

Årsoppgjør for ikke-revisjonskunder

Det er kun autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper som kan ta på seg årsoppgjørsoppdrag for andre enn sine egne revisjonskunder. Hvilke krav stiller regnskapsførerreglene til gjennomføringen av slike årsoppgjørsoppdrag?



Statsautorisert revisor og autorisert regnskapsfører
Jan Terje Kaaby
Senior Manager, fagavdelingen i BDO

Autorisasjonsplikt

Når en revisor skal bistå andre enn sine egne revisjonskunder med utarbeidelse av årsregnskap,¹ er dette å anse som autorisasjonspliktig regnskapsføring.² Med årsregnskap menes selskapsregnskap og/eller konsernregnskap.³ Bistand med utarbeidelse av konsernregnskap omfattes dermed også av autorisasjonsplikten. Årsoppgjørsoppdrag omfatter i tillegg ofte utarbeidelse av skatteskjemaer.⁴

En statsautorisert revisor som skal ta på seg årsoppgjørsoppdrag i eget navn, må også være autorisert regnskapsfører.⁵ Hvis oppdraget skal utføres av et revisjonsselskap, må revisjonsselskapet i tillegg ha autorisasjon som regnskapsførerselskap.⁶

Hvis en revisor bare skal bistå en ikke-revisjonskunde med utarbeidelse av skatteskjemaer, ikke årsregnskap, forstår jeg lovgivningen slik at oppdraget ikke nødvendigvis krever autorisasjon som regnskapsfører.⁷ Oppdraget må imidlertid utføres på en forsvarlig måte, med

nødvendig risikostyring og intern kontroll mv. I de fleste tilfellene antar jeg derfor at det er hensiktsmessig å utføre slike oppdrag på samme måte som andre årsoppgjørsoppdrag, i samsvar med regnskapsførerregelverket.

Krav til oppdragsutførelsen

Det at årsoppgjørsoppdrag for ikke-revisjonskunder er autorisasjonspliktig regnskapsføring, betyr at slike oppdrag må utføres i samsvar med regnskapsførerloven, regnskapsførerforskriften⁸ og god regnskapsføringsskikk (GRFS)⁹. Dette innebærer andre krav enn de som gjelder når en revisor bistår sine egne revisjonskunder med årsoppgjøret.

Den store forskjellen

En revisor som bistår en revisjonskunde med årsoppgjøret kjenner allerede kundens virksomhet godt, herunder regnskapsførselen, systemene, rutinene og den interne kontrollen hos kunden. Gjennom revisjonen har revisor tilegnet seg god kjennskap til transaksjonene og saldoene i kundens regnskap.

Når en revisor i kraft av sin autorisasjon som regnskapsfører skal utføre et årsoppgjørsoppdrag for en ikke-revisjonskunde, har han/hun i utgangspunktet ikke den samme kunnskapen om kunden. Det er derfor viktig å utføre handlinger for å sikre at det utarbeides fullstendige og korrekte årsregnskaper og skatteskjemaer av god

kvalitet, i samsvar med regnskaps- og skattelovgivningen. Krav til slike handlinger følger av GRFS.

Generelle krav til regnskapsfører

Alle generelle krav i regnskapsførerreglene gjelder for årsoppgjørsoppdrag, på samme måte som for andre regnskapsføreroppdrag.

Rutiner

GRFS 2.1 krever at regnskapsførervirksomheten skal drives forsvarlig og ha nødvendige interne rutiner som sikrer at oppdragsavtaler med kundene og lovkrav etterleves, samt at både kundenes og regnskapsførers egne interesser ivaretas.

Regnskapsfører må etter dette utforme og iverksette interne rutiner for gjennomføring av årsoppgjørsoppdrag, herunder for å sikre at krav til oppdragsutførelse, oppdragsdokumentasjon og kvalitetskontroll oppfylles. Disse kravene kommer jeg nærmere tilbake til senere i artikkelen.

Hvitvasking og risikostyring

Regnskapsfører må etablere forsvarlige interne kontroll- og kommunikasjonsrutiner som sikrer oppfyllelse av plikter etter hvitvaskingsloven.¹⁰ Et regnskapsførerselskap skal videre ha rutiner for risikostyring og internkontroll som minst tilfredsstiller kravene i risikostyringsforskriften.¹¹

1 Regnskapsloven 17.07.98 nr. 56 § 3-1 første ledd.

2 Regnskapsførerloven 18.06.93 nr. 109 § 1 første ledd.

3 Regnskapsloven § 3-2 tredje ledd.

4 Skattemelding for formues- og inntektsskatt etter skatteforvaltningsloven 27.05.16 nr. 14 § 8-2 eller selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsettning etter skatteforvaltningsloven § 8-9, med vedlegg.

5 Regnskapsførerloven § 4.

6 Regnskapsførerloven § 6.

7 Statsautoriserte revisorer kan etter domstoloven 13.08.15 nr. 5 § 218 annet ledd nr. 2 drive rettshjelps- virksomhet i form av utferdigelse av skattemeldinger mv.

8 Forskrift 08.02.99 nr. 196, jf. regnskapsførerloven § 13 første ledd.

9 Regnskapsførerloven § 2 annet ledd. Innholdet i den rettslige standarden god regnskapsføringsskikk er i praksis fastsatt i en skriftlig standard av juni 2014 (sist oppdatert juni 2017) utarbeidet av Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening.

10 Lov 01.06.18 nr. 23.

11 Forskrift 22.09.08 nr. 1080, jf. finansstilsynsloven 07.12.56 nr. 1 § 4 første ledd nr. 2.



Regnskapsfører må etablere forsvarlige interne kontroll- og kommunikasjonsrutiner som sikrer oppfyllelse av plikter etter hvitvaskingsloven.

Revisjonsforetak er selv underlagt begge disse regelverkene, men det er viktig å være bevisst på at rutinene også må omfatte den regnskapsfører-virksomheten som drives.

Systemer

Regnskapsfører må ha nødvendige tekniske løsninger for å kunne utføre årsoppgjørsoppdrag. Et typisk eksempel på dette er et årsoppgjørssystem.¹²

Systemene som benyttes må være oppdaterte, slik at krav til årsregnskap og skatteskjemaer oppfylles. Systemene må videre være betryggende sikret mot urettmessig tilgang, endring, sletting, tap og ødeleggelse av data.

Oppdragsvurdering

Før regnskapsfører kan inngå avtale om et årsoppgjørsoppdrag, må regnskapsfører gjøre en oppdragsvurdering.

Oppdragsvurderingen skal minimum omfatte følgende:

- Innhentning av en uttalelse fra eventuell tidligere regnskapsfører som har hatt årsoppgjørsoppdrag for kunden om det foreligger forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør ta på seg oppdraget.¹³
- Vurdering av regnskapsførers kapasitet og kompetanse til å utføre det tiltenkte årsoppgjørsoppdraget i samsvar med oppdragsavtale, lovkrav og GRFS.¹⁴
- Gjennomføring av risikobaserte kundetiltak etter hvitvaskingsloven.¹⁵

Oppdragsavtale

Hvis regnskapsfører etter oppdragsvurderingen både kan og vil ta på seg årsoppgjørsoppdraget, må det inngås en skriftlig og undertegnet oppdragsavtale med kunden.¹⁶

I oppdragsavtalen reguleres hvilke av kundens plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen som regnskapsfører har tatt på seg å utføre, samt hvilke oppgaver og opplysninger som skal utarbeides på vegne av kunden.

Eksempler:

- Skal regnskapsfører dokumentere og avstemme rapporteringsgrunnlaget, eller forutsettes dette gjort av kunden?
- Skal regnskapsfører utarbeide både årsregnskap og skatteskjemaer?
- Skal regnskapsfører bistå med utarbeidelse av årsberetning, avholdelse av styremøte og/eller avholdelse av generalforsamling?
- Skal regnskapsfører sende inn årsregnskap og skatteskjemaer for kunden?
- Skal regnskapsfører oppbevare årsregnskap og skatteskjemaer for kunden?
- Skal regnskapsfører bistå med utarbeidelse og eventuelt innsending av andre oppgaver eller opplysninger, for eksempel aksjonærregisteroppgave?

Det er viktig med en presis angivelse av oppdragets omfang, all den tid regnskapsfører senere kan bli vurdert på oppfyllelse av den inngåtte oppdragsavtalen (kontraktsansvar).

Oppdragsavtalen skal videre angi:

- Tidsfrister for kundens levering av rapporteringsgrunnlaget.
- Tidsfrister for regnskapsførers ferdigstilling av årsregnskap og skatteskjemaer.
- Hvordan personopplysninger skal behandles, samt at det skal gjennomføres sikringstiltak som sørger

for tilfredsstillende informasjons-sikkerhet.¹⁷

- Hvem hos kunden som regnskapsfører skal gi informasjon til.¹⁸

Revisors engasjementsbrev er normalt ikke dekkende som oppdragsavtaler for årsoppgjørsoppdrag.

Oppdragsansvarlig regnskapsfører

I enkeltpersonforetak, hvor regnskapsførervirksomheten drives på grunnlag av innehavers personlige godkjenning som autorisert regnskapsfører, er innehaver selv ansvarlig for alle regnskapsoppdragene som utføres.

Hvis årsoppgjørsoppdraget utføres av et regnskapsførerselskap, skal oppdragsavtalen utpeke en bestemt autorisert regnskapsfører som ansvarlig regnskapsfører for oppdraget.¹⁹

Oppdragsansvarlig regnskapsfører må alltid være autorisert regnskapsfører; det er ikke anledning til å utpeke for eksempel en statsautorisert revisor som ikke også har godkjenning som autorisert regnskapsfører.

Oppdragsansvarlig regnskapsfører skal sørge for at årsoppgjørsoppdraget utføres i samsvar med oppdragsavtale, lovkrav og GRFS. Dette omfatter blant annet ansvar for rutiner, systemer, oppdragsdokumentasjon og kvalitetskontroll.

Vesentlige feil og mangler i oppdragsutførelsen kan i ytterste konsekvens medføre tilbakekalling av oppdragsansvarlig regnskapsførers personlige autorisasjon.²⁰

Fullmakter

Når regnskapsfører skal opptre overfor tredjepart på kundens vegne, skal det foreligge skriftlig fullmakt fra kunden.²¹ Fullmakter kan enten integreres i oppdragsavtalen eller utformes som egne dokumenter.

12 GRFS 2.8.

13 GRFS 2.2, jf. regnskapsførerforskriften § 3-1 annet ledd om tidligere regnskapsførers plikt til å besvare en slik henvendelse. Enkelte unntak fra kravet om innhentning av uttalelse følger av GRFS 2.2.

14 GRFS 2.5 og 2.6.

15 Hvitvaskingsloven kapittel 4, jf. også GRFS 2.3.

16 Regnskapsførerloven § 3 og GRFS 3.1 til 3.4.

17 Regnskapsfører er å anse som en databehandler etter reglene i personopplysningsloven 15.06.18 nr. 38.

18 Av hensyn til regnskapsførers taushetsplikt etter regnskapsførerloven § 10 og GRFS 2.7.

19 Regnskapsførerloven § 6 annet ledd.

20 Regnskapsførerloven § 7 tredje ledd nr. 2.

21 GRFS 3.6, jf. avtaleloven 31.05.18 nr. 4 kapittel 2.

På årsoppgjørsoppdrag er det først og fremst fullmakt om elektronisk oppgavelevering i Altinn som er relevant. Det er ikke tilstrekkelig med delegering av tilganger i Altinn; det må foreligge en særskilt skriftlig fullmakt fra kunden som gir regnskapsfører rett til å benytte tilgangene.

For hvert oppdrag skal det foreligge en oversikt over hvilke fullmakter regnskapsfører har, og hvilke fysiske personer fullmaktene omfatter.

Registrering i Enhetsregisteret

Selv om regnskapsfører bare har et årsoppgjørsoppdrag for kunden, skal regnskapsfører registreres på kunden i Enhetsregisteret.²²

Regnskapsfører må derfor se til at det blir sendt melding til Enhetsregisteret når regnskapsfører tar på seg oppdrag og ved opphør av oppdrag.²³

Oppdragsutførelse

Når det først er inngått avtale om et årsoppgjørsoppdrag for en ikke-revisjonskunde, stiller GRFS krav til hvordan oppdraget skal utføres.

Kjenn din kunde

Du kjenner uttrykket «søppel inn – søppel ut». Kvaliteten på årsregnskap og skatteskjemaer som regnskapsfører utarbeider, avhenger i stor grad av kvaliteten på regnskapsdata og informasjon som mottas fra kunden. For å sikre at rapporteringsgrunnlaget som mottas er av god nok kvalitet, krever GRFS 5.2 at regnskapsfører vurderer de av kundens interne rutiner som er vesentlige for forsvarlig oppdragsutførelse.

Følgende forhold kan være aktuelle å vurdere:

	Lav risiko	Høy risiko
Hvor omfattende er regnskapet?	Få transaksjoner	Mange transaksjoner
Hvor komplisert er regnskapet?	Ukomplisert	Svært komplisert
Hvem fører regnskapet?	Ekstern regnskapsfører	Kunde uten kompetanse
Hvilket regnskapssystem brukes?	Norsk standardsystem	Utenlandsk eller eget system
Hvor ofte ajourholdes regnskapet	Ofte (eks: to-månedlig)	Sjelden (eks: årlig)
Hvordan kvalitetssikres regnskapet?	Avstemmes, analyseres mv.	Kvalitetssikres ikke

Etter å ha kartlagt slike sentrale forhold og vurdert hvilke risikoer som foreligger for feil og mangler i det bokførte regnskapet, må regnskapsfører vurdere om kunden har tilstrekkelige interne rutiner til å forebygge eller avdekke og korrigere potensielle feil og mangler. Utgjør bokføringen et betryggende grunnlag for å utarbeide fullstendige og korrekte årsregnskaper og skatteskjemaer i samsvar med lovkrav?

Hvis regnskapsfører kommer til at det er uakseptabelt høy risiko for feil eller mangler i regnskapet, må dette håndteres gjennom utvidet kvalitetssikring og eventuelle nødvendige korreksjoner fra regnskapsførers side. Her må regnskapsfører bruke sitt profesjonelle skjønn.

Svakheter i kundens interne rutiner skal rapporteres til kunden, men ikke til eksterne parter.²⁴ Rapportering til kunden skal skje skriftlig ved vesentlige eller gjentakende svakheter i rutinene.

Regnskapsmessige valg

Hvis det er aktuelt å velge mellom flere regnskapsstandarder, skal regnskapsfører vurdere om valget bør avklares med kunden.²⁵ På samme måte skal regnskapsfører vurdere om kunden bør involveres i valg mellom regnskapsprinsipper eller vurderingsregler.

I vurderingen av om kunden skal involveres i valg mellom flere mulige regnskapsstandarder, regnskapsprinsipper eller vurderingsregler, bør regnskapsfører ta hensyn til betydningen av valgene for kundens årsregnskap og eventuelt annen rapportering, utgifter til regnskapsførelse mv.

Rapporteringsgrunnlag

Regnskapsfører skal motta et rapporteringsgrunnlag fra kunden. For årsoppgjørsoppdrag er dette i utgangspunktet en saldobalanse ved regnskapsårets slutt.

Det er sjelden tilstrekkelig at regnskapsfører kun får en saldobalanse. For å vurdere regnskapsinformasjonen og utarbeide årsregnskap/skatteskjemaer, behøver regnskapsfører ytterligere informasjon og dokumentasjon. Regnskapsfører må derfor skaffe seg tilgang til det av kundens regnskapsmateriale som er relevant for årsoppgjøret.²⁶ Dette omfatter typisk hovedbok, reskontroer, bilag, dokumentasjon av balansen og fjorårets årsregnskap/skatteskjemaer.

Hvis regnskapsfører unntaksvis får kundens originale regnskapsmateriale i hende, ikke kun kopier eller elektroniske tilganger, gjelder reglene i GRFS kapittel 4 om orden, oppbevaring, loggføring, utlevering mv.

Avstemming og dokumentasjon

Alle balansekontanter skal avstemmes og dokumenteres ved utarbeidelse av årsregnskap og skatteskjemaer, med mindre de er ubetydelige.²⁷ Resultatkontanter skal avstemmes dersom det

²⁵ For eksempel en ideell organisasjon som kan velge mellom NRS(F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner, NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak eller god regnskapsskikk for øvrige foretak.

²⁶ GRFS 5.10.

²⁷ GRFS 5.9.3 og 5.10, jf. bokføringsloven 19.11.04 nr. 73 § 11, bokføringsforskriften 01.12.04 nr. 1558 kapittel 6 og norsk bokføringsstandard NBS 5 Dokumentasjon av balansen.

²² Enhetsregisterloven 03.06.94 nr. 15 § 6 første ledd bokstav e.

²³ Regnskapsførerforskriften § 3-1 første ledd.

²⁴ Av hensyn til regnskapsførers taushetsplikt etter regnskapsførerloven § 10 og GRFS 2.7.

vurderes som vesentlig for å sikre et riktig regnskap.

Oppdragsavtalen skal angi om avstemming og dokumentasjon av saldobalansen skal utføres av regnskapsfører, jf. ovenfor. Hvis regnskapsfører ikke selv skal avstemme og dokumentere saldobalansen, må regnskapsfører se til at saldobalansen er dokumentert og avstemt, samt at eventuelt manglende dokumentasjon og avstemming frem-skaffes eller utarbeides. Avvik i avstemmingene skal følges opp og avklares.

Følgende avstemminger skal alltid foreligge:

- Aldersfordelte kunde- og leverandørreskontroer avstemmes mot hovedboken og rimelighetsvurderes (urimelig store beløp, kreditsaldoer i kunderskontro, debetsaldoer i leverandørreskontro, gamle kundefordringer med nedskrivningsbehov mv.).
- Kontantbeholdninger avstemmes mot dokumentert optelling på balansedagen.
- Bankinnskudd avstemmes mot kontoutskrift eller årsoppgave fra banken.
- Skyldig skattetrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift avstemmes mot bokførte grunnlag, innsendte meldinger og eventuelt innbetalte beløp.

Andre avstemminger mv. som bør gjennomføres i årsoppgjøret, omfatter for eksempel:

- Avstemming av varelager mot varelagerliste, med vurdering av nedskrivningsbehov.
- Bruttofortjenesteanalyse for solgte varer, som en rimelighetsvurdering av salgsinntekter og varekostnader.
- Totalavstemming av lønnsopplysnings- og arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser, skattetrekk og arbeidsgiveravgift for regnskapsåret som en helhet mot innrapporterte opplysninger.
- Totalavstemming av bokført grunnlag for utgående og inngående merverdiavgift for regnskapsåret som en helhet mot innsendte mva-meldinger.

Vurdering av regnskapsinformasjonen

Regnskapsfører skal opparbeide seg nødvendig forståelse av kundens virksomhet til å kunne vurdere usikkerheter, estimater og andre spørsmål knyttet til årsregnskapet og skatteskjemaene.²⁸ Eventuelle usikkerheter, vurderinger, estimater og andre vesentlige spørsmål skal drøftes med kunden, for å avgjøre korrekt regnskaps- og skattemessig behandling. Eksempler på vurderinger og estimater kan være ukurans i varelager, avsetning for tap på fordringer, nedskrivning av anleggsmidler, verdsettelse av finansielle instrumenter, inntektsføring av anleggskontrakter etter løpende avregningsmetode mv. Usikkerhet kan for eksempel knytte seg til forutsetningen om fortsatt drift.

Regnskapsfører skal videre gjennomgå saldobalansen og vurdere dokumentasjonen av vesentlige beløp som fremstår som urimelige eller usannsynlige.²⁹ Dette innebærer at regnskapsfører må gjøre en kvalifisert og skjønnsmessig gjennomgang av tallene i regnskapet. Regnskapsfører bruker sin fagkompetanse, sin erfaring og sin opparbeidede kunnskap om kunden til å vurdere om regnskapet virker rimelig. Henger tallene på greip? Regnskapsfører skal imidlertid ikke revidere tallene. Det kreves ingen sikkerhet og skal ikke avgis noen bekreftelse.

Hvis regnskapsfører blir oppmerksom på vesentlige beløp som fremstår som urimelige eller usannsynlige, må regnskapsfører vurdere underliggende dokumentasjon (typisk bilag eller dokumentasjon av balansen). Kunden må eventuelt kontaktes for nærmere informasjon og avklaringer. Feil og mangler som avdekkes, skal korrigeres.

Andre handlinger

GRFS 5.9.4 stiller ytterligere krav til handlinger som regnskapsfører må utføre på et årsoppgjørsoppdrag:

- Hvis regnskapsfører gjør tilleggs-posteringer/årsoppgjørsposteringer, skal regnskapsfører utarbeide fullstendige og nøyaktige bilag i samsvar med bokføringsreglene slik at

kunden i ettertid kan bokføre posteringene i sitt regnskapssystem.³⁰

- Regnskapsfører skal etablere et toveis kontrollspor mellom endelig saldobalanse og årsregnskap/skatteskjemaer.³¹ Kontrollsporet utgjøres vanligvis av «koblingsrapporter» fra årsoppgjørssystemet som beskriver hvordan kontoene i saldobalansen er lenket til regnskapslinjer i årsregnskapet og poster i skatteskjemaene.
- Regnskapsfører skal informere kunden om relevante krav til underskrifter på, innsending av og oppbevaring av årsregnskap og skatteskjemaer.

Hva gjør du hvis kunden bryter loven?

Hvis regnskapsfører i utførelsen av årsoppgjørsoppdraget oppdager at kunden bryter lovkrav, skal lovbruddene tas opp med kunden. Ved vesentlige lovbrudd eller gjentakelser skal rapportering til kunden skje skriftlig.³²

Kravet om rapportering av lovbrudd gjelder i utgangspunktet brudd på regelverk relatert til oppdragsutførelsen (bokførings-, regnskaps-, selskaps-, skatte- og avgiftsregler).

Eksempler kan være:

- Kunden har ikke bokføring, bilag og/eller dokumentasjon av balansen i samsvar med bokføringsreglene.
- Feil merverdiavgiftsbehandling på kjøps- og salgstransaksjoner, for eksempel ved at det er benyttet feil merverdiavgiftskode/-sats.
- Private utgifter er bokført i foretaks regnskap.
- Transaksjoner med nærstående parter er ikke gjennomført på arm-lengdes vilkår.
- Det er gjennomført ulovlige utdelinger fra selskapet (ulovlig utbytte, ulovlige lån).
- Manglende bruk av skattetrekk-konto.

Regnskapsfører har ingen undersøkelsesplikt knyttet til slike lovbrudd. Rapporteringsplikten inntreffer hvis lovbrudd oppdages i forbindelse med at

³⁰ Jf. særlig bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften § 5-12.

³¹ Jf. bokføringsloven § 6 og norsk bokføringsstandard NBS 2 Kontrollsporet.

³² GRFS 5.3.

²⁸ GRFS 5.10.

²⁹ GRFS 5.9.3.

revisor utfører de handlingene som følger av årsoppgjøroppdraget, for eksempel vurdering av kundens interne rutiner, avstemming og dokumentasjon av saldobalansen eller vurdering av regnskapsinformasjonen.

Regnskapsfører kan ikke rapportere lovbrudd til eksterne parter, for eksempel Skattekontoret.³³

Plikt til å si fra seg oppdrag

Hvis et lovbrudd påvirker innholdet i årsregnskapet eller skatteskjemaene, må det rettes opp i forholdet slik at regnskapsfører kan utføre oppdraget i samsvar med lovkrav og GRFS.

Hvis kunden mot formodning ikke retter opp i forholdet, slik at regnskapsfører ikke er i stand til å utarbeide årsregnskap og skatteskjemaer i samsvar med lovkrav, plikter regnskapsfører å si fra seg oppdraget.³⁴

Husk hvitvaskingsreglene

GRSF 5.4 minner regnskapsfører om plikten til å påse at transaksjoner som regnskapsfører blir kjent med ved utføring av årsoppgjøroppdraget, er i samsvar med regnskapsførers kjennskap til kunden og dennes virksomhet.³⁵

Hvis regnskapsfører har mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller terrorfinansiering, gjelder hvitvaskingslovens regler om undersøkelser og rapportering.³⁶

Oppdragsdokumentasjon

Det som ikke er dokumentert, er ikke gjort!

Ved tilsyn må regnskapsfører kunne fremlegge dokumentasjon av hva som er utført for hver enkelt kunde – oppdragsdokumentasjon.³⁷



Hvis et lovbrudd påvirker innholdet i årsregnskapet eller skatteskjemaene og kunden ikke retter opp dette, slik at regnskapsfører ikke er i stand til å utarbeide årsregnskap og skatteskjemaer i samsvar med lovkrav, plikter regnskapsfører å si fra seg oppdraget.

Innhold

På et årsoppgjøroppdrag må regnskapsfører minst oppbevare følgende oppdragsdokumentasjon:³⁸

- En fremdriftsoversikt som viser dato for gjennomføring av sentrale oppgaver (avstemminger, vurderinger, levering av årsregnskap/skatteskjemaer, kvalitetskontroller mv.).
- Uttalelse fra tidligere regnskapsfører, eventuelt begrunnelse for at uttalelse ikke er innhentet.
- Oppdragsavtale med eventuelle endringer, vedlegg mv.
- Fullmakter og fullmaktsoversikt.
- Eventuell oversikt over mottak og utlevering av kundens originale regnskapsmateriale.
- Vurdering av kundens interne rutiner, herunder rapportering til kunden av svakheter.
- Opparbeidet forståelse av kundens virksomhet for å kunne vurdere usikkerheter, estimer og andre spørsmål knyttet til årsregnskapet og skatteskjemaene.
- Avklaring med kunden av eventuelle usikkerheter, vurderinger, estimer og andre vesentlige spørsmål knyttet til årsregnskapet og skatteskjemaene.
- Dokumentert og avstemt rapporteringsgrunnlag (saldobalanse).
- Avstemminger gjennomført av regnskapsfører selv, inklusive underliggende dokumentasjon og forklaring på eventuelle avvik.
- Vurderinger av vesentlige beløp som fremstår som urimelige eller usannsynlige.
- Rapportering til kunden av lovbrudd som regnskapsfører har oppdaget ved oppdragsutførelsen.
- Annen korrespondanse med kunden eller andre som er av vesentlig

betydning for oppdragsutførelsen (for eksempel knyttet til regnskaps- og skattemessige vurderinger).

- Årsregnskap (eventuelt med årsberetning og revisjonsberetning) og skatteskjemaer.
- Dokumentasjon som viser tidspunkt for innsending av årsregnskap og skatteskjemaer, samt navn på den som foresto innsendingen.
- Kontrollspor mellom saldobalanse og årsregnskap/skatteskjemaer.
- Bilag som regnskapsfører har utarbeidet for tilleggsposterings/årsoppgjørposterings.
- Informasjon som er gitt til kunden om relevante krav til underskrifter på, innsending av og oppbevaring av årsregnskap og skatteskjemaer.
- Gjennomført kvalitetskontroll.

I tillegg kommer dokumentasjonskrav i annen lovgivning, for eksempel hvitvaskingsloven og risikostyringsforskriften.

Som du ser stilles det omfattende krav til dokumentasjon på årsoppgjøroppdrag.

Oppdragsdokumentasjon vs. regnskapsmateriale

Oppdragsdokumentasjonen skal ikke inneholde kundens oppbevaringspliktige regnskapsmateriale. Oppdragsdokumentasjonen er regnskapsførers interne arbeidsdokumenter og regnskapsførers eiendom.

Hvis deler av kundens regnskapsmateriale også er nødvendig som regnskapsførers oppdragsdokumentasjon, og regnskapsfører ikke oppbevarer regnskapsmaterialet på vegne av kunden, må hver av partene oppbevare egne eksemplarer.³⁹

Oppbevaringstid

Hovedregelen er at regnskapsfører skal oppbevare sin oppdragsdokumentasjon i fem år etter utløpet av det regnskapsåret som årsoppgjøroppdraget vedrører.⁴⁰

Et viktig unntak gjelder for skriftlig rapportering til kunden av vesentlige eller gjentatte lovbrudd, jf. GRFS 5.3. Slik rapportering skal oppbevares i ti

³³ Av hensyn til regnskapsførers taushetsplikt etter regnskapsførerloven § 10 og GRFS 2.7.

³⁴ Regnskapsførerforskriften § 3-1 tredje ledd.

³⁵ Hvitvaskingsloven § 14.

³⁶ Hvitvaskingsloven kapittel 5.

³⁷ Regnskapsførerforskriften § 3-2 første ledd og GRFS 6.1 og 6.2.

³⁸ GRFS 6.2.1, 6.2.2, 6.2.6 og 6.2.7.

³⁹ GRFS 6.2.

⁴⁰ Regnskapsførerforskriften § 3-2 annet ledd og GRFS 6.4.

år etter utløpet av det regnskapsåret som årsoppgjørsoppdraget vedrører.

Oppbevaringssted

Regnskapsførerreglene har ingen bestemmelser om oppbevaringssted. Det følger imidlertid av regnskapsførerloven § 4 annet ledd og § 6 fjerde ledd at Finanstilsynet kan gi dispensasjon fra kravet om fast kontorsted i Norge hvis dokumenter som gjelder kunder i Norge, oppbevares på et fast sted her i riket. Dette kan forstås som et krav om at oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares i Norge.

Ved elektronisk oppbevaring av oppdragsdokumentasjonen er en slik lovforståelse etter min oppfatning for streng. Det sentrale er at oppdragsdokumentasjonen er tilgjengelig i Norge i forbindelse med tilsyn, ikke at serveren hvor oppdragsdokumentasjonen lagres, er plassert i Norge.⁴¹

Oppbevaringsmåte

Regnskapsførerreglene stiller ikke konkrete krav til filformater eller oppbevaringsmedier.

Oppdragsdokumentasjonen kan oppbevares elektronisk eller på papir. Elektronisk oppbevaring kan skje i ulike systemløsninger, for eksempel slik at deler av oppdragsdokumentasjonen oppbevares i årsoppgjørssystemet.

Oppbevaring av oppdragsdokumentasjonen i tekstbehandlings- eller regnearkformat aksepteres så lenge regnskapsfører totalt sett mener at sikringen er betryggende, jf. nedenfor.

Sikring

Oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares ordnet og betryggende sikret mot urettmessig tilgang, endring, sletting, tap og ødeleggelse.⁴² Dette skal i utgangspunktet forstås på samme måte som kravet i bokføringsloven § 13 tredje ledd om ordnet og betryggende sikret oppbevaring av regnskapsmateriale, med det viktige tillegget at oppdragsdokumentasjonen også må sikres

mot urettmessig *tilgang*.⁴³ Bokføringsloven krever kun sikring mot urettmessig endring, sletting, tap og ødeleggelse.

Regnskapsførerforskriften § 3-2 tredje ledd stiller to konkrete krav til sikringen:

- Oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares på en måte som opprettholder lesekvaliteten i hele oppbevaringsperioden, jf. bokføringsforskriften § 7-1.
- Det skal foreligge en sikkerhetskopi av elektronisk oppdragsdokumentasjon, etter reglene i bokføringsforskriften § 7-2.

Hvis oppdragsdokumentasjonen ikke oppbevares samlet hos regnskapsfører, innebærer ordenskravet at regnskapsfører må vedlikeholde en oversikt som viser hvor de ulike delene av oppdragsdokumentasjonen oppbevares og hvordan tilgangen sikres.

Hvis regnskapsfører overlater oppbevaringen av oppdragsdokumentasjonen til eksterne parter, har regnskapsfører likevel det fulle ansvaret for at oppbevaringen skjer i samsvar med regnskapsførerforskriften og GRFS.

Kvalitetskontroller

Alle kan gjøre feil, også revisorer som utfører årsoppgjørsoppdrag i kraft av sin autorisasjon som regnskapsfører. Det må derfor gjøres interne kvalitetskontroller i samsvar med kravene i GRFS.

Rutinene for kvalitetskontroll bør nedtegnes skriftlig.⁴⁴

En oppgave for oppdragsansvarlig regnskapsfører

Gjennomføring av intern kvalitetskontroll er en av de viktigste oppgavene for oppdragsansvarlig regnskapsfører, både for å sikre god faglig kvalitet på årsregnskap og skatteskjemaer og for å sikre at årsoppgjørsoppdraget utføres i samsvar med regnskapsførerreglene.

Oppdragsansvarlig regnskapsfører kan sette bort gjennomføring av kvalitetskontrollene til en annen autorisert

regnskapsfører, men ikke for eksempel til en statsautorisert revisor. Siden oppdragsansvarlig regnskapsfører uansett har det fulle og hele ansvaret for oppdragsutførelsen, anbefaler jeg imidlertid ikke en slik løsning. Den omtales derfor heller ikke i det videre.

Husk at feil og mangler i oppdragsutførelsen i verste fall kan få konsekvenser for oppdragsansvarlig regnskapsførers personlige autorisasjon!

Overordnet intern kontroll

Oppdragsansvarlig regnskapsfører skal minst én gang årlig kontrollere at oppdragsavtalen og lovkrav etterleves på hvert enkelt oppdrag.⁴⁵

Overordnet intern kontroll skal utføres på absolutt alle oppdrag, selv helt små og enkle årsoppgjørsoppdrag hvor oppdragsansvarlig regnskapsfører utfører alt arbeidet selv.

GRFS stiller følgende minstekrav til innholdet i overordnet intern kontroll på årsoppgjørsoppdrag:

- Oppdragsavtalen er à jour.
- Fullmakter er skriftlig dokumentert og à jour.
- Eventuell oversikt over mottak og utlevering av kundens originale regnskapsmateriale er à jour.
- Vurdering av kundens interne rutiner er gjennomført og dokumentert.
- Nødvendig forståelse av oppdragsgivers virksomhet er opparbeidet og dokumentert.
- Drøfting med kunden av eventuelle usikkerheter, vurderinger, estimater og andre vesentlige spørsmål knyttet til årsregnskapet og skatteskjemaer er gjennomført og dokumentert.
- Avstemming er tilfredsstillende utført og dokumentert.
- Tilleggsposter/årsoppgjørsposter er dokumentert.
- Kontrollspor mellom saldobalansen og årsregnskap/skatteskjemaer er dokumentert.
- Rapportering både til kunden og til eksterne parter gjennomføres i henhold til oppdragsavtalen og lovkrav (årsregnskap, skatteskjemaer, svak-

41 Jf. også Høylic, Kristensen og Opsahl, God regnskapsførings-skikk (3. utgave, Gyldendal 2015), side 60.
42 GRFS 6.4.

43 Av hensyn til regnskapsførers taushetsplikt etter regnskapsførerloven § 10 og GRFS 2.7.

44 GRFS 7.4.

45 GRFS 7.1.

heter i kundens interne rutiner og lovbrudd).

- Kunden er informert om relevante krav til underskrifter, innsending og oppbevaring.
- Oppdragsdokumentasjon for øvrig er à jour, herunder fremdriftsoversikten.

Kontroll av medarbeidere

Hvis ikke oppdragsansvarlig regnskapsfører selv utfører alt arbeidet på årsoppgjørsoppdraget, skal oppdragsansvarlig regnskapsfører gjøre en kvalitetskontroll av medarbeideres oppdragsutførelse.⁴⁶

Kravet til kontroll av medarbeidere gjelder uavhengig av hvem medarbeideren er, herunder når oppgaver utføres av andre autoriserte regnskapsførere eller statsautoriserte revisorer. Omfanget av kontrollen kan imidlertid variere, basert på en dokumentert vurdering av:

- Kundens størrelse og virksomhet.
- Kompleksitet og risiko på oppdraget.
- Medarbeiders kompetanse om og erfaring med årsoppgjørsoppdrag generelt og kunden spesielt.

Kvalitetskontroll av medarbeideres oppdragsutførelse skal minst omfatte:

- Oppdragsutførelse, altså medarbeiders gjennomføring av nødvendige handlinger i årsoppgjøret.
- Årsregnskap og skatteskjemaer, altså den faglige kvaliteten på de ferdige produktene som medarbeideren har utarbeidet.

Kontrollen kan bestå av stikkprøver på oppdraget, men det må gjennomføres kontroller på alle oppdrag hvor det benyttes medarbeider(e).

Hva med oppdragsansvarlig regnskapsførers arbeid?

GRFS anbefaler at det også gjøres kvalitetskontroll av arbeid som er utført av oppdragsansvarlig regnskapsfører. Dette er særlig aktuelt på årsoppgjørsoppdrag hvor det ikke er en revisor som etterkontrollerer årsregnskap og skatteskjemaer.⁴⁷

I vurderingen bør det tas hensyn til de samme forholdene vedrørende kun-

den, oppdraget og personen som ved kontroll av medarbeidere, jf. ovenfor.

Hvis det ikke er andre i regnskapsfører-virksomheten som kan utføre kvalitetskontroll av oppdragsansvarlig regnskapsførers arbeid, bør oppdragsansvarlig benytte sjekklister til egenkontroll av det utførte arbeidet (sjekklister for årsregnskap og skatteskjemaer mv.).

Timing er viktig

På årsoppgjørsoppdrag må kontroll av medarbeideres oppdragsutførelse gjøres etter at årsregnskap og skatteskjemaer er utarbeidet, men før regnskapsfører leverer dem fra seg til kunden eller sender dem inn på vegne av kunden. Dette sikrer at eventuelle feil og mangler kan korrigeres før regnskapsfører leverer fra seg årsregnskap og skatteskjemaer.

For å ha reell nytteverdi må også eventuell kontroll av oppdragsansvarlig regnskapsførers arbeid gjøres før regnskapsfører leverer fra seg årsregnskap og skatteskjemaer.

Når det gjelder overordnet intern kontroll, krever GRFS kun at kontrollen skal gjøres årlig. Dette kan skje når som helst i løpet av året. Min anbefaling er likevel at overordnet intern kontroll på årsoppgjørsoppdrag gjøres i forbindelse med årsoppgjørsoppdraget, før regnskapsfører leverer fra seg årsregnskap og skatteskjemaer, slik at feil eller mangler kan korrigeres.

Feil og mangler

Feil og mangler avdekket under kvalitetskontroll skal korrigeres så raskt som mulig. Gjennomført korreksjon skal dokumenteres.⁴⁸

Dokumentasjon

Som du så tidligere i artikkelen, skal dokumentasjon av gjennomført kvalitetskontroll oppbevares som oppdragsdokumentasjon i fem år etter utløpet av det regnskapsåret som årsoppgjørsoppdraget vedrører.⁴⁹

En vanlig måte å dokumentere gjennomførte kvalitetskontroller på, er ved bruk av

sjekklister. Husk imidlertid at følgende må fremgå av dokumentasjonen:

- Vurdering av omfang av kontroll av medarbeideres oppdragsutførelse (hvis relevant).
- Hvem som utførte kontrollen.
- Når kontrollen ble utført.
- Hva som ble kontrollert.
- Hva som ble funnet og hvordan eventuelle feil og mangler ble fulgt opp.

En sjekkliste med avhukinger utgjør sjelden tilstrekkelig oppdragsdokumentasjon alene.

Oppsummering

Det å bistå med årsoppgjøret for en kunde du verken har ført eller revidert regnskapet for, er noe annet enn å bistå en revisjonskunde med årsoppgjøret – både formelt og reelt.

Formelt må slike årsoppgjørsoppdrag utføres i samsvar med regnskapsførerreglene, av en autorisert regnskapsfører eller et regnskapsførerselskap.

Reelt står du ovenfor et regnskap du ikke har inngående kjennskap til og kanskje også en kunde du ikke kjenner fra før.

Det å ta på seg et årsoppgjørsoppdrag for en ikke-revisjonskunde innebærer blant annet krav om:

- Rutiner og systemer.
- Oppdragsvurdering, oppdragsavtale, fullmakter og oppdragsansvarlig regnskapsfører.
- Forståelse av kunden, kundens virksomhet og kundens interne rutiner.
- Kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlaget, herunder avstemming og dokumentasjon av saldobalansen, vurdering av urimelige eller usannsynlige beløp og vurdering av usikkerheter, estimater og andre spørsmål.
- Oppdragsdokumentasjon.
- Interne kvalitetskontroller.

Min erfaring er at mange revisorer med autorisasjon som regnskapsfører ikke har tatt inn over seg hvor omfattende krav som stilles til utføring av årsoppgjørsoppdrag for ikke-revisjonskunder. Dette kan få konsekvenser for kvaliteten på de årsoppgjørsoppdragene som utføres og ved tilsyn med den regnskapsførervirksomheten som drives.

⁴⁶ GRFS 7.2.

⁴⁷ GRFS 7.2.

⁴⁸ GRFS 7.3.

⁴⁹ Se også GRFS 7.4.