

Fastsetting av standardene i EU

EFRAG leverte sitt endelige standardutkast til EU-kommisjonen i november 2022. EU-kommisjonen sendte i juni 2023 et bearbeidet utkast til standarder på høring med frist 7. juli 2023. Endringene fra EFRAGs utkast gjaldt i første rekke lettelsler i rapporteringsbyrdene, herunder at flere krav er underlagt vesentlighetsvurderingen, enkelte er gjort frivillige, og det er tatt i bruk innfasingsregler for mange av kravene. Standardene ble vedtatt av EU-kommisjonen 31. juli 2023, med noen mindre justeringer. Vesentlighetsvurderingen skal fremdeles avgjøre hvilke standarder foretaket skal inkludere i sin rapportering, med unntak av ESRS 2 som er obligatorisk for alle. Foretak som konkluderer med at ESRS E1 Klimaendringer ikke er vesentlig, må inkludere en detaljert beskrivelse om bakgrunnen for denne vurderingen. Denne siste endringen er medtatt som en anerkjennelse av

de omfattende og systemiske effektene klimaendringer har på økonomien som helhet. EFRAG arbeider videre med en egen standard for noterte små og mellomstore foretak. Det vil også komme sektorspesifikke standarder for om lag 40 sektorer. Det er imidlertid også et stort behov for veiledningsmateriell i forbindelse med innføringen av de nye kravene til bærekraftsrapportering, og EFRAG ventes å prioritere dette før sektorspesifikke standarder.

Innføring av standardene i Norge

I EU-landene vil forordningene som gjør ESRS-ene til EU-regler, gjelde med direkte virkning idet de er vedtatt av EU-kommisjonen og publisert. I Norge og de andre EØS-landene utenfor EU, må forordningene gjennomføres i nasjonal rett, men de skal gjelde med identisk innhold. I lovforslaget er det derfor tatt

inn hjemler i regnskapsloven for å fastsette forordningene som norske forskrifter. De foreslåtte hjemlene åpner for å fastsette slike forskrifter selv om EU-forordningene ennå ikke er tatt inn i EØS-avtalen. Vi mener at det er en fordel ikke å måtte avvente vedtak i EØS-komiteen, som noen ganger kan dra ut i tid. Det er viktig å sikre at norske foretak til enhver tid kan forholde seg til de samme standardene som gjelder i EU-landene.

Standardene skal oversettes til norsk, og den norske språkversjonen vil i henhold til EØS-avtalen gjelde med lik autoritet som alle de andre språkversjonene. Kravene i standardene skal være de samme i alle land. Dette gjelder selv om det kan forekomme nyanser mellom språkversjonene og feil i oversettingene. Vi har fått opplyst fra Finansdepartementet at oversettelse av standardene til norsk vil bli prioritert når forordningene er endelig fastsatt i EU.

Ny standard for god regnskapsførings-skikk del II: Mer frihet under ansvar i oppdragsutførelsen

Med ny GRFS må regnskapsfører løfte blikket og i større grad gjøre egne vurderinger i oppdragsutførelsen. En risikobasert tilnærming og økte muligheter for digitalisering, gir rom for effektivisering. Samtidig blir oppdragsansvaret om mulig enda viktigere.



Statsautorisert revisor og statsautorisert regnskapsfører
Jan Terje Kaaby
Director, fagavdelingen i BDO

Han var sekretær i revisor- og regnskapsførerlovutvalget og har også vært sekretær i Bransjestandardutvalget for god regnskapsførings-skikk.

I Revisjon og Regnskap nr. 3 og 4 tok jeg for meg den nye regnskapsførerloven.¹ Som en konsekvens av den nye loven, har vi også fått en ny standard for god regnskapsførings-skikk (GRFS).²

I Revisjon og Regnskap nr. 5 så jeg først på god regnskapsførings-skikk som rettslig standard og de overordnede endringene som er gjort. Deretter omtalte jeg reglene om kvalitetsstyring og taushetsplikt, før jeg så nærmere på regler om regnskapsmateriale og regnskapsdata, samt etablering, forberedelse og fortsettelse av regnskapsoppdrag. I denne

¹ Lov 16.12.22 nr. 90.

² Standard av 21.12.22, utarbeidet av Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening.

artikkelen behandler jeg standardens regulering av hvert enkelt regnskapsoppdrag – oppdragsansvar, oppdragsutførelse og oppdragsdokumentasjon.

Artiklene fokuserer på endringer i god regnskapsføringsskikk sammenlignet med den tidligere standarden som gjaldt etter regnskapsførerloven av 1993.³ Områder hvor tidligere god regnskapsføringsskikk er videreført, omtales i utgangspunktet ikke. Det samme gjelder områder hvor god regnskapsføringsskikk kun er endret i samsvar med ordlyden i den nye regnskapsførerloven.

Tydeligere regulering av oppdragsansvaret

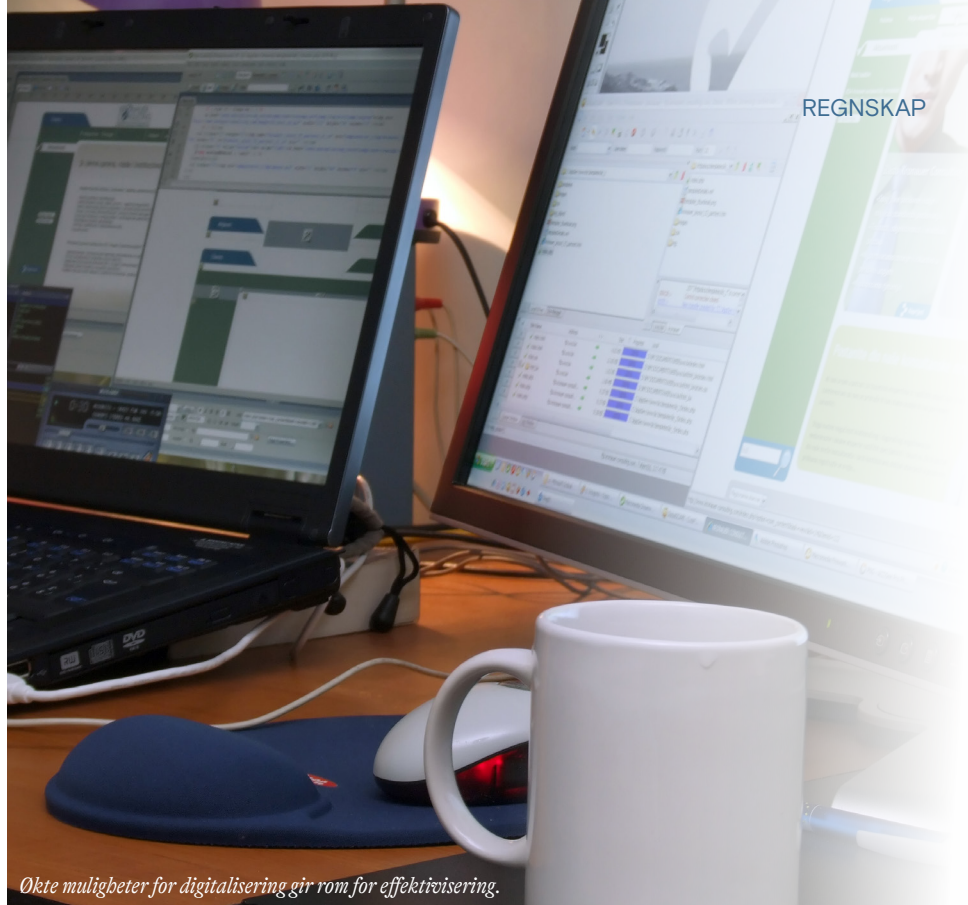
Regnskapsførerloven § 5-1 første ledd krever at regnskapsforetaket skal utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag.

Utpekingen av oppdragsansvarlig regnskapsfører og innholdet i oppdragsansvaret ble omtalt i artikkelen Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner i Revisjon og Regnskap nr. 4.

Må ikke lenger utpekes i oppdragsavtalen

En av nyhetene i den nye regnskapsførerloven, er at oppdragsansvarlig regnskapsfører ikke lenger må utpekes i oppdragsavtalen. Den oppdragsansvarlige kan i stedet utpekes internt i regnskapsforetaket.

Informasjon om hvem som er oppdragsansvarlig regnskapsfører på oppdraget må fremgå av oppdragsdokumentasjonen, jf. GRFS 12.2. På denne måten får regnskapsforetaket selv oversikt over de oppdragsansvarlige, samt et grunnlag for å kunne informere oppdragsgivere og tilsynsmyndigheter om hvem som er oppdragsansvarlig regnskapsfører på det enkelte regnskapsoppdraget.



Okte muligheter for digitalisering gir rom for effektivisering.

Innehaver er oppdragsansvarlig i ENK hvis ikke andre utpekes

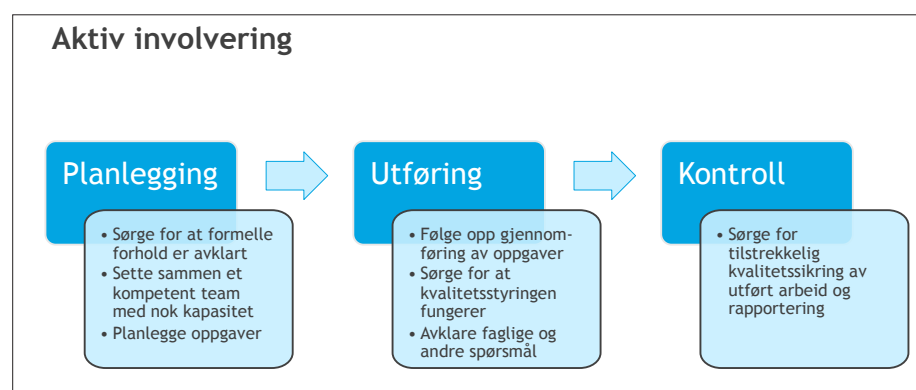
Regnskapsforetak som er organisert som enkeltpersonforetak, behøver i utgangspunktet ikke å utpeke en oppdragsansvarlig regnskapsfører, så lenge innehaver selv skal være oppdragsansvarlig.

Dette presiseres nå i GRFS 3.5, hvor det står at i et enkeltpersonforetak er innehaver ansvarlig for regnskapsoppdraget med mindre en annen statsautorisert regnskapsfører er utpekt som oppdragsansvarlig regnskapsfører.

Krav om aktiv involvering i hele oppdragsprosessen

Ny GRFS 5.2 presiserer at oppdragsansvaret innebærer at oppdragsansvarlig regnskapsfører er aktivt involvert i oppdragsutførelsen og setter av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Dette gjør det om mulig enda tydeligere enn før at oppdragsansvaret medfører omfattende materielle krav og ikke kun er en formalitet.

En aktiv involvering i hele oppdragsprosessen, kan for eksempel inkludere følgende:



³ Standard av juni 2014, oppdatert november 2014, mai 2016 og juni 2017, jf. regnskapsførerloven 18.06.93 nr. 109 (opphevet 01.01.23) § 2 annet ledd.

Oppdragsansvarlig regnskapsførers involvering og kontroll baseres på en risikobasert tilnærming, under hensyn til blant annet oppdragets størrelse og kompleksitet, kompetansen til medarbeiderne på oppdraget, regnskapsforetakets kvalitetsstyring

(jf. nedenfor) og de IT-systemene som benyttes. Innholdet i begrepet risikobasert tilnærming ble omtalt i Revisjon og Regnskap nr. 5.

Ivaretakelse av kvalitetsstyringen

Oppdragsansvarlig regnskapsfører skal ifølge GRFS 5.2 ivareta kvalitetsstyringen på oppdraget.

Dette må for det første ses i sammenheng med kravet i regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd og GRFS 2.1 om at et regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring. Oppdragsansvarlig regnskapsfører må sørge for at regnskapsforetakets kvalitetsstyringssystem, i form av rutiner, retningslinjer, systemer og kontroller mv., fungerer som forutsatt på det enkelte regnskapsoppdraget.

Hvis det skulle skje at regnskapsforetakets kvalitetsstyringssystem i særlige tilfeller ikke er tilstrekkelig til å sikre at et konkret regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med lovkrav og god regnskapsføringsskikk, må oppdragsansvarlig regnskapsfører sørge for ytterligere rutiner, retningslinjer, systemer og kontroller mv., tilpasset situasjonen og de aktuelle forholdene.

Oppdragsansvarlig regnskapsførers vurdering av rutinene på oppdraget skal fremgå av oppdragsdokumentasjonen, jf. GRFS 12.2.

Hva skjedde med krav om interne kvalitetskontroller?

Tidligere GRFS kapittel 7 stilte krav til to former for interne kvalitetskontroller:

- Overordnet intern kontroll på oppdragsnivå.
- Kontroll av medarbeideres oppdragsutførelse.

Disse to interne kvalitetskontrollene kreves fortsatt, men reguleringen av dem er flyttet til ny GRFS 5.2 om oppdragsansvaret. Dette understreker at det er oppdragsansvarlig regnskapsfører som skal sørge for tilstrekkelig kvalitetssikring på oppdraget.

Det er ikke slik at oppdragsansvarlig regnskapsfører nødvendigvis må gjennomføre kontrollene selv, men hvis kontrollene utføres av andre medarbeidere i regnskapsforetaket, må oppdragsansvarlig regnskapsfører se til at kontrollene er tilstrekkelige. Det tidligere kravet om at den som utfører kontrollen må være statsautorisert regnskapsfører, er ikke videreført. Oppdragsansvarlig regnskapsfører må imidlertid sørge for at den som gjennomfører kontrollen har nødvendig kompetanse. Dette kan for eksempel være en erfaren og dyktig medarbeider uten godkjenning eller en statsautorisert revisor (typisk på årsoppgjørsoppdrag).

Også i kvalitetskontrollene legges det til grunn en risikobasert tilnærming. Tidligere GRFS 7.2 krevde en dokumentert vurdering av medarbeiderens kompetanse, kapasitet og erfaring, samt oppdragsgivers rutiner og oppdragets kompleksitet, som grunnlag for å fastsette hyppigheten og omfanget av kontrollen av medarbeideres oppdragsutførelse på hvert enkelt regnskapsoppdrag. Det ble også stilt krav til kontroll for hvert regnskapsår og minimum i forbindelse med avslutning av regnskapsåret. Denne detaljreguleringen er ikke videreført. Slike vurderinger inngår nå i oppdragsansvarlig regnskapsførers totale ivaretagelse av kvalitetsstyringen og kvalitetssikringen på oppdraget.

Ny GRFS 12.2 krever at både vurderingen av kvalitetssikringen på oppdraget og faktisk utført kvalitetssikring skal dokumenteres som en del av oppdragsdokumentasjonen.

Krav som gjelder på alle regnskapsoppdrag

GRFS kapittel 5 stiller krav som gjelder på absolutt alle regnskapsoppdrag (fakturering, lønn, betaling, bokføring, årsoppgjør og rene rapporteringsoppdrag). En del slike krav fulgte også av tidligere GRFS 5.1 til 5.4.

Her skal jeg se på noen sentrale endringer i disse generelle kravene til oppdragsutførelsen.

Nytt krav om forståelse av oppdragsgivers virksomhet

I Revisjon og Regnskap nr. 5 beskrev jeg det nye kravet i GRFS 3.1 om at regnskapsforetaket skal skaffe seg tilstrekkelig forståelse av oppdragsgivers virksomhet til å vurdere om regnskapsforetaket har kapasitet og kompetanse til å påta seg eller fortsette oppdraget.

Når regnskapsoppdraget skal utføres, utvider GRFS 5.3 kravet til forståelse av oppdragsgivers virksomhet. Også dette er et nytt krav, som ikke fulgte av tidligere standard. Regnskapsfører tvinges gjennom dette til å løfte blikket og lære sin kunde å kjenne. Formålet er å gjøre regnskapsfører i stand til å kunne identifisere og forstå hendelser, transaksjoner og andre forhold som kan ha vesentlig betydning for oppdraget.

Med en god forståelse av oppdragsgivers virksomhet, settes regnskapsfører i stand til å gjøre seg opp en mening om hva som kan forventes av fakturering, lønn, betaling, bokføring mv. på oppdraget, og dermed også til å vurdere hva som eventuelt fremstår som urimelig eller usannsynlig (dette kommer jeg tilbake til).

GRFS 5.3 legger til grunn at regnskapsførers forståelse av oppdragsgivers virksomhet normalt vil omfatte følgende:

- Regelverk som oppdragsgiver er underlagt og som er av vesentlig betydning for regnskapsoppdraget, herunder bokførings-, regnskaps-, skatte-, avgifts- og selskapsregler.
- Bransjen oppdragsgiver driver i, herunder eventuelle særlige regler som er av vesentlig betydning for regnskapsoppdraget.
- Eier- og ledelsesstruktur.
- Internkontroll hos oppdragsgiver som er av vesentlig betydning for regnskapsoppdraget, særlig rettet mot regnskaps-, skatte- og avgiftsrapportering.
- Hvilke type transaksjoner oppdragsgiver foretar, herunder produkter og tjenester som tilbys, vesentlige kostnadselementer, kundesammensetning, viktige leverandører mv.

- Vesentlige investeringer i immaterielle eiendeler, varige driftsmidler, varer, finansielle instrumenter mv.
- Finansieringsstruktur, herunder viktige långivere og andre kreditorer.
- Vesentlige avtaler, for eksempel leveranseavtaler, leieavtaler, pensjonsavtaler, forsikringsavtaler mv.

Hva som er en tilstrekkelig forståelse av oppdragsgivers virksomhet, vil nødvendigvis variere med oppdragsgivers og oppdragets størrelse og kompleksitet. Ikke alle forhold er relevante på alle regnskapsoppdrag.

Beskrivelsen av oppdragsgivers virksomhet skal være en del av oppdragsdokumentasjonen, jf. GRFS 12.2.

Spissing av kravene til vurdering av oppdragsgivers rutiner

Kravet om at regnskapsfører skal vurdere de interne rutineene hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget, følger nå av regnskapsførerloven § 5-4 annet ledd. Dette omtalte jeg i artikkelen Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner i Revisjon og Regnskap nr. 4. Tilsvarende krav følger også av ny GRFS 5.4.

For å øke forståelsen for kravet, er nå formålet tatt inn i standarden:

«Regnskapsfører må i stor grad bygge sin oppdragsutførelse på informasjon og dokumentasjon som kommer fra oppdragsgiver. For at regnskapsfører skal være i stand til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte, må regnskapsfører ta stilling til om oppdragsgiver har tilfredsstillende interne rutiner for innhenting, utarbeidelse og levering av den informasjonen og dokumentasjonen som danner grunnlaget for regnskapsføringen.»

Etter tidligere GRFS 5.2 var det de av oppdragsgivers interne rutiner som var vesentlige for forsvarlig oppdragsutførelse som skulle vurderes. Endringen til et krav om å vurdere de interne rutineene

hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdrag, antas å være av liten materiell betydning, men viser kanskje på en bedre måte at dette ikke utelukkende er en kvantitativ (beløpssmessig) vurdering.

Regnskapsfører skal imidlertid ha en risikobasert tilnærming til vurderingen. De av oppdragsgivers interne rutiner som er svært sentrale for at regnskapsfører skal kunne utføre regnskapsoppdraget i samsvar med lovkrav og god regnskapsføringspraksis, må dermed vurderes grundigere enn mindre sentrale rutiner.

Eksempler på hvilke interne rutiner hos oppdragsgiver som normalt bør vurderes på de ulike typene regnskapsoppdrag, finnes i henholdsvis GRFS 6.1 for faktureringsoppdrag, GRFS 7.1 for lønnsoppdrag, GRFS 8.2 for betalingsoppdrag, GRFS 9.1 for bokføringsoppdrag, GRFS 10.1 for årsoppgjøringsoppdrag og GRFS 11 for rene rapporteringsoppdrag. Eksempelene er i større grad enn tidligere spisset mot det som antas å være sentralt for regnskapsførers gjennomføring av den aktuelle oppdragstypen.

Vurderingen av oppdragsgivers interne rutiner, herunder ajourhold og rapportering av svakheter, skal ifølge GRFS 12.2 fortsatt dokumenteres som en del av oppdragsdokumentasjonen.

Oppdragsgivers ansvar for grunnlagene presiseres

Ovenfor så vi at regnskapsførers forståelse av oppdragsgivers virksomhet skal gjøre regnskapsfører i stand til å kunne identifisere og forstå hendelser, transaksjoner og andre forhold som kan ha vesentlig betydning for regnskapsoppdraget. En del av dette er å kunne gjenkjenne fakturerings-, lønns-, betalings-, bokførings- og rapporteringsgrunnlag som fremstår som urimelige eller usannsynlige. Slike grunnlag skal drøftes med oppdragsgiver for å sikre at oppdragsutførelsen skjer i samsvar med lovkrav.

Den nye standarden er tydeligere enn før på at oppdragsgiver har ansvaret for utarbeidelsen av grunnlagene for opp-

dragsutførelsen, med mindre annet følger av oppdragsavtalen. Så lenge grunnlagene inneholder tilstrekkelig informasjon til å oppfylle lovkrav, og heller ikke fremstår som urimelige eller usannsynlige, har regnskapsfører ingen plikt til å verifisere (bekrefte) grunnlagene.

Hvordan dette er formulert på de ulike oppdragsområdene, ser du i GRFS 6.2 for fakturering, GRFS 7.2 for lønn, GRFS 8.3 for betaling, GRFS 9.2.1 for bokføring og GRFS 11 for rene rapporteringsoppdrag. På årsoppgjøringsoppdrag for bokføringskunder har regnskapsfører allerede kontroll på grunnlaget. Rapporteringsgrunnlaget er derfor ikke særskilt omtalt i GRFS kapittel 10.

Lovbrudd må fortsatt rapporteres, men ikke avtalebrudd

Kravet om at regnskapsfører skal ta opp lovbrudd som avdekkes i utføringen av et regnskapsoppdrag med oppdragsgiver, følger nå av regnskapsførerloven § 5-4 annet ledd. Se artikkelen Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner i Revisjon og Regnskap nr. 4. Kravet gjentas i ny GRFS 5.5.

Ifølge tidligere GRFS 5.3 gjaldt kravet om rapportering til oppdragsgiver også hvis regnskapsfører i oppdragsutførelsen oppdaget brudd på oppdragsavtalen. Dette kravet er ikke videreført i den nye standarden.

Vesentlige lovbrudd skal som før rapporteres skriftlig. I tidligere GRFS 5.3 gjaldt dette også for gjentatte lovbrudd, noe som ikke er videreført i den nye standarden. Gjentatte lovbrudd må nå til sammen være vesentlige for å rammes av kravet om skriftlig rapportering til oppdragsgiver.

Rapporteringskravet gjelder som før ved brudd på regelverk relatert til oppdragsutførelsen, for eksempel bokførings-, regnskaps-, skatte-, avgifts- og selskapsregler.

Tidligere GRFS 5.3 anbefalte å ta opp også andre lovbrudd med oppdragsgi-

ver, hvis regnskapsfører i sin oppdragsutførelse kom over slike. Eksempler var brudd på arbeidsmiljø- og personvernregler, samt bestemmelser om kreditorbegunstigelse. Den nye standarden er tydeligere i sin avgrensning til forhold som er relevante for regnskapsoppdraget, så anbefalingen er ikke videreført.

All rapportering til oppdragsgiver av lovbrudd skal ifølge GRFS 12.2 dokumenteres i oppdragsdokumentasjonen. Husk at når vesentlige lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver, skal denne kommunikasjonen fortsatt oppbevares i ti år.⁴

Jeg minner om at lovbrudd som ikke rettes av oppdragsgiver, gir grunnlag for regnskapsfører til å vurdere plikt til å frasi seg oppdraget.⁵

Kort om fakturering, lønn og betaling

På disse oppdragsområdene er det ikke gjort store endringer i standarden. Jeg skal likevel se kort på enkelte forhold.

Avgrenset til regnskapsføring

Tidligere standard omtalte enkelte oppgaver som ikke er en del av et fakturerings- eller lønnsoppdrag, slik disse nå defineres i ny GRFS 1.2, men som gjerne utføres i tilknytning til slike regnskapsoppdrag:

- Oversendelse av fakturerte krav til faktoring (tidligere GRFS 5.5.5).
- Utarbeidelse av faktureringsrapporter til oppdragsgiver (tidligere GRFS 5.5.6).
- Oppfølging av utestående fordringer (tidligere GRFS 5.5.7)
- Utarbeidelse av lønnsrapporter til oppdragsgiver (tidligere GRFS 5.6.5).
- Administrasjon av oppdragsgivers personalforsikringer (tidligere GRFS 5.6.9).

Regnskapsfører kan fortsatt ta på seg slike oppgaver i tilknytning til et fakturerings- eller lønnsoppdrag, men siden

dette ikke er regnskapsføring, omtales oppgavene ikke lenger i standarden.

Disse endringene har også medført at det ikke lenger stilles krav om oppbevaring av oppdragsdokumentasjon knyttet til de nevnte oppgavene (se GRFS kapittel 12).

Endret definisjon av betalingsoppdrag

I tidligere GRFS 1.2.12 var betalingsoppdrag definert som både oppdrag hvor regnskapsfører har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger og oppdrag hvor regnskapsfører legger betalingsforslag til godkjenning hos oppdragsgiver.

I samsvar med regnskapsførerloven § 1-1 annet ledd, er definisjonen av betalingsoppdrag i ny GRFS 1.2 nå avgrenset til oppdrag hvor regnskapsfører har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger. Hvis oppdragsgiver selv godkjenner endelig utbetaling etter forslag fra regnskapsfører, slik at regnskapsfører ikke kan belaste oppdragsgivers bankkonto, er dette ikke lenger å anse som et betalingsoppdrag.

Veiledningen i tidligere GRFS 5.7.6 om prioritering av krav hvis oppdragsgiver ikke har likviditet til å betale samtlige krav, er fjernet. Prioriteringen av krav skal som før gjøres av oppdragsgiver. Regnskapsfører kan ikke prioritere krav på vegne av oppdragsgiver og det er da heller ikke naturlig at standarden angir en anbefalt prioriteringsrekkefølge.

Moderniserte krav på bokføringsoppdrag

Bokføringsoppdrag må som før gjennomføres i samsvar med bokføringsloven, bokføringsforskriften og god bokføringskikk. I tillegg gjelder krav til pliktig regnskapsrapportering, typisk i form av mva-meldinger etter reglene i merverdiavgifts- og skatteforvaltningsloven.

På enkelte områder er det imidlertid gjort grep for å modernisere og forenkle arbeidsprosessen.

Vurdering av dokumentasjon

Utgangspunktet i tidligere GRFS 5.8.2.1 var at regnskapsfører vurderte samtlige bilag som skulle bokføres. I tilfeller hvor dokumentasjonen ble utarbeidet av eller på vegne av oppdragsgiver basert på faste rutiner, maler og systemer, kunne imidlertid plikten til å påse at bilagene tilfredsstilte lovkrav etterleves ved at regnskapsfører vurderte rutinen, malene og systemene og deretter kun kontrollerte stikkprøver av bilag.

I ny GRFS 9.2.1 er dette modernisert og forenklet, med tydeligere muligheter for automatisering og robotisering. Regnskapsfører skal fortsatt påse at bilagene tilfredsstillte lovkrav og for øvrig viser de bokførte opplysningenes berettigelse, men det er nå opp til regnskapsfører å velge mellom to likestilte fremgangsmåter:

- Direkte kontroll gjennom å se på samtlige eller utvalgte bilag.
- Indirekte kontroll gjennom å vurdere de rutiner, maler, systemer mv. som benyttes ved utarbeidelse/innhenting, kontroll og behandling av dokumentasjonen.

Regnskapsfører skal ha en risikobasert tilnærming til sin vurdering av bilagene. Bak dette ligger en tanke om at rutinemessige og enkle transaksjoner og disposisjoner, hvor dokumentasjonen følger ordinære regelverk og transaksjonstypen er kjent for både oppdragsgiver og regnskapsfører, kan kreve liten grad av vurdering. På den annen side kan uvanlige og komplekse transaksjoner og disposisjoner, hvor det eventuelt også finnes særregler for dokumentasjon eller hvor transaksjonstypen ikke er kjent for oppdragsgiver og/eller regnskapsfører, kreve grundigere vurdering.

Vurdering av bokføring

Ved bokføring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skulle regnskapsfører ifølge tidligere GRFS 5.8.2.1 innenfor alminnelige rammer ta stilling til bruk av bokføringskontoer, balanse- eller resultatføring, samt skatte- og avgiftsmessig behandling.

⁴ Regnskapsførerloven § 5-3 annet ledd og GRFS 12.7.

⁵ Jf. regnskapsførerloven § 5-5 og GRFS 3.6.

Regnskapsfører kunne velge å basere seg på en skjønnsmessig vurdering av risikoen for feil, slik at ikke all bokføring ble like grundig vurdert.

Ny GRFS 9.2.1 krever fortsatt at regnskapsfører skal ta stilling til bruk av bokføringskontoer, balanse- eller resultatføring og skatte- og avgiftsmessig behandling ved bokføring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner. Nå er det imidlertid helt tydelig at regnskapsfører alltid skal ha en risikobasert tilnærming til vurderingen.

Også her legges det til grunn at rutinemessige og enkle transaksjoner og disposisjoner, hvor bokføringen følger ordinære regelverk og transaksjonstypen er kjent for både oppdragsgiver og regnskapsfører, normalt krever liten grad av vurdering. Uvanlige og komplekse transaksjoner og disposisjoner, hvor det eventuelt også finnes særregler for bokføringen eller hvor transaksjonstypen ikke er kjent for oppdragsgiver eller regnskapsfører, kan på den annen side kreve grundigere vurdering.

Kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlag

En av de største endringene på bokføringsoppdrag, er at det absolutte kravet i tidligere GRFS 5.8.3 om å gjennomføre periodiske avstemming, er erstattet av et mer overordnet og generelt krav om tilstrekkelig kvalitetssikring av grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering (for eksempel mva-meldinger) og periodisk regnskapsrapportering til oppdragsgiver. Dette følger av ny GRFS 9.3.

Regnskapsfører får med dette store muligheter til å tilpasse kvalitetssikringen på en effektiv og hensiktsmessig måte. Den nye standarden gir føringer for slike tilpasninger i tre dimensjoner:

Kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlag kan		
skje løpende (for hver transaksjon)	eller	skje periodisk (f.eks. for hver mva-termin)
gjøres manuelt (av mennesker)	eller	gjøres automatisk (f.eks. ved bruk av robot)
forhindre at feil eller mangler oppstår	eller	avdekke og korrigere oppståtte feil og mangler

Standarden gir følgende eksempler på metoder for kvalitetssikring:

- Testet og dokumentert automatisk bokføring av rutinemessige transaksjoner, uten manuell behandling.
- Avstemminger, hvor tallene i rapporteringsgrunnlaget sammenholdes med underliggende dokumentasjon (slik det alltid var krav om etter tidligere standard).
- Regnskapsanalyser, herunder nøkkeltallsanalyser, hvor tallene i rapporteringsgrunnlaget rimelighetsvurderes mot tall for tidligere perioder, bransjetall eller andre sammenligningsgrunnlag.
- Vurdering av uvanlige transaksjoner og disposisjoner mot underliggende dokumentasjon, for eksempel uvanlig store beløp, gjentakende beløp og bokføring med mva-koder som ikke er vanlige på den aktuelle kontoen.

Kvalitetssikringen skal underbygge at rapporteringsgrunnlaget i det vesentligste er utarbeidet i samsvar med lovkrav. Regnskapsfører skal videre ha en risikobasert tilnærming til kvalitetssikringen. Dette kan blant annet innebære følgende:

- Store, uvanlige og/eller kompliserte regnskapsposter kvalitetssikres grundigere enn små, vanlige og enkle regnskapsposter.
- Poster som er underlagt spesielle regnskaps-, skatte- eller avgiftsregler, kvalitetssikres grundigere enn andre regnskapsposter.

GRFS 9.3 presiserer at ulike metoder ofte må anvendes i kombinasjon, for til sammen å gi tilstrekkelig kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlaget. Alle metoder er ikke like velegnet for alle regnskapsposter, og valg av metode må også reflektere den vesentlighets- og risikovurderingen som er gjort av regnskaps-posten.

Det samme kravet om tilstrekkelig kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlaget gjelder nå også på årsoppgjørsoppdrag (GRFS 10.3) og rene rapporteringsoppdrag (GRFS 11).

Dokumentasjon av utført kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlaget skal oppbevares som oppdragsdokumentasjon, jf. GRFS 12.4, 12.5 og 12.6.

Mer kunderettet innretning av periodisk regnskapsrapportering

Ny GRFS 9.5.1 oppklarer en gammel misforståelse ved å gjøre det klart at regnskapsfører ikke har noen lovbestemt plikt til å utarbeide periodiske regnskapsrapporter til oppdragsgiver. Det er oppdragsavtalen som bestemmer om regnskapsfører skal utarbeide periodiske regnskapsrapporter til oppdragsgiver, og i så fall hvor ofte rapportering skal skje.⁶

Formålet med periodisk regnskapsrapportering, er å gi oppdragsgiver et grunnlag for å følge opp økonomien i foretaket og foreta økonomiske beslutninger. For aksje- og allmennaksjeselskaper bør oppdragsgiver gjøres oppmerksom på at daglig leders rapporteringsplikt til styret kan oppfylles ved å bygge på periodiske regnskapsrapporter fra regnskapsfører.⁷

Tidligere GRFS 5.8.4.2 inneholdt en del anbefalinger om hvordan regnskapsfører normalt burde innrette den periodiske regnskapsrapporteringen. Disse anbefalingene er ikke videreført i ny GRFS 9.5.2. Innholdet i periodiske regnskapsrapporter skal i stedet avtales konkret med oppdragsgiver i det enkelte tilfelle, slik at oppdragsgiver får den rapporteringen som er mest nyttig for de formålene og den bruken oppdragsgiver har.⁸

⁶ Jf. GRFS 3.3.2.

⁷ Jf. aksjeloven § 6-15 og allmennaksjeloven § 6-15.

⁸ Innholdet i periodisk regnskapsrapportering kan avtales utenfor den formelle oppdragsavtalen.

Dette omfatter både omfang, detaljgrad og form (taloppstillinger, tekst, nøkkeltall, figurer mv.).

Kravet om å kommentere vesentlige forutsetninger som den periodiske regnskapsrapporten bygger på, og som regnskapsfører ikke kan forvente at oppdragsgiver er oppmerksom på, er videreført. I tillegg er det innført et krav om at regnskapsfører skal vurdere om det bør knyttes andre kommentarer til regnskapsrapporten, under hensyn til hva som antas å være viktig informasjon for oppdragsgiver, herunder for dennes forståelse av regnskapsrapporten. Det er fortsatt spesielt viktig å vurdere behovet for kommentarer til negativ utvikling i oppdragsgivers egenkapital, likviditet og/eller inntjening.

Kravet i tidligere GRFS 5.8.4.3 om at periodiske regnskapsrapporter måtte omtale gjentatte eller ikke avklarte svakheter ved oppdragsgivers interne rutiner og oppdragsgivers vesentlige eller gjentatte brudd på oppdragsavtalen eller lovkrav, er ikke videreført. Rapportering av slike forhold står nå på egne bein, jf. regnskapsførerloven § 5-4 annet ledd og GRFS 5.4 og 5.5.

Noen formalkrav som tidligere fulgte av GRFS 5.8.4.2, er heller ikke videreført:

- Periodiske regnskapsrapporter behøver ikke lenger å være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Rapportene kan dermed utarbeides på andre språk, men skal ifølge GRFS 12.1 kunne fremlegges på (oversettes til) norsk, svensk, dansk eller engelsk dersom tilsynsmyndighetene ber om det.
- Regnskapsforetakets navn behøver ikke lenger å fremgå av periodisk regnskapsrapportering.

Forenklinger i krav til oppdragsdokumentasjon

Regnskapsførerloven § 5-3 stiller følgende krav til oppdragsdokumentasjonen:

«Regnskapsfører skal dokumentere regnskapsoppdrag på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdra-

get er utført i samsvar med bestemmelsene i dette kapitlet.

Dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt. Når lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver i henhold til § 5-4 annet ledd, skal denne kommunikasjonen oppbevares i ti år.»

Dette skrev jeg om i artikkelen Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner i Revisjon og Regnskap nr. 4.

Lovkravene er gjentatt og utdypet i GRFS kapittel 12. Det er gjort enkelte endringer sammenlignet med tidligere GRFS kapittel 6.

Fremdriftsoversikten er ikke lenger pliktig

Tidligere GRFS 6.2.1 krevde en fremdriftsoversikt hvor dato for gjennomføring av sentrale oppgaver skulle dokumenteres.

Dette er ikke videreført i ny GRFS. Det legges i stedet til grunn at kontrollører og tilsynsmyndigheter gjennom øvrig oppdragsdokumentasjon kan vurdere om og når sentrale oppgaver er utført, herunder pliktig regnskapsrapportering i form av blant annet a-meldinger, mva-meldinger, skattemeldinger og årsregnskap.

Mange regnskapsforetak forventes imidlertid å videreføre fremdriftsoversikten, av hensyn til egen oppdragsstyring og intern kontroll.

Mindre dobbel lagring av regnskapsmateriale og regnskapsdata

I tidligere GRFS kapittel 6 var det krav om oppbevaring av en del oppdragsdokumentasjon som i tillegg også utgjør oppbevaringspliktig regnskapsmateriale eller regnskapsdata for oppdragsgiver etter bokføringsregelverket. Dette medførte dobbel lagring i tilfeller hvor ikke regnskapsfører foresto oppbevaringen av regnskapsmateriale eller regnskapsdata på vegne av oppdragsgiver.

I ny GRFS kapittel 12 er omfanget av slik dobbel lagring redusert. I hovedsak dreier dette seg om følgende:

- Regnskapsfører behøver ikke lenger å oppbevare bokførte opplysninger (hovedbok og reskontroer) som oppdragsdokumentasjon på bokføringsoppdrag.⁹
- Regnskapsfører behøver ikke lenger å oppbevare kontrollspor mellom bokførte opplysninger (i praksis hovedboken) og gjennomført pliktig regnskapsrapportering (mva-melding, skattemelding, årsregnskap mv.) som oppdragsdokumentasjon på bokføringsoppdrag.

Innsending av pliktig regnskapsrapportering

Regnskapsfører skal oppbevare dokumentasjon som viser tidspunkt for innsending av pliktig regnskapsrapportering, typisk i form av mva-melding, skatte- eller selskapsmelding og årsregnskap, samt navn på den som foresto innsendingen. Kravet gjelder ikke ved innsending av a-meldinger (se GRFS 12.3).

Ny GRFS 12.4 til 12.6 presiserer at dette dokumentasjonskravet kan ivaretas på flere ulike måter:

- Ved oppbevaring av kvitteringer fra regnskaps- eller årsoppgjørssystemet.
- Ved oppbevaring av kvitteringer fra mottakerløsningen (normalt Altinn).
- Ved registrering i egen intern oversikt (for eksempel en fremdriftsplan).

Ikke lenger regler om utlån av oppdragsdokumentasjon

De begrensningene i adgangen til utlån mv. av oppdragsdokumentasjonen som fulgte av tidligere GRFS 6.3, er ikke videreført i den nye standarden.

Risikoen for tap av oppdragsdokumentasjonen er begrenset når det meste lagres elektronisk, slik at for eksempel oppdragsgivers revisor kun får lesetilgang eller får oversendt kopier. Videre må

⁹ Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å utarbeide slike spesifikasjoner, jf. tidligere GRFS 6.2.5.

risikoen for tap uansett vurderes som et ledd i den betryggende sikringen av oppdragsdokumentasjonen etter GRFS 12.7.

Husk at eventuell utlevering også må vurderes opp mot regnskapsførers taushetsplikt.¹⁰

Et lite brukt vedlegg er fjernet

Har du hørt om *Anbefaling – regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet*? Dette var et vedlegg til den tidligere standarden.

Anbefalingen om regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet kom i desember 2012, som et svar på at små aksjeselskaper fikk muligheten til å fravelge revisjon.¹¹ Tanken var at brukerne av årsregnskapet ville ha nytte av å få bekreftet at regnskapsfører hadde fulgt regnskapsførerloven, regnskapsførerforskriften og god regnskapsførings-

skikk ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Uttalelsen var frivillig og kunne avgis på forespørsel fra oppdragsgiver.

Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet ble lite etterspurt i praksis og anbefalingen er derfor ikke videreført i den nye standarden. Dette alene har gjort standarden ca. syv sider kortere.

Oppsummering

Oppdragsansvaret har blitt enda tydeligere med den nye standarden. Det skapes ingen tvil om den oppdragsansvarliges totalansvar for at regnskapsoppdraget utføres i samsvar med lovkrav og GRFS, herunder ansvaret for kvalitetsstyring og kvalitets-sikring. Oppdragsansvarlig regnskapsfører må være aktivt involvert på oppdraget og regnskapsforetaket må ha et kontrollopp- legg rettet mot de oppdragsansvarlige.

Ny GRFS krever at regnskapsfører løfter blikket. Regnskapsfører må forstå

oppdragsgivers virksomhet, både for å vurdere kapasiteten og kompetansen til å ta på seg eller fortsette oppdraget og for å kunne identifisere og forstå forhold som kan ha vesentlig betydning for oppdraget.

På bokføringsoppdrag vises den økte fleksibiliteten i ny GRFS særlig gjennom den risikobaserte tilnærmingen til vurderingen av dokumentasjon og bokføring, med muligheter for automatisering og robotisering. Videre er detaljkrav om tradisjonelle avstemminger erstattet av et mer fleksibelt krav om tilstrekkelig kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlag. Dette gir frihet under ansvar.

Reglene om periodisk regnskapsrapportering er gjort mer kunderettede og mindre detaljerte, med større fokus på oppdragsgivers behov og ønsker. En slik fleksibilitet krever mer av regnskapsførers egne vurderinger, basert på forståelse av og kommunikasjon med kunden.

¹⁰ Jf. regnskapsførerloven § 4-2 og GRFS 2.4.1.

¹¹ Jf. aksjeloven § 7-6.

Omsetning i Norge eller til Norge?

Ifi Oy-dommen – også anvendbar for tjenester



Seniorskattejurist
Jim Krüger Olsen
Innsats Juridisk stab, Skatteetaten

I en nylig avsagt dom¹ har Borgarting lagmannsrett lagt til grunn at det også for tjenester må foretas en tilknytningsvurdering av hvor tjenesten, herunder fjernleverbare tjenester, er omsatt. Dommen er rettskraftig da anke over dommen ble forkastet av Høyesteretts ankeutvalg.

Uklarheter om tilknytningsvurderingen for tjenester

At det må foretas en tilknytningsvurdering av omsetningen, burde ikke være noen nyhet, da Høyesterett i Ifi Oy-dommen¹ allerede i 2006 avgjorde at utenlandske tilbydere som har en omset-

ning rettet mot norske forbrukere, anses som innenlands omsetning. HR oppstilte følgende vurderingstema: «Avgjørende blir om det etter en konkret helhetsvurdering foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge.»

Det har imidlertid etter lagmannsrettsdommen i Teleworld-saken² i 2017 hersket noe forvirring på dette området, da den er tatt til inntekt for at Ifi Oy-dommen ikke hadde overføringsverdi på omsetning av tjenester.³

² LB-2016-106840 - UTV-2018-17.

³ LB-2022-91486.

¹ HR-2006-536-A – Rt-2006-364.