krav fremgår tydeligere i bestemmelsene og i hvilken sammenheng det kreves lukking av regnskapsperioder. Kravet gjelder ikke for virksomheter som velger å utarbeide og oppbevare spesifikasjonene, jf. siste avsnitt i pkt. 4.4.9.4.

Kravet slik det er formulert i bestemmelsene avviker noe fra det tilsvarende kravet i bokføringsforskriften. Mens det i forskriften § 7-6 heter at “regnskapsperioder skal lukkes innen

fristene som nevnt i bokføringsloven § 7 annet ledd” (dvs. for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned), er kravet i bestemmelsene at “regnskapsperioder skal lukkes innen 1 måned etter fristene for pliktig regnskapsrapportering”. Bakgrunnen for at kravet til lukking er utformet noe annerledes for statlige virksomheter, er todelt. For det første har statlige virksomheter anledning til å bokføre også etter at pliktig regnskapsrapportering til statsregnskapet er utført, f.eks. periodiseringer som ikke påvirker rapporteringen etter kontantprinsippet. Fristen for lukking er satt etter rapporteringstidspunktet, slik at bestemmelsene ikke reduserer virksomhetenes mulighet for å gjøre nødvendige kontroller av rapporteringen og ev. behov for å bokføre periodiseringer (som er en regnskapsmessig disposisjon). For det andre har statlige virksomheter hyppigere frister for pliktig regnskapsrapportering enn private foretak pga. den månedlige rapporteringen til statsregnskapet. En hovedregel på 1 måned etter fristen for pliktig regnskapsrapportering vil derfor i praksis innebære at statlige virksomheter må lukke regnskapsperiodene oftere enn private foretak må.

### 2.3.20

Bestemmelsene pkt. 4.4.10.2 c) (tidligere 4.4.7.2 c)), er endret for å klargjøre at virksomhetene som et alternativ til å oppbevare spesifikasjonene, kan oppbevare bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner. Endringen har sammenheng med endringene i bokføringsloven § 5, jf. omtale i pkt. 2.3.3 over. Tilsvarende formulering ble tatt inn i bokføringsloven § 13 første ledd punkt 2 ved endringer i 2012.

### 2.3.21

Kravet i tidligere pkt. 4.4.7.3 b) om at utgående pakksedler (kun) skulle oppbevares dersom de foreligger på papir på leveringstidspunktet, er endret slik at kravet blir teknologinøytralt. Dette er i tråd med endringer som ble gjort i bokføringsloven i 2012 (trådte i kraft 1.1.2013).

Kravet i bokføringsloven § 13 punkt 7 er nå at pakkseddel eller tilsvarende dokumentasjon som følger varen eller sendes til kjøper på annen måte, anses som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. Endringen reflekterer at det også finnes elektroniske løsninger hvor pakksedlene kan ha samme kontrollverdi som om de ble utstedt på papir. Oppbevaringstiden for pakksedlene er tre år og seks måneder. Det justerte kravet er tatt inn i bestemmelsene pkt. 4.4.10.3 b).