

Utarbeidelsen av årsregnskap:

Anbefaling om regnskapsføreruttalelse



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Hege Korsmo Sæther
Fagsjef regnskap Den norske
Revisorforening
Hun møter som observatør i
Bransjestandardutvalget

Bransjestandardutvalget er sammensatt av representanter for NARF, Økonomiforbundet og Revisorforeningen. Utvalget har som formål å utvikle, videreutvikle og vedlikeholde bransjestandarder for regnskapsførerbransjen. Bransjestandardene bidrar til å fremme forsvarlig regnskapsføring og kvalitet i bransjen. Bransjestandardutvalget kan også utarbeide anbefalinger. En anbefaling har ikke samme autoritative status som en standard og benevnes ikke god regnskapsføringsskikk.

Formålet med uttalelsen

Brukere av et årsregnskap vil ha nytte av å få bekreftet at en ekstern regnskapsfører har fulgt lov, forskrifter og god regnskapsføringsskikk ved utarbeidelsen av regnskapet. Uttalelsen vil bidra til å gi regnskapsbrukeren trygghet for kvalitet i utarbeidelsen av årsregnskapet.

Det presiseres i uttalelsen at det ikke er utført revisjon av årsregnskapet og at regnskapsføreruttalelsen ikke må forveksles med en uavhengig revisors beretning. Mens en revisor i revisjonsberetningen uttaler seg om regnskapet basert på innhentede bevis, uttaler en regnskapsfører seg i regnskapsføreruttalelsen om utførelsen av regnskapsarbeidet. God kvalitet i det arbeidet som utføres, vil gi økt sikkerhet for kvaliteten på regnskapet også.

Det er ikke noe i veien for at regnskapsfører avgir regnskapsføreruttalelsen også når årsregnskapet revideres, men behovet for en regnskapsføreruttalelse vil nok være lite i slike tilfeller.

Bransjestandardutvalget har vedtatt en anbefaling om regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskap. I regnskapsføreruttalelsen bekrefter regnskapsfører at lov, forskrifter og god regnskapsføringsskikk er fulgt ved utarbeidelsen av årsregnskapet.

Erstatter tidligere rapport om revisorutarbeidet regnskap

Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet erstatter tidligere rapport om revisorutarbeidet regnskap etter den internasjonale standarden ISRS 4410. Med mindre man er den årsregnskapspliktiges valgte revisor, kreves det autorisasjon som regnskapsfører for å bistå med utarbeidelsen av årsregnskapet. Når bransjestandardutvalget nå har kommet med en anbefaling om regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet, anser ikke Revisorforeningen det som hensiktsmessig å opprettholde en egen rapport om revisorutarbeidet regnskap. Det kan være forvirrende for markedet at det eksisterer flere typer uttalelser om samme forhold. Revisorforeningen mener derfor at det er en fordel at bransjen nå har blitt enig om hvordan regnskapsføreruttalelsen skal se ut.

Anbefalingen om regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet angir forutsetningene for, i hvilke tilfeller, og hvordan, uttalelsen skal gis. Anbefalingen omhandler ikke hvilket arbeid som må utføres for å kunne avgis uttalelsen, slik ISRS 4410 gjør. Selve arbeidet med å utarbeide årsregnskapet reguleres av god regnskapsføringsskikk, da spesielt GRFS 1 – Bokføring og årsoppgjør. Kravene til utførelsen av arbeidet påvirkes ikke av om regnskapsfører avgir uttalelse.

Sentrale punkter i anbefalingen Regnskapsføreruttalelsen er ikke obligatorisk

En regnskapsfører har ikke plikt til å avgis regnskapsføreruttalelse. Dette er en tje-

neste regnskapsfører kan velge å tilby, og det er selsagt frivillig for den årsregnskapspliktige om han velger å kjøpe en slik tjeneste. Dette er annerledes for et revisjonsoppdrag, hvor en valgt revisor har plikt til å avgis revisjonsberetning. Det er derfor heller ikke anledning til å avgis en uttalelse med presiseringer eller forbehold. Hvis ikke regnskapsfører er gitt muligheten til å utføre arbeidet i henhold til god regnskapsføringsskikk, eller regnskapsfører mener årsregnskapet ikke inneholder opplysninger som er nødvendige etter lov, forskrift og god regnskapsføringsskikk, kan regnskapsfører ikke avgis uttalelse. Det følger også av anbefalingen at det ikke skal gjøres andre endringer i «standarduttalelsen». Regnskapsføreren kan imidlertid velge ikke å ta med siste setning om at uttalelsen ikke kan benyttes i forbindelse med krav mot regnskapsfører utover det ansvaret som følger av det alminnelige profesjonsansvaret.

Kun ekstern regnskapsfører som har utarbeidet årsregnskapet, kan avgis uttalelse

Det er kun ekstern regnskapsfører som kan avgis uttalelse, inkludert en revisor med autorisasjon som regnskapsfører. En autorisert regnskapsfører som er ansatt hos den som avlegger årsregnskapet, kan ikke avgis uttalelsen. Det følger videre av anbefalingen at en ekstern regnskapsfører som har egeninteresse knyttet til oppdragsgiver, ikke bør avgis uttalelse. Slik egeninteresse kan for eksempel skyldes eierandeler, styremedlemskap, familieforhold eller låneforhold.

Det er kun den regnskapsføreren som har bistått med utarbeidelsen av årsregnskapet, som kan avgi uttalelse. En regnskapsfører som har utført bokføringen, men ikke utarbeidet årsregnskapet, kan derfor ikke avgi uttalelsen. Derimot kan en regnskapsfører som har utarbeidet årsregnskapet, men ikke utført bokføringen, avgi uttalelsen. Det er derfor vedtatt to ulike uttalelser, én hvor regnskapsfører både har utført bokføring og utarbeidet årsregnskap, og én hvor regnskapsfører kun har utarbeidet årsregnskap.

Det er oppdragsavtalen mellom regnskapsfører og oppdragsgiver som regulerer hvilke tjenester regnskapsfører utfører. Kjennskap til denne kan derfor være viktig for forståelsen av omfanget av det arbeidet regnskapsfører har utført. I regnskapsføreruttalelsene er det derfor tatt inn en henvisning til denne oppdragsavtalen. En regnskapsfører som for eksempel har bistått med lønns-, fakturerings- og budsjettarbeid i tillegg til å utarbeide årsregnskapet, skal likevel avgi uttalelsen uten bokføringstjenester, så lenge han ikke har utført den løpende bokføringen (det som tidligere ble kalt føring av hovedbok).

Uttalelsene gjelder selskapsregnskapet

Begge regnskapsføreruttalelsene knytter seg til oppdragsgivers selskapsregnskap. Det er ikke utarbeidet en uttalelse for konsernregnskapet. Behovet for uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet antas først og fremst å gjelde årsregnskap som ikke revideres. Siden foretak med konsernregnskapsplikt også har revisjonsplikt, ble arbeidet med en uttalelse for konsernregnskapet ikke prioritert i denne omgang. Uttalelsene er heller ikke tilpasset periode-regnskap, og kan derfor kun benyttes for årsregnskapet.

Taushetsplikt

Regnskapsfører kan ikke utlevere uttalelsen til andre enn oppdragsgiver – det foretaket årsregnskapet er utarbeidet for. Skal regnskapsfører utlevere uttalelsen til andre, for eksempel oppdragsgivers bankforbindelse, må oppdragsgiver skriftlig løse regnskapsfører fra taushetsplikten. Oppdragsgiver kan selv velge å offentliggjøre uttalelsen, ved for eksempel å legge den ved årsregnskapet når dette sendes inn.

Ansvar

Regnskapsførers ansvar blir i utgangspunktet ikke større ved avgivelse av en slik uttalelse enn hva som allerede følger av kravene til å følge regnskapsførerloven og god

regnskapsføringsskikk. Det arbeidet som skal utføres, er uansett det samme. Ansvarret blir likevel mer synlig ved at regnskapsfører bekrefter at oppdraget er utført i samsvar med regnskapsførerloven med forskrifter og god regnskapsføringsskikk. I praksis vil dette kunne medføre økt ansvar.

Regnskapsføreruttalelsens innhold

Anbefalingen angir i pkt. 8 noen sentrale forhold vedrørende innholdet i uttalelsen:

- Uttalelsen er stilet til ledelsen i foretaket (oppdragsgiver). I selskaper vil dette vanligvis være styret, samt eventuelt daglig leder. I ansvarlige selskaper uten styre eller daglig leder stiles uttalelsen til deltakerne i selskaper. I enkeltpersonforetak er innehaver rette mottaker.
- Uttalelsen innledes med en bekreftelse på at regnskapsfører har bistått med utarbeidelsen av årsregnskapet. For å identifisere det årsregnskapet som omtales, er det i tillegg til oppdragsgivers organisasjonsnummer, navn og regnskapsår gjentatt enkelte beløp fra årsregnskapet.
- Det opplyses om regnskapsførervirksomheten har levert løpende bokføringstjenester eller ikke, og at det finnes en oppdragsavtale som regulerer avtaleforholdet nærmere.
- Uttalelsene presiserer at det er styret og daglig leder, eventuelt innehaver eller deltakere, som har ansvaret for at bokføring og utarbeidelse av årsregnskapet skjer i samsvar med lov, forskrifter og god bokførings- og regnskapsskikk. Det presiseres videre at oppdraget er utført under forutsetning av at relevant, fullstendig og korrekt informasjon er mottatt fra oppdragsgiver.
- Regnskapsføreruttalelsen er først og fremst en bekreftelse på at god regnskapsføringsskikk er fulgt. De mest sentrale av autorisert regnskapsførers oppgaver i henhold til god regnskapsføringsskikk er derfor omtalt eksplisitt i uttalelsen. Dersom regnskapsfører ikke kan stå inne for den kvaliteten god regnskapsføringsskikk krever, skal det ikke avgis en uttalelse.
- For å unngå forveksling mellom regnskapsføreruttalelsen og en uavhengig revisors beretning, er det i uttalelsen presisert at regnskapsfører ikke har utført revisjon av årsregnskapet, og at uttalelsen ikke må forveksles med en uavhengig revisors beretning.
- Det presiseres at uttalelsen ikke kan benyttes i forbindelse med krav mot regnskapsfører utover det ansvaret som

følger av det alminnelige profesjonsansvaret. Setningen kan slettes dersom dette er ønskelig, jf. punkt 3.

- Det er oppdragsansvarlig regnskapsfører som skal undertegne regnskapsføreruttalelsen.

Avsluttende kommentarer

En regnskapsfører som avgir en slik uttalelse, må innstå for at arbeidet er utført i henhold til god regnskapsføringsskikk. Regnskapsfører kan videre ikke avgi uttalelsen dersom han mener at årsregnskapet ikke inneholder de opplysningene det burde etter lov, forskrift og god regnskapsføringsskikk. En regnskapsfører har ikke plikt til å innhente bevis for at årsregnskapet ikke inneholder feil, men vil gjennom å følge god regnskapsføringsskikk i sitt arbeid, bidra til at årsregnskapet holder god kvalitet. En regnskapsfører plikter for eksempel å følge opp transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som regnskapsfører forstår er uriktige eller usannsynlige, og det settes også krav til når regnskapsfører må trekke seg fra oppdraget.

Uttalelsen synliggjør for omverdenen hvilket arbeid som forventes av regnskapsfører, og gir trygghet for at dette er utført. Vi tror dette gir en verdi for kundene, som vil bli etterspurt i markedet.

Videre utvikling av god regnskapsføringsskikk

I en utvikling mot mer internettbaserte regnskapssystemer som muliggjør mer samhandling mellom regnskapsfører og oppdragsgiver, og hvor den årsregnskapspliktige selv kan utføre deler av bokføringsarbeidet, øker behovet for mer veiledning rundt regnskapsførers oppgaver. GRFS 1 – Bokføring og årsoppgjør regulerer ikke konkret tilfellet der den årsregnskapspliktige selv utfører hele eller deler av bokføringen, men hvor regnskapsfører utarbeider årsregnskap og ligningspapirer. Heller ikke situasjonen hvor regnskapsfører 1 utfører den løpende bokføringen og foretar avstemminger, og regnskapsfører 2 utarbeider årsregnskap og ligningspapirer er omhandlet. En regnskapsfører som selv har ført alle bilagene, vil i utgangspunktet ha en annen kunnskap om postene som danner grunnlaget for årsregnskapet enn en regnskapsfører som kommer inn etter at alle bilagene er ført. Det arbeides med en revisjon av GRFS-ene, hvor utviklingen mot mer moderne regnskapssystemløsninger med mer samhandling mellom oppdragsgiver og regnskapsfører, er ett av forholdene som vurderes.

Regnskap

Revisorforeningen har utarbeidet veiledningen: Etablering og drift av regnskapsførervirksomhet, som ligger tilgjengelig på revisorforeningen.no (man må være pålogget for å få tilgang). I kapittel 3.3 i denne veiledningen omhandles utarbeidelse av årsregnskap, og spesielt situasjonen hvor regnskapsfører 1 utfører den løpende bokføringen og regnskapsfører 2 utarbeider årsregnskap og ligningspapirer.

Maler til uttalelser

Mal 1 Uten bokføring

Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet for 20X1

Til ledelsen i «Regnskapskunden», organisasjonsnummer «xxx yyy zzz».

Vi har bistått «Regnskapskunden» med utarbeidelse av årsregnskap etter regnskapsloven. Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse og noteopplysninger.¹ Som det fremgår av årsregnskapet er årsresultatet kr XXX.XXX. Den regnskapsmessige egenkapitalen utgjør kr XXX.XXX av balansesummen på kr XXX.XXX.

Vi har for regnskapsåret ikke utført løpende bokføring etter bokføringsloven. Det foreligger en oppdragsavtale mellom foretaket og regnskapsfører som regulerer tjenesteomfang og arbeidsdeling nærmere. Oppdragsavtalen kan omfatte andre oppgaver enn bistand med utarbeidelse av årsregnskapet, for eksempel rådgivningstjenester, som ikke dekkes av denne uttalelsen.

Det er styret og daglig leder² i foretaket som er ansvarlig for at utarbeidelse av årsregnskapet skjer i samsvar med lov, forskrifter og god regnskapsskikk. Vårt oppdrag er utført under forutsetning av at relevant, fullstendig og korrekt informasjon er mottatt fra foretaket.

Vi har utført vårt oppdrag i samsvar med regnskapsførerloven med forskrifter og god regnskapsføringsskikk. Dette innebærer at vi innenfor alminnelige rammer har:

- tatt opp med foretaket eventuelle svakheter ved foretakets interne rutiner vedrørende bokføring og utarbeidelse

av årsregnskap, dersom vi har oppdaget slike i utførelsen av vårt oppdrag

- basert årsregnskapet på avstemt og dokumentert saldobalanse
- bistått med utarbeidelse av årsregnskapet i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk

Vi presiserer at vi ikke har utført revisjon av årsregnskapet, og denne regnskapsføreruttalelsen må derfor ikke forveksles med en uavhengig revisors beretning. Regnskapsføreruttalelsen kan heller ikke benyttes i forbindelse med krav mot regnskapsfører utover det ansvaret som følger av det alminnelige profesjonsansvaret.³

«Sted og dato»

«Regnskapsførerforetakets navn»

«Ola Nordmann»

Oppdragsansvarlig/autorisert regnskapsfører

Mal 2 Med bokføring

Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet for 20X1

Til ledelsen i «Regnskapskunden», organisasjonsnummer «xxx yyy zzz».

Vi har bistått «Regnskapskunden» med utarbeidelse av årsregnskap etter regnskapsloven. Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse og noteopplysninger.⁴ Som det fremgår av årsregnskapet er årsresultatet kr XXX.XXX. Den regnskapsmessige egenkapitalen utgjør kr XXX.XXX av balansesummen på kr XXX.XXX.

Vi har for regnskapsåret i tillegg utført løpende bokføring etter bokføringsloven. Det foreligger en oppdragsavtale mellom foretaket og regnskapsfører som regulerer tjenesteomfang og arbeidsdeling nærmere. Oppdragsavtalen kan omfatte andre oppgaver enn løpende bokføring og bistand med utarbeidelse av årsregnskapet, for eksempel rådgivningstjenester, som ikke dekkes av denne uttalelsen.

Det er styret og daglig leder⁵ i foretaket som er ansvarlig for at bokføring og utarbeidelse av årsregnskapet skjer i samsvar med lov, forskrifter og god bokførings-

regnskapsskikk. Vårt oppdrag er utført under forutsetning av at relevant, fullstendig og korrekt informasjon er mottatt fra foretaket.

Vi har utført vårt oppdrag i samsvar med regnskapsførerloven med forskrifter og god regnskapsføringsskikk. Dette innebærer at vi innenfor alminnelige rammer har:

- utført bokføringen i henhold til bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk, herunder påsett at dokumentasjonens form og innhold tilfredsstiller dokumentasjonskravene og sørget for kontrollspor mellom dokumentasjon, bokføring og årsregnskap
- tatt selvstendig stilling til bokføringskontoer, balanseføring kontra resultatføring, samt bokføring av skatt og avgift knyttet til transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner
- tatt opp med foretaket eventuelle svakheter ved foretakets interne rutiner vedrørende bokføring og utarbeidelse av årsregnskap, dersom vi har oppdaget slike i utførelsen av vårt oppdrag
- foretatt nødvendige avstemminger for å sikre at bokførte saldoer er i samsvar med underliggende dokumentasjon
- basert årsregnskapet på avstemt og dokumentert saldobalanse
- bistått med utarbeidelse av årsregnskapet i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk

Vi presiserer at vi ikke har utført revisjon av årsregnskapet, og denne regnskapsføreruttalelsen må derfor ikke forveksles med en uavhengig revisors beretning. Regnskapsføreruttalelsen kan heller ikke benyttes i forbindelse med krav mot regnskapsfører utover det ansvaret som følger av det alminnelige profesjonsansvaret.⁶

«Sted og dato»

«Regnskapsførerforetakets navn»

«Ola Nordmann»

Oppdragsansvarlig/autorisert regnskapsfører

¹ Dersom årsregnskapet også inneholder kontantstrømpoppstilling, må dette inntas i teksten: «Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømpoppstilling og noteopplysninger.»

² For foretak med styre og daglig leder: «styret og daglig leder i». For foretak med styre, men uten daglig leder: «styret i». For ansvarlige selskaper uten styre «deltakerne i». For enkeltpersonforetak: «innehaver av».

³ Setningen kan slettes dersom dette er ønskelig.

⁴ Dersom årsregnskapet også inneholder kontantstrømpoppstilling, må dette inntas i teksten: «Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømpoppstilling og noteopplysninger.»

⁵ For foretak med styre og daglig leder: «styret og daglig leder i». For foretak med styre, men uten daglig leder: «styret i». For ansvarlige selskaper uten styre «deltakerne i». For enkeltpersonforetak: «innehaver av».

⁶ Setningen kan slettes dersom dette er ønskelig.



Revisorforeningen anbefaler Storebrand til sine medlemmer

Storebrand har skreddersydde løsninger på pensjon og forsikring for medlemmer i Revisorforeningen, som gir gunstige fordeler både for bedriften og de ansatte.

Som bedriftskunde i Storebrand sørger vi for at du blir oppdatert på hva som skjer innen pensjonsområdet. I tillegg får alle ansatte et eget fordelsprogram som gir prisfordeler på forsikring, sparing og lån.

Ta kontakt med oss på 22 31 52 77 for å få et pristilbud for din bedrift eller gå inn på storebrand.no/revisorforeningen