

Forbudet mot at revisor deltar i regnskapsføringen

Revisorloven har et klart forbud mot at revisor deltar i den revisjonspliktiges regnskapsføring. Finanstilsynet mottar jevnlig spørsmål fra revisorer om praktiske problemstillinger om hvor grensen går for hva det er akseptabelt at revisor gjør. Artikkelen belyser noen av disse spørsmålene og drøfter praktiske situasjoner revisor vil kunne stå overfor.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Lars Preben Hind Angeremo
Seniorrådgiver Finanstilsynet

Revisorloven setter forbud mot at revisor har «(...) ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetningen, eller gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlig myndigheter», jf. revisorloven § 4–1 annet ledd nr. 5. Forbudet har en praktisk grense mot rent teknisk oppsett av regnskaper, som er en tjeneste revisor kan yte forutsatt at prinsipper og vurderinger er fastsatt og utført av den revisjonspliktige, jf. revisorforskriften § 4–3 første ledd nummer 1.

Forbudet mot å delta i regnskapsføringen hos revisjonspliktige er godt kjent blant norske revisorer og det er uvanlig at Finanstilsynet kommer over klare overtredelser av forbudet. Likevel gir revisorer av og til uttrykk for usikkerhet om hvor langt han eller hun kan gå i å gi konkret veiledning om regnskapsføring. Spesielt oppstår det spørsmål i de tilfeller revisor foretar teknisk utarbeidelse av regnskaper og det må gjøres tilleggsposter i forhold til det regnskapsmaterialet revisor har mottatt fra klienten.

Revisor innehar nøkkelkompetanse på regnskap og skatt

Revisor vil være den personen som revisjonsklientens medarbeidere og ledere ofte vil oppfatte som nærmest til å kunne svare på spørsmål knyttet til regnskap og skatt. Spesielt på mindre steder og i mindre selskaper kan det være begrensede muligheter til å innhente råd fra andre. Da er det klart at revisor gjennom ulik grad av veiledning forventes å bidra til at årsregnskapet og styrets årsberetning blir riktig. Dette synet fremheves i forarbeidene til revisorloven (NOU 1997:9 side 102).

I de tilfellene revisor blir bedt av selskapet om å gi veiledning til poster i årsregnskapet, er det grunnleggende at revisor først og fremst ivaretar sin primær oppgave – revisjonen – og vurderer og dokumenterer de truslene mot sin egen uavhengighet som kan oppstå som følge av slik veiledning.

Feil avdekket gjennom revisjonen som rettes opp av selskapet

I mange tilfeller vil revisjonsklienten foretrekke å rette opp de feil som blir avdekket av revisor, selv om feilene ikke er vesentlige for regnskapet. I slike tilfeller er det viktig at revisor ansvarliggjør selskapets ledelse for feilene og sørger for forståelse og gjør det klart at ledelsen selv må utarbeide posteringsdokumentasjon som er i tråd med bokføringsloven, jf. bokføringsloven § 2 første ledd. Den listen over feil revisor har avdekket, vil normalt ikke være dokumentasjon som i tilstrekkelig grad viser bokføringens berettigelse, jf. bokføringsloven § 4 første ledd nr. 6.

En situasjon der revisor selv utarbeider posteringsdokumentasjon som overleveres selskapets ledelse, vil kunne være i strid med revisorloven § 4–1 annet ledd fordi revisor da «(...) deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring». Revisor kan selvfølgelig vanskelig gardere seg mot at revisjonsklienten benytter en eventuell liste over feil han sender over som posteringsdokumentasjon, men vil i tilfelle måtte vurdere å ta inn forbehold i revisjonsberetningen knyttet til dokumentasjon og registrering på grunn av mangler ved dokumentasjon av de bokførte opplysningene, jf. bokføringsloven § 4 første ledd nr. 6 jf. revisorloven § 5–6 fjerde ledd nr. 3. Forholdet må da også vurderes tatt opp i nummerert brev, jf. revisorloven § 5–2 fjerde ledd nr. 1.

Dersom arten og antallet av avdekkede feil er slik at det er revisor som ender opp med å ha foreslått et vesentlig antall korrigeringer både i absolutte tall og i forhold til den totale mengden av bokførte transaksjoner i selskapet, vil revisor måtte vurdere å trekke seg fra oppdraget. Dette er fordi revisor da risikerer å delta i den revisjonspliktiges regnskapsføring og ikke lenger kan ha rollen som en uavhengig kontrollør av årsregnskapet. Etter Finanstilsynets oppfatning vil revisor normalt ikke komme i en slik situasjon det første året mengden og arten av korrigeringer er slik at han ikke er komfortabel med situasjonen. Før utgangen av det neste regnskapsåret revisor skal avgi revisjonsberetning til, må han imidlertid etterse at selskapet har iverksatt korrigerende tiltak, slik at risikoen for tilsvarende antall feil etter revisors oppfatning er tilstrekkelig redusert. Dersom revi-



STOPP: Revisorloven har et klart forbud mot at revisor deltar i den revisjonspliktiges regnskapsføring.

sjonsklienten benytter ekstern regnskapsfører og feilene skyldes at denne ikke har tilstrekkelig kapasitet og kompetanse til å føre regnskapet, kan et slikt tiltak være at revisjonsklienten velger ny regnskapsfører.

Finanstilsynet har i flere tilfeller kritisert påtroppende revisor der tidligere revisor har tatt opp mangler ved regnskapsføringen i nummerert brev, og ny revisor ikke har kontrollert om klienten har iverksatt tiltak for å rette på forholdene før ny revisor påtar seg oppdraget. Også i tilfeller der eksisterende revisor fortsetter oppdrag etter å ha påpekt slike mangler uten å kontrollere at revisjonsklienten har iverksatt tiltak, har revisor fått kritikk for mangler ved revisjonen.

Feil avdekket gjennom revisjonen som ikke rettes opp

Omfanget og arten av feil revisor avdekker gjennom sin revisjon vil i stor grad være bestemt av revisjonsklientens eller regnskapsførers kompetanse og kapasitet, og regnskapets kompleksitet. Dersom feilene er vesentlige for årsregnskapet og revisjonsklienten ikke retter feilene, skal revisor ta forbehold i sin revisjonsberetning.

Selv om revisor vurderer feilene samlet til ikke å være vesentlige for årsregnskapet, kan han likevel måtte konkludere med at det er mangler ved bokføringen som vil medføre forbehold i revisjonsberetningen, jf. revisorloven § 5–6 fjerde ledd nr. 3. Revisor vil også måtte omtale forholdet i nummerert

brev dersom manglene ikke er ubetydelige, jf. revisorloven § 5–2 fjerde ledd nr. 1. Finanstilsynet har i flere tilfeller gitt revisor kritikk for ikke å påpeke slike mangler ovenfor selskapets styrende organer i form av nummererte brev, og for ikke å ta forbehold i revisjonsberetningen. Dersom ledelsen ikke iverksetter tiltak for å rette opp forholdet, vil dette kunne være av en slik art at revisor må trekke seg fra revisjonsoppdraget, jf. revisorloven § 7–1. Hvorvidt det foreligger plikt til å trekke seg fra oppdraget, vil måtte vurderes av revisor i det enkelte tilfellet basert på de tiltak ledelsen iverksetter og revisors vurdering av risikoen for feil og mangler i regnskapet for neste år.

Eventuell manglende kompetanse og kapasitet hos revisjonsklienten eller dennes regnskapsfører, som avdekkes av revisor i en årsoppgjørrevisjon, vil også få konsekvenser for revisors risikovurdering på regnskapspåstandsnivå dersom revisor ved planleggingen av revisjonen har lagt til grunn at kompetanse og kapasitet er tilstrekkelig til stede og at risikoen for feil er redusert med denne begrunnelsen, jf. ISA 330 punkt 25.

Feil avdekket i de tilfellene revisor utarbeider årsregnskapet for revisjonsklienten

I svært mange revisjonsoppdrag i Norge vil revisor ha påtatt seg arbeidet med å utarbeide årsregnskapet for sin revisjonsklient. Så lenge dette er en rent teknisk utarbeidelse basert på en sammendratt kontospesifika-

sjon mottatt fra selskapet, skaper tjenestens art ingen spesielle utfordringer for revisor. I praksis vil imidlertid revisor i mange tilfeller, fordi dette er hensiktsmessig, ta hensyn til de feil han avdekker i revisjonen i det årsregnskapet han utarbeider. I slike tilfeller vil revisor risikere å komme i en situasjon der han «(...) deltar i utførelsen av den regnskapspliktiges regnskapsføring», jf. foran. I disse tilfellene må revisor være særlig aktsom og sørge for å dokumentere at revisjonsklientens ledelse har påtatt seg ansvaret for de enkelte korrigerende som gjøres. At styret og daglig leder skriver under årsregnskapet og fullstendighetserklæringen vil normalt ikke være tilstrekkelig for å sikre dette. Særlig i tilfeller der arten av de korrigerende som gjøres innebærer at det utøves et skjønns av revisjonsklienten, herunder ulike estimeringsteknikker, er det viktig at revisor som del av sin revisjonsdokumentasjon kan vise at det er ledelsen som har utøvd skjønnet, jf. revisorloven § 5–3 tredje ledd.

Finanstilsynet får i denne forbindelse av og til spørsmålet om «*hvor mange posteringslinjer er for mange?*». Spørsmålet kommer gjerne der revisor er bedt om å utarbeide årsregnskapet for «tomme» selskaper og selskaper med få transaksjoner. Årets bokføringer vil da kunne bestå av renteinntekter på bank og skattekostnad. Begge er posterings som normalt ikke krever utøvelse av skjønns. Dersom det er revisor som fører begge postene inn i årsregnskapet uten å forsikre seg om at revisjonsklienten har et regnskapssystem der postene er ført (av andre) før revisjonsberetningen avgis, vil det være revisor som «(...) deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring». I denne sammenheng kan det være nyttig for revisor å minne sin revisjonsklient om at også bruk av regneark vil kunne tilfredsstille kravene til regnskapssystem for virksomheter med få transaksjoner, jf. GBS 14 (god bokføringsskikk).

Det er ikke mulig å angi en konkret grense for hvor mange korrigeringer det må være mulig for revisor å «avdekke». Problemstillingen er snarere om revisor har tatt hensyn til de manglene han har avdekket og dokumentert hvilke tiltak revisjonsklienten har satt i verk for å hindre tilsvarende mangler for senere perioder, samt at revisor har dokumentert at revisjonsklienten har tatt ansvaret for posteringene og at revisjonsklienten selv har utøvd eventuelt skjønns. Der revisor ikke har innhentet oppdatert sammendratt kontospesifikasjon etter korrigeringer, har revisor normalt heller ikke grunnlag for å trekke en kon-

klusjon om det foreligger mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av bokføringsopplysninger, jf. revisorloven § 5–6 fjerde ledd nummer 3.

Posteringsdokumentasjon knyttet til beregning av selskapets skattekostnad

I mange tilfeller, også for børsnoterte selskaper, blir revisor bedt om å utføre teknisk beregning av skattekostnaden for revisjonsklienten. Som for andre oppdrag revisor har blitt bedt om å utføre, må han i slike tilfeller konkret vurdere om han har den nødvendige kompetansen til å gjøre arbeidet. Revisor må også vurdere om han vil være i stand til å utføre tilstrekkelig kvalitetssikring av arbeidet, jf. ISA 220 punkt 17, for å ta hensyn til den egenkontrolltrusselen som oppstår. I de tilfellene det må utøves et skjønn i skatteberegningen, som for eksempel plassering av driftsmidler i saldogrupper, må revisor påse at det er revisjonsklienten som utøver skjønn. Forbudet i revisorloven § 4–1 gjelder også den som gir «(...) konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgave til offentlig

myndighet» (vår understrekning). I slike tilfeller vil revisor kunne risikere at det vil bli stilt spørsmål ved hans rolle dersom han ikke kan dokumentere at det er klienten som har tatt konkret stilling til den enkelte skjønnsmessige avgjørelse, og at revisor bare har gitt veiledning om det aktuelle regelverket for den enkelte posten.

I mange tilfeller vil revisjonsklienten benytte det regnearket som revisor har utarbeidet som posteringsdokumentasjon når skattekostnaden skal bokføres. Så lenge revisor kan dokumentere at det er den revisjonspliktige som selv har gitt revisor alle relevante opplysninger, herunder avgjørelser som krever utøvelse av skjønn, vil dette i seg selv ikke være et brudd på forbudet mot å delta i regnskapsføringen.

Vedlegg til selvangivelsen utarbeidet av selskapets revisor og revisors veiledning

Revisjonsklienten vil kunne be revisor om å utarbeide vedlegg til selvangivelsen for å belyse behandlingen av særskilte poster i ligningspapirene. I de tilfellene revisjonsklienten selv har tatt avgjørelsen om den

særskilte posten, reiser ikke slike oppdrag særskilte problemstillinger utover revisors vurdering av kompetanse og mulighet til å ivareta egenkontrolltrusselen, jf. over. I mange tilfeller er imidlertid revisor også på ulike måter involvert i veiledningen om reglene som ligger til grunn for den avgjørelsen revisjonsklienten skal fatte.

Som en hjelp for tanken kan det være nyttig å skille mellom rollen som *veileder* og rollen som *rådgiver* i slike saker. *Veilederrollen* innebærer at revisor opplyser klienten om relevante lover og relevante tolkningsmomenter for den aktuelle saken, men uten å gi en konkret anbefaling om hvilken løsning revisjonsklienten skal velge. I *rådgiverrollen* gir revisor et konkret råd om hvilken løsning som etter hans syn vil være den beste basert på foreliggende faktum. Det siste vil kunne være brudd på revisorloven § 4–1 fjerde ledd nr. 5. Avgrensningen er ikke nødvendigvis enkel å praktisere, men spesielt på skatteområdet der klienten i mange tilfeller ikke besitter egen kompetanse, er det viktig at revisor, herunder eventuelle skattejurister i revisjonsselskapet, er seg bevisst forskjellen.



IFR Academy

International Financial Reporting Academy

Et opplæringstilbud i IFRS (IAS)

Kursstart:
5. april 2011

Sted:
Oslo

Påmeldingsfrist:
15. mars 2011

For mer informasjon
og påmelding:
www.regnskapsstiftelsen.no

IFRS ikke bare for børsnoterte selskaper!

Alle foretak i Norge kan velge å avlegge regnskap etter de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS/IAS).

Opplæringsprogrammet holder et høyt faglig nivå og gir deltakerne en inngående forståelse for de internasjonale regnskapsstandardene og hvordan disse skal brukes.

Kurset går over syv dager. De første seks dagene går i perioden april til juni. Den siste dagen, samt mulighet for ytterligere fordypning på fire dager, går høsten 2011.



Norsk RegnskapsStiftelse

I samarbeid med:

 **ERNST & YOUNG**

 **Deloitte.**

 **pwc**