

Riksrevisjonen  
Postboks 8130 Dep  
0032 Oslo

## Spørsmål knyttet til leverandørgjeld og årsregnskapets oppstilling av artskontorrapportering

Vi viser til henvendelse fra Riksrevisjonen ved Støtte- og utviklingsavdelingen om hvilke fakturaer som skal inngå som leverandørgjeld i noten som viser sammenhengen mellom bokført avregning med statskassen og rapportert mellomværende med statskassen til artskontorrapporteringen. Noten er vist som note 8 i Direktoratet for økonomistyring sin rapporteringsmal for årsregnskapet 2015 for virksomheter som fører regnskap etter kontantprinsippet.

Riksrevisjonen har i denne sammenheng også bedt om en avklaring på hva begrepene *registrere (på vanlig måte)* og *uregistrerte fakturaer* innebærer, jf. omtale i Finansdepartementets rundskriv R-8/2015 *Statsregnskapet for 2015 – Årsavslutning og frister for innrapportering*, punkt 3.2.1:

*Finansdepartementet vil presisere at fakturaer som mottas mot årets slutt og som forfaller til betaling over nyttår, skal registreres på vanlig måte i virksomhetens systemer. Slike fakturaer skal etter kontantprinsippet ikke inngå i regnskapsrapporten til statsregnskapet for årets regnskap, jf. Bestemmelsene pkt. 3.5.1. Utgående saldo og transaksjoner med leverandører skal fremgå av obligatorisk leverandørspefisikasjon, jf. Bestemmelsene pkt. 4.4.3. Det vil ikke være god regnskapsskikk for virksomheter å ha uregistrerte fakturaer ved årets slutt.*

Med bakgrunn i Riksrevisjonens henvendelse, gir DFØ nedenfor en oversikt over og vår tolkning av punkter i bestemmelser om økonomistyring i staten (bestemmelsene) som er bestemmende for virksomhetenes registrering og bokføring av inngående fakturaer.

### Oversikt over krav til registrering og bokføring av inngående fakturaer

Bestemmelsene punkt 4.4.2 inneholder følgende krav til bokføring, registrering og ajourhold:

*Virksomheten skal bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide pliktig regnskapsrapportering som nevnt i pkt. 3.3.2 og spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i pkt. 4.4.3.*

*Bokføring skal skje så ofte som virksomhetens og transaksjonenes art og omfang tilsier. Bokføringen skal være à jour innen fristene for den aktuelle pliktige regnskapsrapportering, jf. pkt. 3.3.2.*



*Bank- og kontanttransaksjoner skal registreres daglig, med mindre det foreligger særskilte grunner for at det tar lenger tid.*

I bestemmelsene punkt 4.4.3 fremgår det krav til innhold i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. I forbindelse med Riksrevisjonens henvendelse vil vi vise til punkt e) der det fremgår:

*e) Leverandørspefiksasjon*

*Alle transaksjoner med leverandører pr. periode, der leverandørens kode, navn og organisasjonsnummer, alle poster i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning og inn- og utgående saldo skal fremgå.*

I tillegg vil kravene til innhold i *bokføringsspefiksasjon, kontospefiksasjon, rapporteringsspefiksasjon* og *spefiksasjon av merverdiavgift – avgiftspliktig omsetning* ha betydning for bokføringen av fakturaer ved anskaffelser, se omtale i bestemmelsene punkt 4.4.3 a), b), c) og f).

Spørsmålene som Riksrevisjonen tar opp, må også vurderes ut fra kravene til behandling av inngående fakturaer omtalt i bestemmelsene punkt 5.3. I punkt 5.3.5 *fakturabehandling* fremgår det at:

*Virksomheten skal ha rutiner og system for elektronisk fakturabehandling som sikrer oversikt over og enhetlig behandling av fakturaer og andre utbetalingsdokumenter.*

Videre inneholder bestemmelsene punkt 5.3.6, 3. avsnitt, krav til bokføringen av fakturaer:

*Virksomhetens systemer og rutiner skal sikre at bokføring skjer på rett leverandør, til rett tid og med korrekt beløp og at utbetaling skjer til rett tid. Ved bokføringen skal det kontrolleres at dokumentasjonen er kontert og attestert og at disposisjonen er foretatt av en tilsatt med budsjett disponeringsmyndighet. Rutinene og kontrollaktivitetene for utbetaling er beskrevet i pkt. 3.7.3.*

### ***Vurdering på grunnlag av kravene i økonomiregelverket***

Spørsmålene som Riksrevisjonen reiser om hva som skal inngå i virksomhetens årsregnskap, berører både innholdet i begrepene bokføring og registrering slik de brukes i bestemmelsene og kravene til ajourhold, dvs. hvor hyppig bokføringen skal skje.

Bestemmelsene punkt 4.4.2 første avsnitt inneholder krav til hvilke opplysninger som skal bokføres, med henvisning til bestemmelsene punkt 3.3.2 og 4.4.3, som inneholder nærmere krav. Ved anskaffelser må disse kravene forstås i lys av krav til registrering av fakturaer. Kravene i bestemmelsene punkt 5.3.5 til rutiner og systemer for elektronisk fakturabehandling, innebærer etter vår forståelse at fakturaer etter mottak skal registreres i fakturabehandlingsystemet, for å få oversikt og enhetlig behandling. Fakturaene vil da være registrert i virksomhetens systemer («registreres på vanlig måte» iht. R-8/2015). Fakturabehandlingsystemet er etter bestemmelsene punkt 4.3.1 en obligatorisk del av økonomisystemet.

Opplysningene om den enkelte faktura som er registrert i fakturabehandlingsystemet vil, slik vi forstår løsningene, ikke fremgå av leverandørspeifikasjonen og kontospesifikasjonen. Opplysningene vil ut fra dette ikke kunne betraktes som bokført, ettersom det er først når opplysningene føres til debet og kredit på kontoer i regnskapssystemet og virksomheten oppdaterer kontospesifikasjon og leverandørspeifikasjon, at fakturaene er bokført. Uregistrerte fakturaer må forstås slik at de verken er registrert i fakturabehandlingsystemet eller er bokført i regnskapssystemet. (Forskjellen mellom bokføring og registrering er for øvrig nærmere omtalt på DFØs nettsider, se *bokføring* under veiledningsmaterialet Ord og begreper.)

Kravene til ajourhold i bestemmelsene punkt 4.4.2 andre avsnittet innebærer at transaksjoner skal bokføres innen fristene for den aktuelle pliktige regnskapsrapportering. Kravene til pliktig regnskapsrapportering og til innhold i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering blir bestemmende for hva som skal bokføres og til hvilket tidspunkt. Kravene til innholdet i spesifikasjonene tilsier at virksomheten blant annet skal bokføre dokumentasjonsdato (som i dette tilfellet vil være fakturadatoen oppgitt på fakturaen). Dokumentasjonsdatoen vil ha betydning for hvilken periode fakturaene skal bokføres i.

Kravet til ajourhold i bestemmelsene pkt. 4.4.2 ble justert i 2013, og avviker noe fra det tilsvarende kravet i bokføringsloven (jf. BL § 7, andre ledd). Bakgrunnen for justeringen er omtalt i DFØs presentasjon av endringene som ble fastsatt av Finansdepartementet 18.9.2013 (datert 16.10.2013 - se vår hjemmeside), punkt i 2.3.5, der det fremgår:

*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.*

Det fremgår ikke direkte av denne beskrivelsen hva endringen innebærer for kravene til utarbeidelse og avleggelse av årsregnskapet omtalt i bestemmelsene punkt 3.4 og Finansdepartementets rundskriv R-115. Kravene i bestemmelsene til ajourhold vil etter vår vurdering innebære at virksomheten ved utarbeidelse av årsregnskapet skal være à jour med bokføringen av alle transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner som er aktuelle for å utarbeide og avlegge årsregnskapet («den aktuelle pliktige regnskapsrapportering»).

Leverandørgjeld skal inngå i årsregnskapet for alle virksomheter. For virksomheter som fører regnskapet etter kontantprinsippet, følger dette av krav til noten som viser sammenhengen mellom bokført avregning med statskassen og rapportert mellomværende med statskassen til artskontorapporteringen (jf. omtale i rundskriv R-115, punkt 4.6.3). En følge av kravene til ajourhold blir at inngående fakturaer (anskaffelser) ved utarbeidelse av årsregnskapet skal være bokført i året fakturaen (salgsdokumentet) er utstedt fra leverandøren, ved at dokumentasjonsdato (fakturadato) legges til grunn ved bokføringen. Det innebærer at for en faktura med fakturadato i år 0, skal bokføringen i utgangspunktet skje i år 0 (jf. krav til ajourhold).

En forutsetning for dette vil være at fakturaen er attestert og budsjett disponeringsmyndighet er dokumentert, se omtale i bestemmelsene punkt 5.3.6 av kontroller som skal gjennomføres før bokføringen. Denne forutsetningen vil etter vårt skjønn ikke være til hinder for at virksomheten er à jour med bokføringen innen fristen 15. mars for å utarbeide og avlegge årsregnskapet.

Virksomheten kan bokføre transaksjoner etter fristen for rapportering til statsregnskapet (15. januar påfølgende år) så lenge det ikke påvirker rapporterte beløp til statsregnskapet. Fakturaer som er bokført i regnskapet til virksomheten, skal ikke rapporteres til statsregnskapet før de er utbetalt, jf. omtale i Finansdepartementets rundskriv R-8/2015 om kontantprinsippet og krav til rapportering til statsregnskapet.

For virksomheter som har merverdiavgiftspliktig omsetning, vil fristen for rapportering av merverdiavgift også ha betydning. I Merverdiavgiftshåndboken har Skattedirektoratet til lovens §15-9 gitt en nærmere forklaring om kravene til tidfesting av avgiften. Slik vi har forstått kravene i merverdiavgiftsloven og bokføringsloven, skal slike virksomheter bokføre alle inn- og utgående fakturaer og inn- og utbetalinger i gjeldende periode for å oppfylle ajourholdskravet. Dette innebærer at de ved årets slutt må være à jour med bokføringen innen 10. februar (avgiftsperioden november og desember). Merverdiavgiftslovens krav vil gå foran kravene til årsregnskap i bestemmelsene ved eventuell konflikt. Imidlertid er det også omtalt et unntak for statlige virksomheter som følger et kontantprinsipp. Unntaket som er omtalt vil etter vårt skjønn ikke ha betydning for hvilke fakturaer som skal inngå i årsregnskapet til statlige virksomheter.

### ***Avsluttende kommentarer***

Med grunnlag i omtalen over skal leverandørgjeld som inngår i oppstillingene av årsregnskapet, etter vår forståelse av bestemmelsene kun inneholde opplysninger om fakturaene som er bokført i regnskapssystemet. Krav til ajourhold innebærer imidlertid at alle fakturaer som er mottatt i regnskapsåret, skal inngå, forutsatt at attestasjon og budsjett disponeringsmyndighet er dokumentert.

Definisjonen av bokføring omtalt over er etter vårt skjønn en god og innarbeidet definisjon. En endring av innholdet til også å omfatte registrerte fakturaer, vil etter vårt skjønn kunne skape uklarheter og fortolkningsproblemer. Vi vil i denne sammenheng vise til at begrepet bokføring i økonomiregelverket er tilsvarende som bokføringsloven. Vi oppfatter at kravene i bestemmelsene til ajourhold vil være tilstrekkelig til at alle fakturaer mottatt i regnskapsåret, både blir registrert og bokført.

DFØ vil vurdere om det er behov for å supplere omtale i vårt veiledningsmaterieell av krav til ajourhold ved bokføringen i tråd med det som er omtalt over, spesielt i forbindelse med utarbeidelse og avleggelse av årsregnskapet.

Riksrevisjonen tar i henvendelsen også opp om det i de aktuelle spørsmålene bør tenkes forskjellig mellom virksomheter som fører regnskapet etter henholdsvis kontantprinsippet og periodiseringsprinsippet. Vi vil foreslå at dette spørsmålet gjennomgås i et møte, der også eventuelle spørsmål til svaret i dette brevet kan tas opp.

Vennlig hilsen

Roger Bjerke  
*avdelingsdirektør*

Erik Heen  
*seksjonssjef*

Kopi til: Finansdepartementet

*Brevet er elektronisk godkjent og sendes uten underskrift*