

# GOD REGNSKAPSFØRINGSSKIKK (GRFS)

Standard av juni 2014, oppdatert november 2014 og mai 2016, utarbeidet av Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening

## Innhold

<b>1 UTGANGSPUNKT OG DEFINISJONER</b> .....	<b>4</b>
1.1 RAMMEVERK, VIRKEOMRÅDE, FORMÅL OG OMFANG.....	4
1.1.1 Rammeverk.....	4
1.1.2 Virkeområde.....	4
1.1.3 Formål og omfang.....	4
1.2 DEFINISJONER.....	5
1.2.1 Regnskapsføring.....	5
1.2.2 Regnskapsfører, regnskapsførervirksomhet og regnskapsførerselskap.....	5
1.2.3 Oppdragsgivers dokumentasjon.....	5
1.2.4 Oppdragsgivers regnskapsmateriale.....	6
1.2.5 Oppdragsdokumentasjon.....	6
1.2.6 Faktureringsoppdrag.....	6
1.2.7 Faktureringsgrunnlag.....	6
1.2.8 Lønnsoppdrag.....	6
1.2.9 Lønnsgrunnlag.....	6
1.2.10 Lønnslipp, a-melding og sammenstillingsoppgave (årsoppgave) lønn.....	6
1.2.11 Lønnsdokumentasjon.....	6
1.2.12 Betalingsoppdrag.....	7
1.2.13 Betalingsgrunnlag.....	7
1.2.14 Betalingsforslag.....	7
1.2.15 Årsoppgjørsoppdrag.....	7
1.2.16 Rene rapporteringsoppdrag.....	7
<b>2 FORUTSETNINGER FOR Å KUNNE PÅTA SEG REGNSKAPSFØREROPPDRAG</b> .....	<b>7</b>
2.1 RUTINER OG INTERN KONTROLL.....	7
2.2 INNHEMING AV UTTAELSE OM NYTT OPPDRAG.....	8
2.3 RISIKOBASERT KUNDEKONTROLL.....	8
2.4 HONORARER.....	9
2.5 KAPASITET.....	9
2.6 KOMPETANSE.....	9
2.7 TAUSHETSPLIKT.....	9
2.7.1 Taushetsplikt og taushetserklæring.....	9
2.7.2 Ekstern bistand.....	11
2.8 PROGRAM- OG MASKINVARE.....	11
2.8.1 Bruksrettigheter.....	11
2.8.2 Oppdragsgivers tilgang til regnskapsførervirksomhetens regnskapssystem.....	11
2.8.3 Regnskapsførers arbeid i oppdragsgivers regnskapssystem.....	11
2.8.4 Vedlikehold.....	11
2.8.5 IT-sikkerhet.....	11
2.8.6 Ekstern drift av virksomhetskritisk IKT.....	12

2.8.7 Bytte av programvare .....	13
2.9 FORSIKRING .....	13
<b>3 OPPDRAGSAVTALE OG FULLMAKTER .....</b>	<b>13</b>
3.1 AVTALEPLIKT .....	13
3.2 KRAV TIL OPPDRAGSAVTALENS INNHOLD .....	14
3.3 ANGIVELSE AV PARTENE OG UNDERSKRIFTER .....	14
3.4 ENDRINGER I AVTALEPERIODEN .....	15
3.5 MISLIGHOLD .....	15
3.6 FULLMAKTER .....	16
<b>4 OPPDRAGSGIVERS REGNSKAPSMATERIALE .....</b>	<b>16</b>
4.1 ORDEN .....	16
4.2 OPPBEVARING .....	17
4.3 OVERSIKT OVER MOTTAK OG UTLIVERING .....	17
4.4 KRAV OM UTLIVERING TIL OPPDRAGSGIVER .....	17
4.5 UTLIVERING TIL OFFENTLIG KONTROLLMYNDIGHET .....	18
4.6 UTLIVERING TIL GJELDSNEMND OG BOSTYRER .....	18
4.7 OPPHØR AV OPPDRAG .....	18
<b>5 OPPDRAGSUTFØRELSE .....</b>	<b>19</b>
5.1 GENERELT .....	19
5.2 OPPDRAGSGIVERS INTERNE RUTINER .....	19
5.3 BRUDD PÅ OPPDRAGSAVTALE ELLER KRAV GITT I ELLER I MEDHOLD AV LOV .....	19
5.4 HVITVASKING .....	20
5.5 FAKTURERINGSOPPDRAG .....	20
5.5.1 Oppdragsgivers interne rutiner .....	20
5.5.2 Faktureringsgrunnlag .....	20
5.5.3 Innhold i salgsdokumenter mv. ....	21
5.5.4 Korrigering av feil .....	21
5.5.5 Oversendelse til faktoring .....	21
5.5.6 Faktureringsrapporter .....	21
5.5.7 Oppfølging av utestående fordringer .....	21
5.6 LØNNSOPPDRAG .....	22
5.6.1 Oppdragsgivers interne rutiner .....	22
5.6.2 Lønnsgrunnlag .....	22
5.6.3 Betyggende registrering .....	23
5.6.4 Skattetrekk, utleggstrekk og andre trekk .....	23
5.6.5 Rapportering til oppdragsgiver .....	23
5.6.6 Lønns- og betalingsdokumentasjon .....	23
5.6.7 Lønsslipp og sammenstillingsoppgave (årsoppgave) lønn .....	23
5.6.8 Offentlige oppgaver mv. ....	24
5.6.9 Forsikringer .....	24
5.7 BETALINGSOPPDRAG .....	24
5.7.1 Tilgangsrettigheter og arbeidsdeling .....	24
5.7.2 Oppdragsgivers interne rutiner .....	24
5.7.3 Betalingsgrunnlag .....	25
5.7.4 Betyggende registrering .....	25
5.7.5 Likviditet .....	25
5.7.6 Prioritering av krav .....	25
5.7.7 Attestasjon og godkjenning .....	26

5.8 BOKFØRINGSOPPDRAG .....	26
5.8.1 Oppdragsgivers interne rutiner .....	26
5.8.2 Bokføring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner .....	26
5.8.3 Periodiske avstemminger .....	28
5.8.4 Periodiske regnskapsrapporter .....	29
5.9 ÅRSOPPGJØRSOPPDRAG .....	30
5.9.1 Regnskapsstandarder og regnskapsprinsipper .....	30
5.9.2 Ikke regnskapspliktig oppdragsgiver .....	30
5.9.3 Avstemminger og dokumentasjon .....	31
5.9.4 Andre handlinger .....	31
5.9.5 Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet .....	32
5.10 RENE RAPPORTERINGSOPPDRAG .....	32
<b>6 OPPDRAGSDOKUMENTASJON .....</b>	<b>33</b>
6.1 FORMÅL .....	33
6.2 INNHOLD .....	33
6.2.1 Fremdriftsoversikt .....	33
6.2.2 Generelt for alle regnskapsføreroppdrag .....	33
6.2.3 Faktureringsoppdrag .....	34
6.2.4 Lønnsoppdrag .....	34
6.2.5 Bokføringsoppdrag .....	34
6.2.6 Årsoppgjørsoppdrag .....	35
6.2.7 Rene rapporteringsoppdrag .....	35
6.3 TILGANG .....	35
6.4 OPPBEVARING AV OPPDRAGSDOKUMENTASJON .....	35
<b>7 KVALITETSKONTROLL .....</b>	<b>36</b>
7.1 OVERORDNET INTERN KONTROLL PÅ OPPDRAGSNIVÅ .....	36
7.2 MEDARBEIDERES OPPDRAGSUTFØRELSE .....	37
7.3 FEIL OG MANGLER .....	37
7.4 DOKUMENTASJON AV KVALITETSKONTROLL .....	37
<b>8 IKRAFTTREDELSE .....</b>	<b>37</b>
<b>VEDLEGG: ANBEFALING - REGNSKAPSFØRERS UTTAELSE OM UTARBEIDELSEN AV ÅRSREGNSKAPET .....</b>	<b>38</b>

## 1 Utgangspunkt og definisjoner

### 1.1 Rammeverk, virkeområde, formål og omfang

#### 1.1.1 Rammeverk

Utøvelse av ekstern regnskapsførervirksomhet er regulert gjennom regnskapsførerloven<sup>1</sup>. Regnskapsførerloven setter krav om at person som skal utøve slik virksomhet, må ha autorisasjon som regnskapsfører<sup>2</sup>. I regnskapsførerforskriften<sup>3</sup> er plikter etter regnskapsførerloven ytterligere utdypet.

Det foreligger en rekke regelverk som regulerer det materielle innhold i den yrkesutøvelse som skjer. Hvilke regelverk som er aktuelle må vurderes konkret, basert på oppdragsgivers virksomhet. God regnskapsføringsskikk utdypet ikke innholdet i slike tilliggende regelverk. Det er i fotnoter gitt henvisninger til sentrale bestemmelser i andre regelverk, herunder bokførings- og regnskapsreglene. Teksten i standarden må leses i sammenheng med de bestemmelser det er henvist til.

Denne standard gir retningslinjer for god regnskapsføringsskikk<sup>4</sup> vedrørende allmenne forhold som gjelder for regnskapsføreroppdrag, samt på oppdragsområdene fakturering, lønn, betaling, bokføring og årsoppgjør.

**Kommentert [JTK1]:** Jf. nytt punkt 5.7.

#### 1.1.2 Virkeområde

Standarden gjelder ekstern regnskapsførervirksomhet der regnskapsfører i næring påtar seg å føre regnskap for andre (regnskapsføreroppdrag)<sup>5</sup>. Oppdragsgivers eget ansvar for å overholde plikter gitt i eller i medhold av lov hviler fullt ut på oppdragsgiver selv<sup>6</sup>. Oppdragsgiver kan ikke ved avtale fraskrive seg plikter som påhviler oppdragsgiver, for eksempel overfor tredjemann eller offentlige myndigheter. De tjenester som regnskapsførervirksomheten tilbyr seg å utføre på vegne av oppdragsgiver skal reguleres i en oppdragsavtale<sup>7</sup>. Regnskapsførervirksomhetens ansvar fremkommer av oppdragsavtalen og bestemmelser gitt i eller i medhold av lov<sup>8</sup>.

#### 1.1.3 Formål og omfang

Standardens formål er å gi uttrykk for hvilke forutsetninger regnskapsførervirksomheten skal oppfylle for å påta seg regnskapsføreroppdrag, samt hva regnskapsførervirksomheten normalt skal legge til grunn som god praksis ved oppdragsutførelsen. Standarden skal medvirke til at oppdragsgivere mottar regnskapstjenester av høy kvalitet, med gode regnskapsprodukter som resultat.

Standarden gjelder enhver som er autorisert som regnskapsfører i henhold til regnskapsførerloven, men er begrenset til virksomhet som i næring fører regnskap for andre (regnskapsføreroppdrag). Regnskapsførervirksomheten må sørge for at alle regnskapsføreroppdrag utføres i samsvar med standarden, herunder oppgaver som ikke utføres av autoriserte regnskapsførere. Standardens innhold kan også være egnet som kvalitetsnorm hos virksomheter som utfører regnskapsføring internt.

I standarden er det angitt med uthevet skrift hva som er obligatoriske krav, gitt at de respektive krav er

<sup>1</sup> Lov om autorisasjon av regnskapsførere av 18.06.93 nr. 109.

<sup>2</sup> Jf. regnskapsførerloven § 1.

<sup>3</sup> Forskrift om autorisasjon av regnskapsførere av 08.02.99 nr. 196.

<sup>4</sup> Jf. regnskapsførerloven § 2 annet ledd.

<sup>5</sup> Jf. regnskapsførerloven § 2 første ledd.

<sup>6</sup> For eksempel bokføringsplikt etter bokføringsloven av 19.11.04 nr. 73, regnskapsplikt etter regnskapsloven av 17.07.98 nr. 56, plikt til å levere selvangivelse eller selskapsoppgave etter ligningsloven av 13.06.80 nr. 24, plikt til å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven av 19.06.09 nr. 58 mv.

<sup>7</sup> Jf. regnskapsførerloven § 3.

<sup>8</sup> Se særlig regnskapsførerloven § 2 annet ledd.

aktuelle for de oppgaver som er avtalt utført etter oppdragsavtalen. Det øvrige innholdet i standarden er veiledende. Hele standarden må imidlertid betraktes under ett, idet den utfyllende teksten foruten å gi konkret veiledning, utdyper og forklarer innholdet i de handlinger som er nødvendig for å oppfylle kravene til virksomhetsutøvelse i overensstemmelse med god regnskapsføringsskikk.

Andre løsninger enn standardens kan være akseptable, så fremt de minst oppfyller formålet med kravet og sikrer samme kvalitetsnivå på tjenesteleveransen. Løsningene kan ikke være i strid med krav gitt i eller i medhold av lov. Regnskapsfører skal kunne redegjøre for avvik fra standardens obligatoriske krav (uthevet tekst), og skal derfor begrunne slike avvik i oppdragsdokumentasjonen.

## 1.2 Definisjoner

### 1.2.1 Regnskapsføring

*Regnskapsføring* defineres som utføring av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen, samt utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift<sup>9</sup>. Oppdraget kan i oppdragsavtalen utvides eller begrenses i forhold til denne definisjonen.

### 1.2.2 Regnskapsfører, regnskapsførervirksomhet og regnskapsførerselskap

Med *autorisert regnskapsfører* menes person som har autorisasjon som regnskapsfører<sup>10</sup>. Autorisert regnskapsfører uten oppdragsansvar har et selvstendig ansvar for at eget arbeid utføres på en ordentlig måte, i tråd med oppdragsavtalen og bestemmelser gitt i eller i medhold av lov.

Med *oppdragsansvarlig regnskapsfører* menes en autorisert regnskapsfører som i henhold til oppdragsavtalen er utpekt som ansvarlig for regnskapsføreroppdraget<sup>11</sup>.

Med *regnskapsfører* menes enhver person som utfører oppgaver på regnskapsføreroppdraget, herunder oppdragsansvarlig regnskapsfører og medarbeidere.

Med *regnskapsførervirksomhet* menes både enkeltpersonforetak og selskap som i næring fører regnskap for andre<sup>12</sup>.

Med *regnskapsførerselskap* menes selskap som nevnt i forrige avsnitt<sup>13</sup>. Begrepet inkluderer ikke enkeltpersonforetak.

### 1.2.3 Oppdragsgivers dokumentasjon

Med *oppdragsgivers dokumentasjon* menes dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag/ bokføringsgrunnlag) og dokumentasjon av balansen<sup>14</sup>.

Dokumentasjonen kan være mottatt fra eksterne parter, eller være utarbeidet av oppdragsgiver eller regnskapsførervirksomheten.

---

<sup>9</sup> Jf. regnskapsførerloven § 2 første ledd.

<sup>10</sup> Jf. regnskapsførerloven § 1.

<sup>11</sup> Jf. regnskapsførerloven § 6 annet ledd.

<sup>12</sup> Jf. regnskapsførerloven § 2 første ledd.

<sup>13</sup> Jf. regnskapsførerloven § 6.

<sup>14</sup> Jf. bokføringsloven § 10 og § 11 samt bokføringsforskriften kapittel 5, 6 og 8.

#### 1.2.4 Oppdragsgivers regnskapsmateriale

Med *oppdragsgivers regnskapsmateriale* menes oppdragsgivers oppbevaringspliktige regnskapsmateriale<sup>15</sup>.

#### 1.2.5 Oppdragsdokumentasjon

Med *oppdragsdokumentasjon* menes den dokumentasjon som regnskapsførervirksomheten utarbeider og oppbevarer for å dokumentere utførelsen av regnskapsføreroppdraget<sup>16</sup>.

#### 1.2.6 Faktureringsoppdrag

Med *faktureringsoppdrag* menes utstedelse av salgsdokumenter<sup>17</sup> og kreditnotaer<sup>18</sup> på vegne av oppdragsgiver.

#### 1.2.7 Faktureringsgrunnlag

Med *faktureringsgrunnlag* menes oppdragsgivers dokumentasjon som utgjør grunnlaget for utstedelse av salgsdokumenter (fakturering).

#### 1.2.8 Lønnsoppdrag

Med *lønnsoppdrag* menes oppdrag som omfatter

- registrering av lønnsgrunnlag,
- utarbeidelse av lønnsdokumentasjon,
- utarbeidelse av grunnlag for utbetaling av lønn, feriepenger, trekk og arbeidsgiveravgift, og/eller
- utarbeidelse og innsending av offentlige oppgaver på vegne av oppdragsgiver.

#### 1.2.9 Lønnsgrunnlag

Med *lønnsgrunnlag* menes oppdragsgivers dokumentasjon mv. som opplysningspliktige ytelser og trekk bygger på, herunder avtaler om lønn og naturalytelser, timelister, reiseregninger, skattekort, vedtak om utleggstrekk, kontingenter, forsikringstrekk mv.

#### 1.2.10 Lønsslipp, a-melding og sammenstillingsoppgave (årsoppgave) lønn

Med *lønsslipp* menes skriftlig oppgave/kvittering til arbeidstakeren over beregningsmåten for lønn, beregningsgrunnlaget for feriepenger og trekk som foretas.<sup>19</sup>

Med *a-melding* menes månedlig rapportering av lønns- og ansettelsesforhold til Skatteetaten, NAV og Statistisk sentralbyrå. A-melding A01 registreres direkte i Altinn, mens a-melding A02 sendes fra et lønns- og personalsystem. Med *a-melding tilbakemelding* (A03) menes tilbakemelding på innsendte opplysninger etter at a-meldingen er levert.<sup>20</sup>

Med *sammenstillingsoppgave (årsoppgave) lønn* menes en årlig sammenstilling fra arbeidsgiver til arbeidstaker over innrapporterte opplysninger om ytelser, forskuddstrekk og feriepengegrunnlag.<sup>21</sup>

#### 1.2.11 Lønnsdokumentasjon

Med *lønnsdokumentasjon* menes dokumentasjon for bokføring i regnskapssystemet av lønn og trekk mv.

<sup>15</sup> Jf. bokføringsloven § 13 første ledd, bokføringsforskriften og god bokføringskikk.

<sup>16</sup> Jf. regnskapsførerforskriften § 3-2.

<sup>17</sup> Jf. bokføringsforskriften delkapittel 5-1 og 5-2.

<sup>18</sup> Jf. bokføringsforskriften § 5-2-7 og GBS 1 Utstedelse av kreditnota.

<sup>19</sup> Jf. arbeidsmiljøloven § 14-15 femte ledd og skattebetalingsforskriften § 5-10-20 første ledd.

<sup>20</sup> Jf. a-opplysningsloven av 22.06.12 nr. 43 og a-opplysningsforskriften av 24.06.14 nr. 857.

<sup>21</sup> Jf. ligningsloven av 13.06.80 nr. 24 § 5-11 nr. 3 og § 5-12 nr. 2 bokstav d.

(bilag/bokføringsgrunnlag)<sup>22</sup>.

### 1.2.12 Betalingsoppdrag

Med betalingsoppdrag menes oppdrag hvor regnskapsførervirksomheten får adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto(er) med utbetalinger, eller legge betalingsforslag til godkjenning hos oppdragsgiver.

### 1.2.13 Betalingsgrunnlag

Med betalingsgrunnlag menes dokumentasjon av krav og andre rettsgrunnlag for utbetalinger, herunder kjøpsdokumenter (inngående fakturaer), lønningslister, offentlige oppgaver, utgående kreditnotaer som betinger utbetaling mv.

Betalingsgrunnlaget kan være mottatt fra eksterne parter eller være utarbeidet av oppdragsgiver eller regnskapsførervirksomheten.

### 1.2.14 Betalingsforslag

Med betalingsforslag menes oversikt over krav som skal belastes en bankkonto. Betalingsforslag kan benevnes remitteringsliste, remitteringsforslag, bankliste for lønninger etc.

### 1.2.15 Årsoppgjørsoppdrag

Med *årsoppgjørsoppdrag* menes regnskapsføreroppdrag som innebærer utarbeidelse av årsregnskap og/eller ligningsoppgaver.

### 1.2.16 Rene rapporteringsoppdrag

Med *rene rapporteringsoppdrag* menes regnskapsføreroppdrag som ikke omfatter løpende bokføring, kun bistand med utarbeidelsen av pliktig regnskapsrapportering<sup>23</sup>.

**Kommentert [JTK2]:** Nye definisjoner av betydning for reguleringen av betalingsoppdrag i punkt 5.7. Remittering som begrep benyttes ikke i standarden, og er derfor heller ikke definert.

## 2 Forutsetninger for å kunne påta seg regnskapsføreroppdrag

### 2.1 Rutiner og intern kontroll

Regnskapsførervirksomheten skal drives forsvarlig, og til enhver tid ha nødvendige interne rutiner som sikrer at oppdragsavtalen og krav gitt i eller i medhold av lov etterleves, samt at oppdragsgiveres og regnskapsførervirksomhetens egne interesser ivaretas. Rutinene skal være nedfelt skriftlig hvis dette er viktig for å sikre gjennomføring. Regnskapsførervirksomheten skal kunne begrunne hvorfor interne rutiner, intern kontroll og opplegget for oppdragsutførelse for øvrig anses forsvarlig.

Regnskapsførervirksomheten skal etablere forsvarlige interne kontroll- og kommunikasjonsrutiner som sikrer oppfyllelse av plikter etter hvitvaskingsloven<sup>24</sup>.

Regnskapsførselskaper skal ha risikostyring og internkontroll som minst tilfredsstiller kravene i risikostyringsforskriften<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> Jf. bokføringsforskriften § 5-6. For ikke bokføringspliktige oppdragsgivere gjelder tilsvarende krav til lønningsregnskap etter skattebetalingsforskriften av 21.12.07 nr. 1766 § 5-11-2.

<sup>23</sup> Jf. bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1.

<sup>24</sup> Lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. av 06.03.09 nr. 11.

<sup>25</sup> Forskrift om risikostyring og internkontroll av 22.09.08 nr. 1080.

Regnskapsførervirksomheten bør søke å ha ensartede rutiner for samtlige oppdragsgivere. Antall medarbeidere, medarbeidernes kompetanse og oppdragenes kompleksitet er faktorer som bør tas hensyn til ved etablering og dokumentasjon av interne rutiner og intern kontroll. Også i regnskapsførervirksomheter med få eller ingen ansatte er det viktig at interne rutiner dokumenteres, og de bør derfor nedfelles skriftlig. Dette reduserer blant annet sårbarhetsrisikoen dersom oppdragsansvarlig regnskapsfører settes ut av stand til å delta i arbeidet<sup>26</sup>. I små regnskapsførervirksomheter med få ansatte og enkle oppdrag og systemer vil rutinebeskrivelsene kunne være enklere og mer kortfattet enn i større regnskapsførervirksomheter med flere ansatte og mer kompliserte oppdrag og systemer.

Risikostyringsforskriften gjelder kun regnskapsførerselskaper, men også enkeltpersonforetak bør gjennomføre risikostyring og internkontroll som beskrevet i forskriftens § 6 og § 7.

## 2.2 Innhenting av uttalelse om nytt oppdrag

Ved overtagelse av oppdrag fra en annen regnskapsfører skal ny regnskapsfører be om en uttalelse om oppdragsforholdet fra tidligere regnskapsfører. Oppdragsgiver skal orienteres om at en slik uttalelse innhentes. Slik uttalelse skal innhentes før ny regnskapsfører inngår oppdragsavtale med oppdragsgiver. Forespørsel til tidligere regnskapsfører skal likevel ikke skje før oppdragsgiveren har akseptert ny regnskapsførers tilbud om utførelse av regnskapsførertjenester.

Tidligere regnskapsfører skal, når ny regnskapsfører ber om det, gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget<sup>27</sup>. Tidligere regnskapsfører skal i sin uttalelse minimum opplyse om forhold knyttet til oppdragsutførelsen som innebærer mislighold av oppdragsavtalen eller brudd på krav gitt i eller i medhold av lov. Tidligere regnskapsfører skal avgi sin uttalelse uten ugrunnet opphold, normalt innen 14 dager etter mottak av forespørselen fra ny regnskapsfører.

Begge regnskapsførere skal dokumentere slik korrespondanse i oppdragsdokumentasjonen, enten i form av skriftlig uttalelse eller som notater fra samtale.

Anmodning om uttalelse fra tidligere regnskapsfører kan unnlates dersom ny regnskapsfører har god kunnskap om oppdragsgiver og dennes regnskapsførsel. Det samme gjelder for kortvarige oppdrag, samt for oppdrag med begrenset omfang, der en uttalelse fra tidligere regnskapsfører ikke forventes å ha betydning for oppdragsutførelsen. De vurderinger som medfører at uttalelse fra tidligere regnskapsfører ikke innhentes, skal dokumenteres i oppdragsdokumentasjonen.

Uttalelsen kan gis av tidligere regnskapsfører uten hinder av taushetsplikten<sup>28</sup>. Innholdet i uttalelsen fra tidligere regnskapsfører kan videreformidles til oppdragsgiveren.

## 2.3 Risikobasert kundekontroll

Den som etablerer et oppdrag på vegne av regnskapsførervirksomheten skal sørge for at det foretas risikobasert kundekontroll etter hvitvaskingsloven av oppdragsgiver, kontaktperson og reelle rettighetshavere<sup>29</sup>, herunder påse at den fremlagte dokumentasjonen er tilstrekkelig som legitimasjon.<sup>30</sup>

Regnskapsførervirksomheten skal løpende følge opp eksisterende kundeforhold, og oppdatere dokumentasjon og opplysninger om kunder<sup>31</sup>.

<sup>26</sup> Jf. også punkt 2.5 om kapasitetsmessig sårbarhet, herunder inngåelse av bistandsavtale med en annen regnskapsfører.

<sup>27</sup> Jf. regnskapsførerforskriften § 3-1 annet ledd.

<sup>28</sup> Jf. regnskapsførerloven § 10 tredje ledd.

<sup>29</sup> Jf. hvitvaskingsloven § 2 nr. 3

<sup>30</sup> Jf. hvitvaskingsloven § 5.

<sup>31</sup> Jf. hvitvaskingsloven § 14.



## 2.4 Honorarer

**Regnskapsførervirksomheten skal på forespørsel fra oppdragsgiver gjøre rede for sin honorarberegning.**

Redegjørelsen kan være på overordnet nivå, og behøver ikke å vise timer pr. ansatt pr. dag. Ved fastprisavtaler er det ikke nødvendig å redegjøre for honorarberegningen, da honoraret følger direkte av oppdragsavtalen.

## 2.5 Kapasitet

**Regnskapsførervirksomheten skal ha tilstrekkelig kapasitet til å utføre sine oppdrag i samsvar med oppdragsavtaler og krav gitt i eller i medhold av lov.**

**Antall autoriserte regnskapsførere i virksomheten skal være tilstrekkelig til at det kan gjennomføres forsvarlig kvalitetskontroll i henhold til kapittel 7.**

**Regnskapsførervirksomheten skal vurdere sin kapasitetsmessige sårbarhet, og eventuelt iverksette tiltak slik at oppdragsgivere og egen virksomhet blir minst mulig skadelidende ved situasjoner hvor kapasiteten er lavere enn normalt.**

Et eksempel på tiltak mot kapasitetsmessig sårbarhet i regnskapsførervirksomheter med få ansatte kan være å ha en bistandsavtale med annen regnskapsførervirksomhet.

## 2.6 Kompetanse

**Regnskapsførervirksomheten skal ha tilstrekkelig kompetanse til å utføre sine oppdrag i samsvar med oppdragsavtaler og krav gitt i eller i medhold av lov.**

**Regnskapsførervirksomheten skal kun påta seg rådgivningsoppgaver dersom virksomheten har egen eller innleid kompetanse på det aktuelle området. Regnskapsførervirksomheten skal ikke påta seg oppgaver i strid med domstollovens bestemmelse om rettshjelpsvirksomhet<sup>32</sup>.**

Regnskapsfører bør i alminnelighet stille seg disponibel for oppdragsgiver i spørsmål relatert til regnskapet og annet som naturlig hører til regnskapsføreroppdraget, herunder blant annet regnskapsanalyser, kalkulasjoner, driftsplanlegging, budsjettering, og skatte- og avgiftsspørsmål inklusive klager og endringssaker.

Dersom forutsetningene for å bistå oppdragsgiver ikke er til stede, bør oppdragsgiver anbefales å søke kompetent bistand.

## 2.7 Taushetsplikt

### 2.7.1 Taushetsplikt og taushetserklæring

**Regnskapsførervirksomhetens medarbeidere skal bevare taushet om opplysninger de får kjennskap til ved utføring av oppdrag<sup>33</sup>.**

**Regnskapsførervirksomheten skal sørge for at samtlige medarbeidere avgir skriftlig taushetserklæring.**

<sup>32</sup> Jf. domstolloven av 13.08.15 nr. 5 § 218, jf. likevel bestemmelsens femte ledd som lyder: "Rettshjelp kan ytes av enhver i den utstrekning rettshjelpen er nødvendig for å yte god og fullstendig hjelp i annen virksomhet. Slik rettshjelp kan også ytes uten tilknytning til oppdrag innen hovedvirksomheten."

<sup>33</sup> Jf. regnskapsførerloven § 10.

**Det samme gjelder andre som har tilgang til oppdragsgivers regnskapsmateriale hos regnskapsførervirksomheten og/eller til regnskapsførervirksomhetens oppdragsdokumentasjon.**

Taushetsplikten er varig. Den gjelder således også etter at oppdraget for oppdragsgiver er avsluttet, og etter at en medarbeider i regnskapsførervirksomheten har avsluttet sitt arbeidsforhold. Begrepet "medarbeidere" omfatter i tillegg til autoriserte regnskapsførere og medarbeidere som deltar i oppdragsutførelsen (regnskapsmedarbeidere) også administrativt personale, renholdere og andre, herunder innleid personell.

Dersom innleid personell som ikke deltar i oppdragsutførelsen har undertegnet taushetserklæring hos sin arbeidsgiver, kan det unnlates å utarbeide ytterligere taushetserklæring hos regnskapsførervirksomheten. Eksempler på dette kan være renholdere, vektere mv. Imidlertid må dette begrenses til de tilfellene hvor regnskapsførervirksomheten kan dokumentere at det er undertegnet slik taushetserklæring.

Taushetsplikten gjelder ikke hvor unntak følger av regnskapsførerloven, særlovgivning, oppdragsavtalen eller etter tillatelse fra oppdragsgiver, herunder i følgende tilfeller:

- En regnskapsfører som foretar kontroll av en annen regnskapsførers regnskapsføreroppdrag, kan i forbindelse med denne kontrollen gis opplysninger og dokumentasjon<sup>34</sup>.
- Tidligere regnskapsfører plikter å gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget dersom ny regnskapsfører spør om dette<sup>35</sup>.
- Regnskapsførervirksomheten er pålagt å gi offentlige kontrollmyndigheter nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet, samt stille til disposisjon utstyr og programvare til dette<sup>36</sup>. Denne plikten er likevel begrenset til det arbeid regnskapsførervirksomheten har utført, samt det materiale og de systemer som regnskapsførervirksomheten rår over. Bistanden ytes uten vederlag fra kontrollmyndighetene.
- Regnskapsførervirksomheten er pålagt å vederlagsfritt bistå gjeldsnemnd og bostyrer med opplysninger om skyldnerens regnskaps- og forretningsførsel<sup>37</sup>. Denne bistandsplikten gjelder kun allerede utførte oppgaver for skyldneren (oppdragsgiver). Bistandsplikten avgrenses til å gi faktiske opplysninger til gjeldsnemnd og bostyrer om skyldnerens regnskaps- og forretningsførsel, uten å gjennomføre ytterligere vurderinger.
- Regnskapsfører kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester for domstol, eller for politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak<sup>38</sup>.
- Regnskapsfører kan underrette politiet dersom det i forbindelse med regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling<sup>39</sup>.
- Dersom undersøkelser ikke avkrefter en mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller terrorfinansiering, skal regnskapsførervirksomheten oversende opplysninger til Økokrim om den aktuelle transaksjonen og om de forhold som har medført mistanke<sup>40</sup>.

Oppdragsavtalen skal regulere hvem hos oppdragsgiver som skal gis informasjon, jf. punkt 3.2.

Taushetsplikten er likevel ikke til hinder for at regnskapsfører kan gi informasjon til personer som har eget ansvar for oppdragsgivers regnskapsførsel. Dette gjelder for eksempel innehaver av enkeltpersonforetak, deltakere i ansvarlige selskaper og daglig leder og styret (det samlede styret, ikke enkeltstående

<sup>34</sup> Jf. regnskapsførerloven § 10 annet ledd.

<sup>35</sup> Se punkt 2.2., jf. regnskapsførerloven § 10 tredje ledd og regnskapsførerforskriften § 3-1 annet ledd.

<sup>36</sup> Jf. bokføringsloven § 14 annet ledd.

<sup>37</sup> Jf. konkursloven av 08.06.84 nr. 58 § 18a og § 101.

<sup>38</sup> Jf. regnskapsførerloven § 10 fjerde ledd.

<sup>39</sup> Jf. regnskapsførerloven § 10 femte ledd.

<sup>40</sup> Jf. hvitvaskingsloven § 20 første ledd, jf. § 18.

styremedlemmer)<sup>41</sup>.

### 2.7.2 Ekstern bistand

**Dersom regnskapsfører ved utførelse av sitt oppdrag har behov for å referere et saksforhold eller annen informasjon om oppdragsgiver i samtale eller skriftlig overfor en tredjepart, skal omtalen være av en slik anonym karakter at tredjepart ikke kan forstå hvilken oppdragsgiver saksforholdet gjelder.**

## 2.8 Program- og maskinvare

### 2.8.1 Bruksrettigheter

**Regnskapsførervirksomheten skal ha lovlig bruksrett til all programvare som benyttes i virksomheten.**

### 2.8.2 Oppdragsgivers tilgang til regnskapsførervirksomhetens regnskapssystem

**Dersom oppdragsgiver skal ha tilgang til regnskapsførervirksomhetens regnskapssystem skal omfanget av tilgangen avtales. Regnskapsførervirksomheten skal sørge for tilgangskontroller, slik at oppdragsgivers tilgang ikke blir mer omfattende enn det som følger av avtalen.**

Formålet med kravet til avtaleregulering og tilgangskontroller er å forhindre urettmessige tillegg, endringer eller slettinger i bokførte opplysninger, dokumentasjon mv. Reguleringen kan skje i oppdragsavtalen, som et vedlegg til denne, gjennom bekreftelser pr. e-post eller på annen skriftlig måte.

Regnskapsførervirksomheten er ikke ansvarlig for bokførte opplysninger, dokumentasjon mv. som utarbeides av oppdragsgiver innenfor de avtalte tilganger. Dette bør fremgå av avtalen mellom oppdragsgiver og regnskapsførervirksomheten.

### 2.8.3 Regnskapsførers arbeid i oppdragsgivers regnskapssystem

**Dersom regnskapsfører utfører sitt oppdrag i oppdragsgivers regnskapssystem er regnskapsførervirksomheten ikke ansvarlig for eventuelle tillegg, endringer eller slettinger som gjennomføres av oppdragsgiver.**

I de tilfeller hvor oppdraget utføres i oppdragsgivers regnskapssystem har oppdragsgiver normalt full tilgang til alle bokførte opplysninger, dokumentasjon mv. Oppdragsgiver vil derfor være ansvarlig for at bokførte opplysninger, dokumentasjon mv. som utarbeides av regnskapsførervirksomheten ikke endres eller slettes urettmessig. Dette bør fremgå av avtale mellom oppdragsgiver og regnskapsførervirksomheten.

### 2.8.4 Vedlikehold

**Programvare som regnskapsførervirksomheten benytter under oppdragsutførelsen skal være oppdatert, slik at krav gitt i eller i medhold av lov kan overholdes.**

### 2.8.5 IT-sikkerhet

**Regnskapsførervirksomheten skal sørge for betryggende sikring av program- og maskinvare mot urettmessig tilgang, endring, sletting, tap og ødeleggelse av data. Det skal gjennomføres tiltak som gir betryggende sikring av integritet, tilgjengelighet og konfidensialitet knyttet til lagrede data.<sup>42</sup>**

<sup>41</sup> Jf. blant annet selskapsloven av 21.06.85 nr. 83 § 2-24 og § 3-14, aksjeloven av 13.06.97 nr. 44 § 6-12 tredje ledd og § 6-14 fjerde ledd, og allmennaksjeloven av 13.06.97 nr. 45 § 6-12 tredje ledd og § 6-14 fjerde ledd.

<sup>42</sup> Jf. blant annet bokføringsloven § 4 nr. 9 og § 13 tredje ledd, NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale, regnskapsførerforskriften § 3-2 tredje ledd, risikostyringsforskriften § 2 og § 7 annet ledd, samt personopplysningsloven av 14.04.00 nr. 31 § 13 og personopplysningsforskriften av 15.12.00 nr. 1265 kapittel 2.

Regnskapsførervirksomheten skal ha en oppdatert og testet **katastrofeplanberedskapsplan** for å kunne håndtere **driftsproblemer** **vesentlige driftsavbrudd** knyttet til program- og maskinvare.

Eksempler på sikringstiltak kan være (ikke uttømmende)

- tilgangskontroller (for eksempel brukernavn og passord for pålogging)
- sikkerhetskopiering
- virusbeskyttelse
- brannmur
- ikke å åpne ukjent innhold (for eksempel i e-post, lenker til ukjente nettsteder, på minnepinne mv.)
- å oppdatere programvare, herunder operativsystem, virusprogramvare mv.
- å begrense adgangen til å koble til andre enheter (for eksempel mobiltelefoner, nettbrett mv.)

En **katastrofeplanberedskapsplan** er en plan som beskriver varslingsrutiner, ansvar og oppgaver hvis det oppstår en situasjon **der med vesentlige driftsavbrudd i IT-systemene blir satt ut av spill. Katastrofeplanen, Beredskapsplanen** må oppdateres og testes for å sikre at løsningene virker som forutsatt i en situasjon med **driftsproblemer** **vesentlige driftsavbrudd**.

## 2.8.6 Ekstern drift av virksomhetskritisk IKT

Når eksterne leverandører velges for drift av virksomhetskritisk IKT for regnskapsførervirksomheten, skal det i avtale med leverandøren sikres at regnskapsførervirksomheten oppfyller krav til informasjonsbehandling, dokumentasjon, oppbevaring og drift gitt i eller i medhold av lov<sup>43</sup>. Avtalen skal sikre at regnskapsførervirksomheten gis rett til å kontrollere de av leverandørens aktiviteter som er knyttet til avtalen, samt sikre håndtering av taushetsbelagt informasjon.

Det skal videre avtales at de som fører tilsyn med regnskapsførervirksomheten gis tilgang til opplysninger fra og tilsyn med leverandøren der disse finner det nødvendig som ledd i tilsynet med regnskapsførervirksomheten.

Det skal fremgå av avtalen hvor oppdragsgiveres regnskapsmateriale og regnskapsførervirksomhetens oppdragsdokumentasjon oppbevares (hvor fysiske oppbevaringsmedier befinner seg). Regnskapsførervirksomheten skal der det er aktuelt informere oppdragsgivere om hvor deres regnskapsmateriale oppbevares<sup>44</sup>.

Selv om eksterne leverandører velges for drift av IKT er det regnskapsførervirksomheten selv som har det formelle ansvaret for informasjonsbehandling, dokumentasjon, oppbevaring og drift<sup>45</sup>.

Virksomhetskritisk IKT omfatter både maskin- og programvare, for eksempel regnskaps-, fakturerings-, lønns- og årsoppgjørssystem. Regnskapsførervirksomhetens kontrollrett kan utøves av regnskapsførervirksomheten selv eller ved innleid bistand.

Avtalen med leverandøren må blant annet etterleve kravet til en databehandleravtale som regulerer behandling av personopplysninger, plikt til å gjennomføre sikringstiltak mv.<sup>46</sup>

Ved arbeid i oppdragsgivers IKT-systemer gjelder ikke kravene over for disse systemene, men Finanstilsynet

<sup>43</sup> Jf. blant annet bokføringsloven § 13 og bokføringsforskriften kapittel 7, regnskapsførerloven § 10, regnskapsførerforskriften § 3-2, risikostyringsforskriften § 5 og personopplysningsloven § 15.

<sup>44</sup> Jf. bokføringsloven § 13, bokføringsforskriften § 7-4 og § 7-5, og forskrift om oppbevaring av regnskapsmateriale i EØS av 03.06.10 nr. 759.

<sup>45</sup> Jf. blant annet risikostyringsforskriften § 5.

<sup>46</sup> Jf. personopplysningsloven § 15.

**Kommentert [JTK3]:** Det kom tilbakemeldinger om at begrepet «katastrofe» assosieres med hendelser som naturkatastrofer og terrorhandlinger, og dermed er lite egnet her. Dette endres derfor til det noe mer nedtonete «beredskapsplan». I tillegg erstattes «driftsproblemer» med «driftsavbrudd», all den tid kravet til beredskapsplan er ment å gjelde i de tilfeller IT-systemene blir satt helt ut av spill.

Det innføres også et vesentlighetsbegrep, slik at det kun er vesentlige driftsavbrudd som omfattes av beredskapsplanen. Mindre (uvesentlige) driftsavbrudd håndteres løpende, uten behov for en beredskapsplan. Hva som er vesentlig må defineres og avgrenses i beredskapsplanen.

har likevel rett til innsyn i oppdragsgivers regnskapsdata og regnskapsmateriale<sup>47</sup>. Det samme gjelder andre som gjennomfører kvalitetskontroll av regnskapsførervirksomheten etter avtale med Finanstilsynet.

### 2.8.7 Bytte av programvare

Ved bytte av programvare skal regnskapsførervirksomheten ivareta krav til oppbevaring og sikring av oppdragsgivers regnskapsmateriale som er i regnskapsførervirksomhetens besittelse<sup>48</sup>, samt av regnskapsførervirksomhetens oppdragsdokumentasjon<sup>49</sup>. Det samme gjelder krav til kontrollspor<sup>50</sup> og eventuelt elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger i 3,5 år etter regnskapsårets slutt<sup>51</sup>.

Dette omfatter blant annet

- sikring mot urettmessig sletting (tilgjengelighet)
- sikring mot urettmessig endring (integritet)
- sikring mot urettmessig tilgang (konfidensialitet)
- mulighet for enkel gjenfinning
- lesbarhet og mulighet for etterkontroll
- mulighet for utskrift på papir ved elektronisk oppbevaring

Regnskapsførervirksomheten bør sørge for avtaler med programvareleverandør som sikrer tilgang til oppdragsgivers oppbevaringspliktige regnskapsmateriale og regnskapsførervirksomhetens oppdragsdokumentasjon i hele oppbevaringsperioden<sup>52</sup>.

## 2.9 Forsikring

Regnskapsførervirksomheten skal løpende vurdere sine samlede forsikringsbehov.

Sentralt i vurderingen står behovet for å sikre at regnskapsførervirksomheten ikke direkte eller indirekte påfører sine oppdragsgivere økonomisk skade. En profesjonsansvarsforsikring<sup>53</sup> er et viktig virkemiddel i så måte. Ved betalingsoppdrag bør ~~det regnskapsførervirksomheten~~ i tillegg ~~vurderes~~ vurdere å utvide forsikringsdekningen med kriminalitetsforsikring<sup>54</sup>, samt å informere oppdragsgiver om regnskapsførervirksomheten har slik forsikring eller ikke. Videre bør rekonstruksjons- og avbruddsforsikring vurderes.

**Kommentert [JTK4]:** Informasjon om regnskapsfører har kriminalitetsforsikring eller ikke kan gis i oppdragsavtale, fullmakt eller på annen måte. Dette kan være nyttig informasjon for oppdragsgiver ved vurdering av risikoen ved å sette ut betalingsoppdraget til en ekstern regnskapsfører.

## 3 Oppdragsavtale og fullmakter

### 3.1 Avtaleplikt

Regnskapsfører skal inngå skriftlig oppdragsavtale med alle oppdragsgivere og på alle regnskapsføreroppdrag<sup>55</sup>. Det skal inngås separat oppdragsavtale med hver enkelt juridisk enhet.

Det kan inngås en konsernavtale som kan dekke flere datterselskaper<sup>56</sup>, forutsatt at det foreligger en oversikt over de selskaper avtalen omfatter. Dersom oppdragsavtalen ikke er likelydende for alle selskapene som omfattes, må det fremgå klart av avtalen hvilke betingelser som gjelder for det enkelte

<sup>47</sup> Jf. regnskapsførerloven § 12.

<sup>48</sup> Jf. bokføringsloven § 4 nr. 9 og § 13, bokføringsforskriften kapittel 7 og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale.

<sup>49</sup> Jf. regnskapsførerforskriften § 3-2.

<sup>50</sup> Jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6, og NBS 2 Kontrollsporet.

<sup>51</sup> Jf. bokføringsloven § 13b, bokføringsforskriften § 7-7 og NBS 3 Elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år.

<sup>52</sup> Jf. bokføringsloven § 13 annet ledd, bokføringsforskriften § 7-3 og regnskapsførerforskriften § 3-2 annet ledd.

<sup>53</sup> Tidligere formueskadeforsikring.

<sup>54</sup> Tidligere underslagsforsikring.

<sup>55</sup> Jf. regnskapsførerloven § 3.

<sup>56</sup> Jf. regnskapsloven § 1-3.

selskap.

For kortvarige enkeltoppdrag kan det aksepteres å benytte for eksempel en e-post med beskrivelse av oppdraget, sammen med aksept fra oppdragsgiver. Dette må vurderes konkret basert på oppdragets karakter og varighet.

### 3.2 Krav til oppdragsavtalens innhold

Oppdragsavtalen skal angi hvilke av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og/eller bokføringslovgivningen som regnskapsfører har påtatt seg å utføre, samt hvilke oppgaver og opplysninger som skal utarbeides på vegne av oppdragsgiver<sup>57</sup>. Andre oppdrag enn regnskapsføreroppdrag skal også nedfelles i oppdragsavtale. Dette gjelder enhver selvstendig oppgave som regnskapsførervirksomheten forplikter seg til å utføre mot betaling i kombinasjon med regnskapsføreroppdrag.

Oppdragsavtalen skal angi tidsfrister for oppdragsgivers innlevering av dokumentasjon, samt for regnskapsførers oppdragsutførelse og rapportering.

Oppdragsavtalen skal utpeke den autoriserte regnskapsføreren som er ansvarlig regnskapsfører for oppdraget på vegne av regnskapsførerselskapet<sup>58</sup>.

Oppdragsavtalen skal regulere hvordan personopplysninger skal behandles, samt angi at det skal gjennomføres sikringstiltak som sørger for tilfredsstillende informasjonssikkerhet<sup>59</sup>.

Oppdragsavtalen skal regulere hvem hos oppdragsgiver som skal gis informasjon.

Oppdragsavtalen skal ikke gi oppdragsgiver inntrykk av at oppdragsgivers eget ansvar reduseres gjennom bruk av regnskapsfører.

Det er særlig viktig med en konkret angivelse av regnskapsførers oppgaver i de tilfeller hvor deler av regnskapsarbeidet utføres av andre, for eksempel oppdragsgiver selv eller en annen regnskapsfører.

Også for andre oppdrag som ikke utføres i kombinasjon med regnskapsføreroppdrag bør det inngås skriftlige avtaler.

Ved betalingsoppdrag bør oppdragsavtalen eller vedlegg til denne inneholde en beskrivelse av rutine for gjennomføring av betalingsoppdraget, både hos oppdragsgiver og regnskapsførervirksomheten, herunder rutiner for godkjenning og utbetaling.

### 3.3 Angivelse av partene og underskrifter

Oppdragsavtalen skal gi en dekkende og klargjørende beskrivelse av avtalens parter, i samsvar med foretaks- og selskapsrettslige begreper.

De som kan forplikte partene etter ordinær avtale- og selskapsrett skal underskrive avtalen.

I de tilfeller der oppdragsgiver har mottatt korrekt og dekkende avtale underskrevet av regnskapsførervirksomheten, og et samarbeid i tråd med avtalen er innledet, kan det avtalerettslig legges

<sup>57</sup> Jf. regnskapsførerloven § 2 første ledd.

<sup>58</sup> Jf. regnskapsførerloven § 6 annet ledd.

<sup>59</sup> Jf. personopplysningsloven § 13 og § 15 og personopplysningsforskriften kapittel 2..

**Kommentert [JTK5]:** Ved betalingsoppdrag er det særlig behov for klargjøring av rutine, blant annet fordi risikoen for reelle økonomiske konsekvenser ved feilbetalinger, underslag mv. er høy. Dette gjelder blant annet rutiner for arbeidsdeling, godkjenning og gjennomføring av utbetaling. Rutinebeskrivelsen vil omfatte både oppdragsgivers og regnskapsførers oppgaver og ansvar. Det anbefales derfor at disse rutinene tas inn i oppdragsavtalen eller vedlegg til denne.

En slik rutinebeskrivelse i tilknytning til oppdragsavtalen vil kunne dekke behovet for rutiner for betalingsoppdrag hos regnskapsfører etter punkt 2.1 og 5.7.1, og være et grunnlag for vurdering av oppdragsgivers rutiner etter punkt 5.2 og 5.7.2. Det stilles imidlertid heller ikke der et absolutt krav om skriftlighet.

til grunn at avtaleteksten er akseptert av oppdragsgiveren ved konkludent adferd<sup>60</sup>.

Regnskapsførervirksomheten bør likevel arbeide for at oppdragsavtalen blir underskrevet av oppdragsgiver, blant annet for å forhindre strid rundt oppsigelsesfrister og andre forhold som fremgår av avtalen. Blir ikke oppdragsavtalen undertegnet, risikerer regnskapsførervirksomheten at bestemmelser om mislighold og oppsigelse ikke kan gjøres gjeldende overfor oppdragsgiver.

**Kommentert [JTK6]:** Presiserer viktigheten av en underskrevet oppdragsavtale også for å begrense regnskapsførers egen risiko.

### 3.4 Endringer i avtaleperioden

**Regnskapsførervirksomheten skal løpende påse at oppdragsavtalen er dekkende for oppdraget. Ved endringer i krav gitt i eller i medhold av lov skal regnskapsførervirksomheten sørge for nødvendige endringer i oppdragsavtalen.**

Oppdragsavtalen er et levende dokument, som ofte ikke kan stå uendret i hele oppdragets levetid. Det er i mange tilfeller ikke tilstrekkelig kun å utarbeide en oppdragsavtale ved etablering av oppdraget; oppdragsavtalen må holdes å jour med endringer i avtaleparter, oppgaver, regelverk mv.

Ved mindre endringer er det ikke nødvendig å utarbeide ny oppdragsavtale. Det kan i stedet gjøres påtegninger på eksisterende oppdragsavtale, utarbeides et tillegg til denne, eller redegjøres for endringen i et brev eller en e-post til oppdragsgiver. Et eksempel på en slik mindre endring er bytte av oppdragsansvarlig regnskapsfører. Dokumentasjon av endringen oppbevares sammen med oppdragsavtalen, som en del av oppdragsdokumentasjonen.

### 3.5 Mislighold

**Dersom oppdragsgiver vesentlig misligholder sine plikter etter oppdragsavtalen, slik at regnskapsførervirksomheten ikke er i stand til å produsere eller gi grunnlag for avtalt pliktig regnskapsrapportering<sup>61</sup>, skal regnskapsførervirksomheten frasi seg oppdraget.<sup>62</sup>**

**Heving av oppdragsavtalen skal skje ved skriftlig erklæring (hevingserklæring).**

Både regnskapsførervirksomheten og oppdragsgiver kan heve oppdragsavtalen ved vesentlig mislighold. Heving av oppdragsavtalen skjer uavhengig av oppsigelsesfristene i avtalen.

Eksempler på mislighold fra regnskapsførervirksomhetens side kan være at

- oppdraget i vesentlig grad ikke er utført i henhold til krav gitt i eller i medhold av lov
- frister for rapportering ikke er overholdt, og rapportering fortsatt ikke har skjedd etter at skriftlig varsel er mottatt fra oppdragsgiver

Eksempler på mislighold fra oppdragsgivers side kan være at

- oppdragsgiver ikke har betalt regnskapsførervirksomhetens honorarkrav ved forfall, og betaling heller ikke har skjedd etter skriftlig purring
- regnskapsførervirksomheten ikke gis mulighet til å utføre sitt oppdrag i henhold til oppdragsavtalen eller bestemmelser gitt i eller i medhold av lov, for eksempel ved at regnskapsfører ikke mottar nødvendig dokumentasjon fra oppdragsgiver
- regnskapsførervirksomheten blir forsøkt pålagt å utføre oppdraget i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av lov

<sup>60</sup> Adferd som er rettslig bindende.

<sup>61</sup> Jf. bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1.

<sup>62</sup> Jf. regnskapsførerforskriften § 3-1 tredje ledd.

### 3.6 Fullmakter

Når regnskapsførervirksomheten skal opptre overfor tredjemann på oppdragsgivers vegne, skal det foreligge skriftlig fullmakt fra oppdragsgiver<sup>63</sup>.

For hvert oppdrag skal det foreligge en oversikt over hvilke fullmakter regnskapsførervirksomheten innehar og hvilke fysiske personer fullmaktene omfatter.

Regnskapsførervirksomheten skal påse at fullmakter tilbakekalles ved opphør av oppdrag eller arbeidsforhold, eller når fullmakten skal overføres til andre i regnskapsførervirksomheten.

Det er ikke tilstrekkelig med delegering av tilganger for eksempel i bank og Altinn; det må foreligge en særskilt skriftlig fullmakt fra oppdragsgiver.

**Fullmakt** Alle typer fullmakter kan lyde på fysisk persons navn eller på en funksjon, forutsatt at funksjonen innehas av en spesifikk person (for eksempel daglig leder eller oppdragsansvarlig regnskapsfører). Det kan fremgå at fullmaktshaveren kan delegere fullmakten til andre i regnskapsførervirksomheten.

Regnskapsfører kan etter fullmakt underskrive offentlige oppgaver<sup>64</sup> på vegne av oppdragsgiver. Fullmakten bør i så tilfelle begrense regnskapsførers ansvar til at oppgavene er i overensstemmelse med bokførte opplysninger. Fullmaktsgiver har uansett fullt ansvar overfor den aktuelle myndighet for at innsendt informasjon er riktig. Fullmakt til elektronisk oppgavelevering kreves også ved utfylling av oppgaver, selv om regnskapsfører ikke foretar signering/innsending.

~~Det kan fremgå av fullmakten at fullmaktshaveren kan delegere fullmakten til andre i regnskapsførervirksomheten.~~

**En bankfullmakt bør angi kontonummer for de bankkontoer som omfattes av fullmakten, samt eventuelle begrensninger i fullmakten (for eksempel at den kun skal gjelde enkelte typer utbetalinger).**

Tilbakekallelse av fullmakt som lyder på fysiske personer kan unnlates dersom det i fullmakten står at den kun gjelder så lenge personen er ansatt i regnskapsførervirksomheten.

Når en fullmakt ikke lenger er gjeldende, bør regnskapsførervirksomheten sørge for at tilganger i for eksempel bank og Altinn fjernes.

## 4 Oppdragsgivers regnskapsmateriale

### 4.1 Orden

Dersom oppdragsgivers regnskapsmateriale ikke er ordnet ved mottak skal regnskapsmaterialet returneres til og ordnes av oppdragsgiver eller ordnes av regnskapsfører, i samsvar med det som følger av oppdragsavtalen.

Kravet til orden gjelder både regnskapsmateriale på papir og elektronisk regnskapsmateriale<sup>65</sup>.

<sup>63</sup> Jf. også avtaleloven av 31.05.18 nr. 4 kapittel 2.

<sup>64</sup> For eksempel ligningsoppgaver, omsetningsoppgaver, a-meldinger, særavgiftsoppgaver mv., jf. blant annet bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1.

<sup>65</sup> Jf. bokføringsloven § 13 tredje ledd.

**Kommentert [JTK7]:** Fullmakter som lyder på funksjon og delegering av fullmakter er temaer som hører naturlig sammen, og disse er derfor nå slått sammen til ett avsnitt.

Det presiseres tydeligere at alle typer fullmakter kan lyde på funksjon, også bankfullmakter.

**Kommentert [JTK8]:** For å kunne vurdere om regnskapsfører har handlet innenfor sine fullmakter er det sentralt å kunne dokumentere hvor vide eller snevre disse har vært, herunder hvilke kontoer regnskapsfører har kunnet disponere og hvilke typer utbetalinger regnskapsfører har kunnet utføre. Dette er likevel ikke et absolutt krav; oppdragsgiver har rett til å gi regnskapsfører ubegrenset bankfullmakt. En slik løsning anbefales imidlertid ikke.



## 4.2 Oppbevaring

Regnskapsførervirksomheten skal sørge for ordnet og betryggende sikret oppbevaring<sup>66</sup> av oppdragsgivers regnskapsmateriale så lenge regnskapsførervirksomheten er i besittelse av dette.

Når oppdragsgivers regnskapsmateriale er i regnskapsførervirksomhetens besittelse skal regnskapsførervirksomheten sørge for at krav til kontrollspor mellom dokumentasjon, bokføring/spesifikasjoner og pliktig regnskapsrapportering etterleves i hele oppbevaringsperioden<sup>67</sup>.

## 4.3 Oversikt over mottak og utlevering

Regnskapsførervirksomheten skal føre oversikt over mottak og utlevering av oppdragsgivers regnskapsmateriale.

Ved løpende mottak av regnskapsmateriale skal oversikten minst angi det tidspunkt hvor regnskapsfører stenger regnskapsperioden for bokføring som grunnlag for rapportering.

Kravet til slik oversikt (logg) gjelder både regnskapsmateriale på papir og regnskapsmateriale som regnskapsfører mottar og/eller utleverer elektronisk. Kravet gjelder ikke der oppdragsgiver kun gir regnskapsfører tilgang til regnskapsmateriale som er i oppdragsgivers besittelse, for eksempel ved elektroniske oppbevaringsløsninger.

Som et alternativ til loggføring av mottak av regnskapsmateriale som omtalt i første avsnitt kan det føres en logg over de tilfeller hvor mottaket er forsinket i forhold til de tidsfrister som fremgår av oppdragsavtalen.

Regnskapsførervirksomheten bør vurdere om oversikten skal inneholde signatur fra mottaker ved utlevering, samt merknad om hva utleveringen omfatter og hvordan den gjennomføres.

## 4.4 Krav om utlevering til oppdragsgiver

Regnskapsmateriale som er mottatt fra oppdragsgiver skal tilbakeleveres i samsvar med det som følger av oppdragsavtalen, eller når oppdragsgiver ber om tilbakelevering. Dersom slik tilbakelevering innebærer at avtalt pliktig regnskapsrapportering ikke kan utføres av regnskapsførervirksomheten, skal oppdragsgiver informeres skriftlig om dette<sup>68</sup>.

Regnskapsførervirksomheten kan ikke utøve tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale som er mottatt fra oppdragsgiver, selv om honorar for utført arbeid ikke er betalt. Det samme gjelder regnskapsmateriale utarbeidet av regnskapsførervirksomheten som det er ytet vederlag for.

Bokførte opplysninger i regnskapssystemet skal på samme måte utleveres elektronisk til oppdragsgiver når denne ber om dette, forutsatt at det er ytet vederlag for bokføringen.

Dersom oppdragsgiver ikke ønsker regnskapsmaterialet utlevert, og oppbevaringstiden er utløpt, skal regnskapsmaterialet makuleres eller slettes innen et år etter utløpet av oppbevaringstiden.

Hvilket medium og format som skal benyttes ved utlevering bør avtales med oppdragsgiver i oppdragsavtalen, som et vedlegg til denne, pr. e-post eller på annen måte. Dersom ikke annet er avtalt bør elektronisk utlevering av bokførte opplysninger skje i regnskapssystemets dataformat.

<sup>66</sup> Jf. bokføringsloven § 4 nr. 9 og § 13, bokføringsforskriften kapittel 7 og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale, samt personopplysningsloven § 13 og personopplysningsforskriften kapittel 2.

<sup>67</sup> Jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6, samt NBS 2 Kontrollsporet.

<sup>68</sup> Jf. regnskapsførerforskriften § 3-1 tredje ledd.

**Kommentert [JTK9]:** Grunnet usikkerhet om hvilket filformat som skal benyttes ved utlevering av bokførte opplysninger er det nødvendig å presisere at et naturlig utgangspunkt er utlevering i regnskapssystemets filformat, altså det filformat som er benyttet i bokføringen.

Ved innføring av et standard dataformat for overføring av bokførte opplysninger fra regnskapssystemer (SAF-T), vil det vurderes å endre punktet slik at standard dataformat normalt skal benyttes ved utlevering.

Kravet til makulering eller sletting av regnskapsmateriale sikrer blant annet at krav i personopplysningsloven ivaretas. Dersom regnskapsførervirksomheten ikke ønsker å makulere eller slette alt regnskapsmateriale etter utløpet av oppbevaringstiden, må regnskapsførervirksomheten som et minimum gjennomgå regnskapsmaterialet og makulere eller slette de opplysninger som følger av krav i personopplysningsloven<sup>69</sup>.

#### 4.5 Utlevering til offentlig kontrollmyndighet

**Når regnskapsførervirksomheten skal utlevere oppdragsgivers regnskapsmateriale til offentlig kontrollmyndighet, skal dette skje med grunnlag i særskilt hjemmel om utleveringsplikt eller etter skriftlig samtykke fra oppdragsgiver. Ved utlevering skal regnskapsførervirksomheten kreve at mottaker kvitterer på hvilket regnskapsmateriale den offentlige kontrollmyndigheten får utlevert.**

Reglene om tilbakeholdsrett i punkt 4.4 gjelder ikke overfor offentlig kontrollmyndighet. Dersom regnskapsførervirksomheten ønsker å hevde sin tilbakeholdsrett overfor oppdragsgiver, gjeldsnemnd eller bostyrer bør det avtales at den offentlige kontrollmyndigheten leverer regnskapsmaterialet tilbake til regnskapsførervirksomheten.

Regnskapsførervirksomheten er pålagt å gi offentlige kontrollmyndigheter nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet, samt stille til disposisjon utstyr og programvare til dette<sup>70</sup>.

Det kan ikke kreves vederlag fra kontrollmyndighetene for slik utlevering eller bistand.

#### 4.6 Utlevering til gjeldsnemnd og bostyrer

**Regnskapsførervirksomheten skal vederlagsfritt utlevere skyldnerens (oppdragsgivers) regnskaper og regnskapsmateriale til gjeldsnemnd og bostyrer<sup>71</sup>.**

Reglene om tilbakeholdsrett i punkt 4.4 gjelder på samme måte her.

Regnskapsførervirksomheten er videre pålagt å vederlagsfritt bistå gjeldsnemnd og bostyrer med opplysninger om skyldnerens regnskaps- og forretningsførsel<sup>72</sup>. Utleverings- og bistandsplikten gjelder kun allerede utførte oppgaver for skyldneren (oppdragsgiver). Bistandsplikten avgrenses til å gi faktiske opplysninger til gjeldsnemnd og bostyrer om skyldnerens regnskaps- og forretningsførsel, uten å gjennomføre ytterligere vurderinger. Regnskapsførervirksomheten plikter med andre ord ikke vederlagsfritt å utføre nye oppgaver for gjeldsnemnd eller bostyrer.

#### 4.7 Opphør av oppdrag

**Ved opphør av oppdrag skal oppdragsgivers regnskapsmateriale utleveres til oppdragsgiver snarest mulig.**

**Der bokførte opplysninger i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk hos regnskapsførervirksomheten skal opplysningene gjøres tilgjengelig overfor oppdragsgiver, slik at denne kan overholde kravet til elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år etter regnskapsårets slutt<sup>73</sup>.**

Partene kan avtale skriftlig at regnskapsførervirksomheten også etter opphør av oppdraget skal besørge

<sup>69</sup> Jf. personopplysningsloven § 28 første ledd.

<sup>70</sup> Jf. bokføringsloven § 14 annet ledd.

<sup>71</sup> Jf. konkursloven § 18a og § 101.

<sup>72</sup> Jf. konkursloven § 18a og § 101.

<sup>73</sup> Jf. bokføringsloven § 13b, bokføringsforskriften § 7-7 og NBS 3 Elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år.

oppbevaring av oppdragsgivers regnskapsmateriale, og/eller elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger, på vegne av oppdragsgiver. Det formelle ansvaret for oppbevaringen påhviler likevel oppdragsgiver.

Dersom regnskapsførervirksomheten ikke får levert fra seg oppdragsgivers regnskapsmateriale eller regnskapsdata som følge av opphør av virksomhet hos oppdragsgiveren, og det ikke er avtalt at regnskapsførervirksomheten skal besørge oppbevaringen, kan berørte parter tilskrives med rimelig frist for å be om å få regnskapsmaterialet utlevert. Dersom ingen utviser interesse innen fristen kan regnskapsmateriale på papir makuleres og elektronisk regnskapsmateriale slettes fra lagringsmedia<sup>74</sup>. Som berørte parter anses normalt eiere med personlig ansvar, styremedlemmer, daglig leder, konkursbo, stedlig politimyndighet, skattekontor, den kommunale skatteoppkreveren og revisor. 30 dager anses normalt som en rimelig frist. En eventuell utlevering av regnskapsmaterialet må baseres på konkret hjemmel til utlevering, og vurderes i forhold til regnskapsførervirksomhetens taushetsplikt<sup>75</sup>.

Reglene om tilbakeholdsrett, medium og format i punkt 4.4 gjelder på samme måte her.

## 5 Oppdragsutførelse

### 5.1 Generelt

Regnskapsfører skal utføre sitt oppdrag i samsvar med oppdragsavtale og krav gitt i eller i medhold av lov, og også ellers medvirke til at oppdragsgivers interesser ivaretas.

### 5.2 Oppdragsgivers interne rutiner

Regnskapsfører skal vurdere de av oppdragsgivers interne rutiner som er vesentlige for forsvarlig oppdragsutførelse i samsvar med oppdragsavtale og krav gitt i eller i medhold av lov. Vurderingen skal dokumenteres som en del av oppdragsdokumentasjonen.

Basert på en vurdering av oppdragets risiko, kompleksitet, størrelse mv., skal regnskapsfører avgjøre om det er nødvendig å gjennomføre jevnlig aktiviteter for å følge opp oppdragsgivers interne rutiner, eller om det er tilstrekkelig å følge opp endringer som avdekkes gjennom oppdragsutførelsen for øvrig. Dersom regnskapsfører velger å jevnlig spørre oppdragsgiver om endringer i interne rutiner, skal dette skje minst årlig. Regnskapsfører skal notere dato for dette i oppdragsdokumentasjonen. Dersom regnskapsfører i stedet velger å oppdatere vurderingen dersom det i forbindelse med oppdragsutførelsen for øvrig avdekkes endringer i oppdragsgivers interne rutiner, skal regnskapsfører minst årlig notere i oppdragsdokumentasjonen om det er avdekket slike endringer eller ikke.

Dersom regnskapsfører i utførelsen av sitt oppdrag oppdager svakheter ved oppdragsgivers interne rutiner, skal svakhetene tas opp med oppdragsgiver. Ved vesentlige svakheter og gjentakelser skal rapportering til oppdragsgiver skje skriftlig.

### 5.3 Brudd på oppdragsavtale eller krav gitt i eller i medhold av lov

Dersom regnskapsfører i oppdragsutførelsen oppdager brudd på oppdragsavtalen eller krav gitt i eller i medhold av lov, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Ved vesentlige brudd eller gjentakelser skal rapportering til oppdragsgiver skje skriftlig.

Brudd på krav gitt i eller i medhold av lov vil i hovedsak knytte seg til kravet om rapportering av lovbrudd

<sup>74</sup> Jf. også personopplysningsloven § 28 første ledd og personopplysningsforskriften § 2-11 femte ledd.

<sup>75</sup> Jf. regnskapsførerloven § 10.

**Kommentert [JTK10]:** Det har kommet spørsmål om hvordan første avsnitt i punkt 5.2 skal forstås, herunder hvorvidt regnskapsfører har en ubetinget plikt til å undersøke om det har forekommet endringer i oppdragsgivers interne rutiner, og i så fall hvor ofte. Kravet presiseres derfor i nytt annet avsnitt, slik at det blir tydeligere hvordan det skal forstås.

For at etterkontroll av regnskapsførers oppdragsutførelse skal være mulig, herunder fra bransjeforeningene og Finanstilsynet, må handlinger og vurderinger dokumenteres. Den forståelsen som legges til grunn i endringsforslaget bygger på behovet for dokumentasjon i kontrolløyemed.

gjelder i utgangspunktet brudd på regelverk relatert til oppdragsutførelsen. Eksempler er bokførings-, regnskaps-, selskaps-, skatte- eller avgiftsregler.

Regnskapsfører bør også ta opp med oppdragsgiver brudd på andre regelverk, dersom regnskapsfører i sin oppdragsutførelse kommer over slike brudd. Eksempler er arbeidsmiljø- og personvernregler, samt bestemmelser om kreditorbegunstigelse<sup>76</sup>.

## 5.4 Hvitvasking

Regnskapsfører skal påse at transaksjoner som regnskapsfører blir kjent med er i samsvar med regnskapsførers kjennskap til oppdragsgiver og dennes virksomhet<sup>77</sup>.

Dersom regnskapsfører har mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller terrorfinansiering, skal det foretas nærmere undersøkelser for å få bekreftet eller avkreftet mistanken. Dersom undersøkelser ikke avkrefter mistanken, skal regnskapsfører oversende opplysninger til Økokrim om den aktuelle transaksjonen og om de forhold som har medført mistanke<sup>78</sup>.

## 5.5 Faktureringsoppdrag

### 5.5.1 Oppdragsgivers interne rutiner

Vurdering av oppdragsgivers interne rutiner etter punkt 5.2 bør ved faktureringsoppdrag normalt omfatte en vurdering av om oppdragsgiver

- har en betryggende rutine som sikrer at alle leveranser blir fakturert
- har en betryggende rutine som sikrer at faktureringsgrunnlagene
  - er tilstrekkelig spesifisert slik at krav til innhold i salgsdokumentene kan oppfylles<sup>79</sup>
  - gir tilstrekkelig informasjon om korrekt avgiftsbehandling, herunder særavgifter<sup>80</sup>
  - gir grunnlag for effektiv og korrekt fakturering til rett tid<sup>81</sup>
- følger opp og informerer regnskapsfører om endringer i avtaler som er grunnlag for fast fakturering
- informerer regnskapsfører om eventuelle endringer i pris- eller kunderegister
- følger opp manglende betalinger fra kunder
- følger opp regnskapsførers rapporter og tilbakemelder eventuelle feil eller mangler
- oppfyller oppbevaringsplikter for regnskapsmateriale, for eksempel salgsdokumenter, kreditnotaer, avtaler/ordresedler, pakksedler, timelister mv.<sup>82</sup>

### 5.5.2 Faktureringsgrunnlag

Regnskapsfører skal påse at faktureringsgrunnlag er tilstrekkelig spesifisert til å oppfylle krav til innhold i salgsdokumenter gitt i eller i medhold av lov<sup>83</sup>.

Regnskapsfører skal sørge for betryggende registrering av faktureringsgrunnlag.

Oppdragsgiver har ansvar for utarbeidelse av faktureringsgrunnlag, med mindre annet følger av oppdragsavtalen. Så lenge faktureringsgrunnlaget er tilstrekkelig spesifisert, har regnskapsførervirksomheten ingen plikt til å verifisere faktureringsgrunnlaget.

<sup>76</sup> Jf. straffeloven av 20.05.05 nr. 28 § 402.

<sup>77</sup> Jf. hvitvaskingsloven § 14.

<sup>78</sup> Jf. hvitvaskingsloven kapittel 3 og hvitvaskingsforskriften kapittel 3.

<sup>79</sup> Jf. særlig bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften § 5-1-1 til § 5-1-8.

<sup>80</sup> Jf. særavgiftsforskriften av 11.12.01 nr. 1451 § 5-8 og bokføringsforskriften § 5-5-2.

<sup>81</sup> Jf. bokføringsforskriften § 5-2-2 til § 5-2-8.

<sup>82</sup> Jf. bokføringsloven § 13 og bokføringsforskriften kapittel 7 og kapittel 8.

<sup>83</sup> Jf. særlig bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften § 5-1-1 til § 5-1-8.

**Kommentert [JTK11]:** Kommer tydeligere frem at det er den «regnskapsnære» lovgivningen som regnskapsfører i utgangspunktet må forholde seg til, og ikke lovgivning som er fjernere fra oppdragsutførelsen. Se likevel tredje avsnitt.

I forbindelse med arbeidet med et nytt punkt om utføring av betalingsoppdrag (punkt 5.7) kom det opp spørsmål om hva regnskapsfører skal foreta seg dersom det ikke er likviditet til å utbetale lønn og forskuddstrekk i sin helhet. På arbeidsgivers hånd er ikke plikten til å foreta forskuddstrekk oppfylt bare ved at det regnskapsmessig posteres et beregnet og tilbakeholdt trekk. Det kreves også at det foreligger midler til å separere dette trekket til skattetrekkkonto eller tilsvarende oppfylning av separasjonsplikten, jf. skattebetalingsloven § 5-12. Det er fortsatt oppdragsgiver som tar beslutningen om utbetaling av lønn, men regnskapsfører bør varsle oppdragsgiver og anbefale ny lønnsberegning dersom regnskapsfører har kunnskap om at det ikke foreligger tilstrekkelige midler til betaling av både lønn og skattetrekk. Dette er nødvendig for å ivareta oppdragsgivers interesser (jf. punkt 5.1), siden oppdragsgiver ellers kan komme i en situasjon med brudd på skattebetalingslovens krav (som må rapporteres etter punkt 5.3).

**Kommentert [JTK12]:** Brudd på straffelovens regler om kreditorbegunstigelse kan være særlig aktuelt ved betalingsoppdrag, jf. punkt 5.7, og tas derfor inn som et eksempel på regelverk hvor regnskapsfører bør rapportere brudd til oppdragsgiver dersom regnskapsfører i sin oppdragsutførelse kommer over slike.

Det er oppdragsgiver som har ansvaret for at det ikke foretas straffbar forfordeling av kreditorer. I den grad regnskapsfører har informasjon om oppdragsgivers inntrufne eller mulige insolvens, og samtidig også har informasjon som tilsier at oppdragsgiver ber om utbetalinger som kan medføre straffbar forfordeling av kreditorer, bør regnskapsfører imidlertid gjøre oppdragsgiver klar over forholdet. Dette følger av at regnskapsfører har et ansvar for å medvirke til at oppdragsgivers interesser ivaretas (jf. punkt 5.1). Regnskapsfører har imidlertid ingen undersøkelsesplikt; likviditet og prioritering av krav er ene og alene oppdragsgivers ansvar (jf. også punkt 5.7.5 og 5.7.6).

### 5.5.3 Innhold i salgsdokumenter mv.

Regnskapsfører skal sørge for at salgsdokumenter, kreditnotaer, purringer mv. oppfyller krav til innhold gitt i eller i medhold av lov<sup>84</sup>. I tillegg skal innhold som er avtalt mellom oppdragsgiver og fakturamottaker inkluderes i dokumentene.

### 5.5.4 Korrigering av feil

Korrigering av feil i utstedte salgsdokumenter skal skje med bruk av kreditnota eller tilleggsfaktura<sup>85</sup>.

Allerede utstedte salgsdokumenter kan ikke endres.

### 5.5.5 Oversendelse til faktoring

Der oppdragsgiver helt eller delvis benytter faktoring, skal regnskapsfører påse at avtalt informasjon oversendes til faktoringsselskapet.

### 5.5.6 Faktureringsrapporter

Regnskapsfører skal utarbeide faktureringsrapporter<sup>86</sup> med den frekvens og det innhold som følger av oppdragsavtalen. Dersom faktureringsrapportene benyttes som bokføringsgrunnlag skal rapporteringen skje slik at fristene for ajourhold av bokføringen kan overholdes<sup>87</sup>.

### 5.5.7 Oppfølging av utestående fordringer

#### 5.5.7.1 Betalingspåminnelser og rentefakturerings

Dersom faktureringsoppdraget også innebærer at regnskapsførervirksomheten skal følge opp manglende innbetalinger fra oppdragsgivers kunder skal rutine for gjennomføring reguleres i oppdragsavtalen eller i tillegg til denne, herunder

- antall purringer med hyppighet
- fakturering av forsinkelsesrenter
- fakturering av purregebyr
- oppfølging overfor inkassoforetak

Regnskapsfører skal foreta betalingspåminnelser og rentefakturerings i samsvar med den frekvens som følger av oppdragsavtale, og i samsvar med krav gitt i eller i medhold av lov<sup>88</sup>.

#### 5.5.7.2 Gebyrer og rente ved forsinket betaling

Regnskapsfører skal ved betalingspåminnelser og rentefakturerings bruke avtalte satser for purregebyr og forsinkelsesrente<sup>89</sup>.

Dersom det ikke er avtalt satser for purregebyr og forsinkelsesrente bør regnskapsfører kontakte oppdragsgiver for informasjon om hvorvidt det skal innkreves purregebyr og forsinkelsesrente.

#### 5.5.7.3 Inkasso

Der hvor annet ikke er avtalt med oppdragsgiver skal oversikt over inkassoklare krav godkjennes av

<sup>84</sup> Jf. særlig bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften § 5-1-1 til § 5-1-8.

<sup>85</sup> Jf. bokføringsforskriften § 5-2-7 og GBS 1 Utstedelse av kreditnota.

<sup>86</sup> For eksempel fakturajournal.

<sup>87</sup> Jf. bokføringsloven § 7 annet ledd og bokføringsforskriften § 4-1.

<sup>88</sup> Jf. også inkassoforskriften av 14.07.89 nr. 562 og forsinkelsesrenteloven av 17.12.76 nr. 100.

<sup>89</sup> Jf. også inkassoforskriften og forsinkelsesrenteloven.

oppdragsgiver før oversendelse til inkassoselskap. Regnskapsfører skal ikke utføre inkassohandlinger som strider mot bestemmelsene i inkassoloven<sup>90</sup>.

## 5.6 Lønnsoppdrag

### 5.6.1 Oppdragsgivers interne rutiner

Vurdering av oppdragsgivers interne rutiner etter punkt 5.2 bør ved lønnsoppdrag normalt omfatte en vurdering av om oppdragsgiver

- er oppmerksom på krav til arbeidsavtaler for alle arbeidsforhold<sup>91</sup>
- har en betryggende rutine for innrapportering av arbeidsforhold og personalopplysninger i a-meldingen<sup>92</sup>
- har en betryggende rutine som sikrer at ansatte og eventuelle andre lønsmottakere får riktig lønn og godtgjørelser til avtalt tid
- oppfyller dokumentasjonskrav for lønn og trekk mv.<sup>93</sup>, utgiftsrefusjoner<sup>94</sup>, reiseregninger<sup>95</sup> og andre utgiftsgodtgjørelser<sup>96</sup>
- er kjent med krav til lønnslipp, herunder at slik skal gis ved utbetaling av lønn mv. eller straks etter dette<sup>97</sup>
- oppfyller krav om egen skattetrekkskonto, herunder overholder frist for innsetting av skattetrekksmidler på skattetrekkskonto, eventuelt innehar tilstrekkelig bankgaranti for trekkansvar<sup>98</sup>
- har en betryggende rutine for oppfølging av yrkesskadeforsikring<sup>99</sup> og obligatorisk tjenstepensjon (OTP)<sup>100</sup>
- har en betryggende rutine for å kreve og følge opp eventuelle refusjoner, for eksempel av sykepenger<sup>101</sup>, foreldrepenger mv., samt innrapportering av trekk i slike ytelser
- følger opp regnskapsførers rapporter og tilbakemelder eventuelle feil eller mangler
- oppfyller oppbevaringsplikter for regnskapsmateriale, for eksempel lønnsdokumentasjon, a-meldinger, spesifikasjon av opplysningspliktige lønnsopplysningspliktige ytelser mv.<sup>102</sup>

**Kommentert [JTK13]:** Oppretting til korrekt benevnelse av spesifikasjonen, jf. bokføringsloven § 5 annet ledd nr. 2.

### 5.6.2 Lønnsgrunnlag

**Regnskapsfører skal påse at lønnsgrunnlag inneholder tilstrekkelig informasjon til å oppfylle krav til innhold i a-meldingen og dokumentasjon av lønn mv., utgiftsrefusjoner, reise- og oppholdsutgifter og andre utgiftsgodtgjørelser.<sup>103</sup> Dersom innholdet i lønnsgrunnlaget ikke er tilstrekkelig, skal regnskapsfører orientere oppdragsgiver om konsekvensene av dette og anbefale at nytt lønnsgrunnlag utarbeides.**

Oppdragsgiver har ansvar for utarbeidelse av lønnsgrunnlag, med mindre annet følger av oppdragsavtalen. Så lenge lønn mv. er tilfredsstillende dokumentert, har regnskapsfører ingen plikt til å verifisere lønnsgrunnlaget.

<sup>90</sup> Lov av 13.05.88 nr. 26 om inkassovirksomhet og annen inndrivning av forfalte pengekrav.

<sup>91</sup> Jf. arbeidsmiljøloven av 17.06.05 nr. 62 § 14-5.

<sup>92</sup> Jf. a-opplysningsloven av 22.06.12 nr. 43 § 3 og folketrygdloven av 28.02.97 nr. 19 § 25-1 (registrering i arbeidsgiverregisteret og melding til arbeidstakerregisteret).

<sup>93</sup> Jf. bokføringsforskriften § 5-6 for bokføringspliktige og skattebetalingsforskriften § 5-11-2 for ikke bokføringspliktige.

<sup>94</sup> Jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11.

<sup>95</sup> Jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12.

<sup>96</sup> Jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13.

<sup>97</sup> Jf. arbeidsmiljøloven § 14-15 femte ledd og skattebetalingsforskriften § 5-10-20 første ledd.

<sup>98</sup> Jf. skattebetalingsloven av 17.06.05 nr. 67 § 5-12.

<sup>99</sup> Jf. yrkesskadeforsikringsloven av 16.06.89 nr. 65 § 3.

<sup>100</sup> Jf. OTP-loven av 21.12.05 nr. 124 § 2.

<sup>101</sup> Jf. folketrygdloven § 22-3 og § 22-13.

<sup>102</sup> Jf. bokføringsloven § 13 og bokføringsforskriften kapittel 7.

<sup>103</sup> Jf. særlig bokføringsforskriften § 5-6 og § 5-9 for bokføringspliktig oppdragsgiver og skattebetalingsforskriften § 5-11-2 for ikke bokføringspliktig oppdragsgiver, samt skattebetalingsforskriften § 5-6-11 til § 5-6-13.

Regnskapsfører bør løpende vurdere behovet for å spørre oppdragsgiver om personalopplysninger som innrapporteres i a-meldingen er oppdatert.

### 5.6.3 Betyggende registrering

**Regnskapsfører skal sørge for betryggende registrering av arbeidsforhold, personalopplysninger og lønnsgrunnlag.**

Foruten fullstendig og korrekt registrering bør regnskapsfører være spesielt oppmerksom på bruk av riktig beskrivelse av lønnsytelser mv. i a-meldingen, satser for utgiftsgodtgjørelser mv., samt beregningskoder for arbeidsgiveravgift.

### 5.6.4 Skattetrekk, utleggstrekk og andre trekk

**Regnskapsfører skal basere skattetrekk på innhentede skattekort (oppdaterte opplysninger fra Skatteetaten)<sup>104</sup>.**

**Utleggstrekk og andre trekk skal gjennomføres i samsvar med skriftlig dokumentasjon<sup>105</sup>. Dette gjelder også endringer og opphør av slike trekk.**

Dersom regnskapsfører ikke har tilgang til opplysninger fra skattekortet bør regnskapsfører spørre oppdragsgiver om skattekortslike opplysninger kan fremskaffes før utbetaling av lønn. Hvis ikke skattekortopplysningene fra skattekortet kan fremskaffes gjelder skattebetalingsloven<sup>106</sup>.

**Kommentert [JTK14]:** Modernisering av ordlyden, med tanke på at opplysninger fra skattekortet nå utelukkende innhentes elektronisk.

### 5.6.5 Rapportering til oppdragsgiver

**Regnskapsfører skal utarbeide rapporter til oppdragsgiver med den frekvens og det innhold som følger av oppdragsavtalen.**

Med rapport menes skriftlig melding til oppdragsgiver i henhold til oppdragsavtale, basert på registrerte lønnsgrunnlag i perioden (for eksempel lønnsstatistikk).

### 5.6.6 Lønns- og betalingsdokumentasjon

**Regnskapsfører skal ved hver lønnsutbetaling utarbeide lønnsdokumentasjon (bilag/bokføringsgrunnlag) for bokføringspliktige oppdragsgivere<sup>107</sup>. For ikke bokføringspliktige oppdragsgivere gjelder tilsvarende krav til lønningsregnskap<sup>108</sup>.**

**Regnskapsfører skal utarbeide grunnlag for utbetaling av lønn, skattetrekk, utleggstrekk, kontingenter, forsikringstrekk mv.**

### 5.6.7 Lønnsslipp og sammenstillingsoppgave (årsoppgave) lønn

**Regnskapsfører skal utarbeide lønnsslipp til hver arbeidstaker i forbindelse med lønnsutbetaling<sup>109</sup>. Regnskapsfører skal utarbeide en sammenstillingsoppgave (årsoppgave) lønn til hver arbeidstaker.**

**Dersom lønnsslipp eller sammenstillingsoppgave (årsoppgave) lønn sendes til arbeidstaker elektronisk**

<sup>104</sup> Jf. skattebetalingsloven § 5-4 og § 5-5, samt skattebetalingsforskriften § 5-4 og § 5-5.

<sup>105</sup> Jf. arbeidsmiljøloven § 14-15 annet til fjerde ledd og skattebetalingsloven kapittel 14.

<sup>106</sup> Jf. skattebetalingsloven § 5-5 og skattebetalingsforskriften § 5-5.

<sup>107</sup> Jf. bokføringsforskriften § 5-6 og skattebetalingsforskriften § 5-11-1.

<sup>108</sup> Jf. skattebetalingsforskriften § 5-11-2.

<sup>109</sup> Jf. arbeidsmiljøloven § 14-15 femte ledd og skattebetalingsforskriften § 5-10-20 første ledd.

skal dette skje på en måte som tilfredsstiller krav om beskyttelse av personopplysninger.

Arbeidstakeren skal motta lønnslipp ved lønnsutbetalingen, eller straks etter denne. Sammenstillingsoppgave (årsoppgave) lønn kan inkluderes i den siste lønnslippen for året.

Sending av fødselsnummer må sikres slik at det ikke er tilgjengelig for andre enn adressaten<sup>110</sup>. Lønnslipper og sammenstillingsoppgaver (årsoppgaver) lønn kan videre inneholde særtrekk som forteller noe om en persons livssituasjon, straffbare forhold eller andre forhold med høye krav til konfidensialitet<sup>111</sup>.

### 5.6.8 Offentlige oppgaver mv.

Når det følger av oppdragsavtalen skal regnskapsfører utarbeide og eventuelt med bakgrunn i fullmakt signere og sende inn a-meldingen. Eventuelle avvik som fremgår av a-melding tilbakemelding skal følges opp uten ugrunnet opphold.<sup>112</sup>

### 5.6.9 Forsikringer

Dersom regnskapsførervirksomheten etter oppdragsavtalen skal administrere oppdragsgivers personalforsikringer skal regnskapsførervirksomheten se til at kjente endringer i arbeidsforhold også meldes forsikringsselskap.

Eksempler på personalforsikringer er yrkesskadeforsikring, obligatorisk tjenestepensjon (OTP), helseforsikring og gruppelivsforsikring. Informasjon om endringer i arbeidsforhold kan for eksempel finnes i a-meldinger som utarbeides av regnskapsførervirksomheten.

## 5.7 Betalingsoppdrag

### 5.7.1 Tilgangsrettigheter og arbeidsdeling

**Den som har bankfullmakt skal ha egne tilgangsrettigheter til oppdragsgivers bankkonto. Medarbeidere skal ikke benytte oppdragsgivers eller andre medarbeideres tilgangsrettigheter, for eksempel passord eller kodebrikker.**

Regnskapsførervirksomheten bør innføre rutiner for arbeidsdeling, slik at ikke samme person både kan registrere og godkjenne en utbetaling<sup>113</sup>. Arbeidsdelingen kan skje internt i regnskapsførervirksomheten, eller mellom regnskapsførervirksomheten og oppdragsgiver.

### 5.7.2 Oppdragsgivers interne rutiner

Vurdering av oppdragsgivers interne rutiner etter punkt 5.2 bør ved betalingsoppdrag normalt omfatte en vurdering av om oppdragsgiver

- har en betryggende rutine for utarbeidelse og levering av betalingsgrunnlag som sikrer rettidig utbetaling av korrekt beløp til riktig mottaker, herunder at oppdragsgiver klart anviser hvilke leverandører som skal behandles spesielt med hensyn til kontantrabatter, akontoutbetalinger, fradrag for kreditnota og frigivelse/stopp av poster som skal avventes for utbetaling
- har en betryggende rutine som sikrer at betalingsgrunnlagene er tilstrekkelig spesifisert slik at krav til innhold i dokumentasjon av betalingstransaksjoner kan oppfylles<sup>114</sup>

**Kommentert [JTK15]:** Nytt punkt om utføring av betalingsoppdrag er valgt tatt inn etter fakturering og lønn, men før bokføring og årsoppgjør. Dette anses å i størst mulig grad være tilpasset arbeidsprosessen i en regnskapsførervirksomhet.

**Kommentert [JTK16]:** Punktet stiller krav til særlige rutiner og intern kontroll ved utføring av betalingsoppdrag.

Arbeidsdeling anbefales, men vil ikke være mulig i alle tilfeller. Et praktisk eksempel kan være at oppdragsgiver, til tross for regnskapsførers anbefalinger, ikke selv ønsker å godkjenne utbetalinger, og at regnskapsfører arbeider alene (uten andre ansatte).

<sup>110</sup> Jf. personopplysningsforskriften § 10-2.

<sup>111</sup> Jf. personopplysningsloven § 13 og personopplysningsforskriften kapittel 2.

<sup>112</sup> Jf. a-opplysningsloven av 22.06.12 nr. 43 og a-opplysningsforskriften av 24.06.14 nr. 857.

<sup>113</sup> Se også anbefaling i punkt 3.2 om at oppdragsavtalen eller vedlegg til denne bør inneholde en beskrivelse av rutinene for gjennomføring av betalingsoppdraget.

<sup>114</sup> Jf. bokføringsloven § 10, bokføringsforskriften § 5-11 og NBS 7 Dokumentasjon av betalingstransaksjoner.



- har en betryggende rutine for attestasjon/godkjenning, enten av betalingsgrunnlag, betalingsforslag eller utbetaling (elektronisk eller manuelt)
- følger opp og informerer regnskapsfører om endringer i avtaler som er grunnlag for faste utbetalinger
- oppfyller oppbevaringsplikter for regnskapsmateriale, herunder dokumentasjon av betalingstransaksjoner<sup>115</sup>

### 5.7.3 Betalingsgrunnlag

**Regnskapsfører skal påse at betalingsgrunnlaget inneholder tilstrekkelig informasjon til å registrere betalinger i betalingsløsningen og utarbeide dokumentasjon av betalingstransaksjoner<sup>116</sup>.**

Oppdragsgiver har ansvar for betalingsgrunnlaget, med mindre annet følger av oppdragsavtalen. Så lenge innholdet i betalingsgrunnlaget er tilstrekkelig til å registrere betalinger i betalingsløsningen og utarbeide dokumentasjon av betalingstransaksjoner, har regnskapsfører ingen plikt til å verifisere betalingsgrunnlaget. Dette gjelder så langt regnskapsfører ikke forstår at betalingsgrunnlaget er urimelig eller usansynlig, basert på en rimelighetsvurdering. Betalingsgrunnlag som fremstår som urimelig eller usansynlig bør drøftes med oppdragsgiver.

### 5.7.4 Betryggende registrering

**Regnskapsfører skal sørge for betryggende registrering av nødvendig betalingsinformasjon i betalingsløsningen.**

**Ved betaling til utlandet skal regnskapsfører gjøre seg kjent med rutinene for utenlandsbetalinger hos oppdragsgivers bankforbindelse, samt eventuelle særlige krav til slike betalinger.**

**Registrering av betalingsinformasjon bør skje i tilstrekkelig tid før forfall, slik at betaling kan skje til rett tid.**

Nødvendig betalingsinformasjon kan være opplysninger om betalingsmottaker, KID-nummer, kontonummer, forfall, valuta, IBAN (internasjonalt bankkontonummer) og BIC/SWIFT (identifisering av bank).

### 5.7.5 Likviditet

**Oppdragsgiver har ansvar for å sikre tilstrekkelig likviditet til å gjennomføre utbetalinger.**

### 5.7.6 Prioritering av krav

**Dersom regnskapsfører har informasjon om at oppdragsgiver ikke har likviditet til å betale samtlige krav som følger av betalingsgrunnlagene innen forfall, skal regnskapsfører gjøre oppdragsgiver oppmerksom på dette, og be om at oppdragsgiver angir prioritetsrekkefølge på betalingsforslaget.**

**Regnskapsfører skal ikke selv foreta en bindende prioritering av krav mot oppdragsgiver.**

Regnskapsfører bør normalt anbefale følgende prioriteringer for oppdragsgiver<sup>117</sup>:

1. lønn eller annet arbeidsvederlag til andre enn eiere, styret og daglig leder (herunder feriepenger), samt forskuddstrekk (dersom ikke innsatt på egen skattetrekkkonto)
2. formue- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift
3. øvrige krav (for eksempel leverandørgjeld og betjening av lån)
4. utbetalinger til eiere, styret og daglig leder

**Kommentert [JTK17]:** Se for øvrig punkt 5.7.2 og 3.2. Det anbefales at slike rutiner nedfelles skriftlig i eller i vedlegg til oppdragsavtalen.

**Kommentert [JTK18]:** Dette er i tråd med det som gjelder for faktureringsgrunnlag på faktureringsoppdrag (punkt 5.5.2), lønnsgrunnlag på lønnsoppdrag (punkt 5.6.2) og bokføringsgrunnlag på bokføringsoppdrag (punkt 5.8.2.1). Grunnlagene for oppdragsutførelsen er i utgangspunktet oppdragsgivers ansvar, men regnskapsfører må se til at grunnlagene er tilstrekkelig til å gjennomføre oppdraget i henhold til oppdragsavtalen og krav gitt i eller i medhold av lov.

Regnskapsfører skal imidlertid medvirke til at oppdragsgivers interesser ivaretas (jf. punkt 5.1). Dette innebærer at regnskapsfører bør vurdere om betalingsgrunnlaget er rimelig og sannsynlig, og kontakte oppdragsgiver ved usikkerhet. Dette kan gjelde uvanlige eller særlig store betalinger, betalinger til ukjente mottakere, betalinger som ikke har noe åpenbart forretningsmessig grunnlag mv. Her bør regnskapsfører benytte sitt profesjonelle skjønn og sin kunnskap om oppdragsgiver og dennes virksomhet.

På fakturerings- og lønnsoppdrag er det ikke inntatt verken anbefaling eller krav om å vurdere rimeligheten eller sannsynligheten i henholdsvis fakturerings- og lønnsgrunnlagene (jf. punkt 5.5.2 og 5.6.2). På bokføringsoppdrag er det, på samme måte som her, en anbefaling om å drøfte urimelig eller usansynlig dokumentasjon med oppdragsgiver, jf. punkt 5.8.2.1 siste avsnitt.

Det bemerkes at betalingsgrunnlag som fremstår som urimelig eller usansynlig, kan indikere mistenkelige transaksjoner som medfører undersøkelsesplikt etter hvitvaskingsloven, jf. punkt 5.4.

**Kommentert [JTK19]:** Dette er i tråd med det som gjelder for faktureringsgrunnlag på faktureringsoppdrag (punkt 5.5.2), lønnsgrunnlag for lønnsoppdrag (punkt 5.6.3) og bokføringsgrunnlag på bokføringsoppdrag (punkt 5.8.2.1). Regnskapsfører må registrere informasjonen fra betalingsgrunnlagene i betalingsløsningen på en slik måte at riktig beløp betales til riktig mottaker til rett tid.

Ved betalinger til utlandet kan det være særskilt informasjon som kreves registrert, og som regnskapsfører må sørge for at oppdragsgiver innhenter og leverer som en del av betalingsgrunnlaget. Dette er avgjørende for at utenlandsbetalinger skal kunne skje med riktig beløp, til riktig mottaker og til rett tid.

**Kommentert [JTK20]:** Regnskapsfører kan ikke ta ansvar for oppdragsgivers likviditetssituasjon, herunder garantere at planlagte utbetalinger gjennomføres. Det er oppdragsgiver alene som har ansvar for egen likviditet, og at krav kan gjøres opp etter hvert som de forfaller.

<sup>115</sup> Jf. bokføringsloven § 13, bokføringsforskriften kapittel 7 og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale.

<sup>116</sup> Jf. bokføringsloven § 10, bokføringsforskriften § 5-11 og NBS 7 Dokumentasjon av betalingstransaksjoner.

<sup>117</sup> Jf. også dekningsloven av 08.06.84 nr. 59 kapittel 9.

5. krav som etter avtale eller av annen grunn skal stå tilbake for øvrige krav (for eksempel ansvarlige lån)  
6. gaver

### 5.7.7 Attestasjon og godkjenning

**Utbetalinger skal attesteres/godkjennes av oppdragsgiver, hvis ikke annet er avtalt.**

Oppdragsgivers godkjenning av betalinger kan skje på ulike trinn i betalingsprosessen, som

- forhåndsgodkjenning av betalingsgrunnlaget (kjøpsdokumenter mv.)
- attestasjon av betalingsforslag fra regnskapsfører
- etterfølgende godkjenning av den endelige utbetalingen i betalingsløsningen

## 5.8 Bokføringsoppdrag

### 5.8.1 Oppdragsgivers interne rutiner

Vurdering av oppdragsgivers interne rutiner etter punkt 5.2 bør ved bokføringsoppdrag normalt omfatte en vurdering av om oppdragsgiver

- utarbeider tilfredsstillende dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag/bokføringsgrunnlag), herunder skriftlig begrunner transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner i den grad dette er nødvendig for å underbygge de bokførte opplysningenes berettigelse<sup>118</sup>
- gir regnskapsfører all informasjon som er nødvendig for bokføring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner, for eksempel bruk av kontoer, prosjekt-koder, avdelingskoder mv.<sup>119</sup>
- utarbeider tilfredsstillende dokumentasjon av balansen<sup>120</sup>
- har forsvarlig kontantforvaltning, herunder ved å anbefale at
  - o virksomheten har egen kasse for dagens kontantomsetning, og fastkasse for betaling av kontante kjøp og lignende<sup>121</sup>
  - o alle utgifter i enkeltpersonforetak og ansvarlige selskap betales med midler fra egen bankkonto for foretaket og ikke fra innehavers eller deltakers private konto
- er oppmerksom på hva som bør følges opp i mottatte regnskapsrapporter og pliktig regnskapsrapportering
- følger opp regnskapsførers rapporter og tilbakemelder eventuelle feil eller mangler
- oppfyller oppbevaringsplikter for regnskapsmateriale, herunder krav til ordnet oppbevaring, oppbevaringstid, oppbevaringssted og betryggende sikring av regnskapsmateriale<sup>122</sup>
- informerer regnskapsfører om innholdet i mottatte nummererte brev fra revisor<sup>123</sup>, samt bokføringspålegg og varsler om tvangsmulkt<sup>124</sup>

### 5.8.2 Bokføring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner

#### 5.8.2.1 Oppfølging av dokumentasjon og bokføring

**Regnskapsfører skal innenfor alminnelige rammer påse at dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag/bokføringsgrunnlag) tilfredsstillende krav gitt i eller i medhold av lov, og for øvrig viser de bokførte**

**Kommentert [JTK21]:** Jf. over - oppdragsgiver alene har ansvar for egen likviditet, og at krav kan gjøres opp etter hvert som de forfaller. Regnskapsfører har ikke anledning til å ta slike beslutninger på vegne av oppdragsgiver.

Regnskapsfører skal imidlertid medvirke til at oppdragsgivers interesser ivaretas (jf. punkt 5.1). Regnskapsfører må derfor gi oppdragsgiver informasjon dersom det er nødvendig å prioritere de krav som skal betales, og kan bistå med generell veiledning i hvordan slike prioriteringer normalt gjøres.

**Kommentert [JTK22]:** Jf. punkt 5.7.1, hvor det fremgår at regnskapsførervirksomheten bør innføre rutiner for arbeidsdeling, slik at ikke samme person både kan registrere og godkjenne en utbetaling. Se også punkt 3.2, hvor det anbefales at oppdragsavtalen eller vedlegg til denne inneholder en beskrivelse av rutinene for gjennomføring av betalingsoppdraget, både hos oppdragsgiver og regnskapsførervirksomheten, herunder rutiner for godkjenning og utbetaling.

Oppdragsgiver kan godkjenne betalingsgrunnlaget (inngående fakturaer, lønnslistor mv.), betalingsforslag som er lagt inn i den systemløsningen som benyttes (manuelt eller elektronisk), eller den faktiske endelige utbetalingen i systemet (i praksis gjennomføre selve utbetalingen, etter at regnskapsfører har registrert grunnlaget).

Det anbefales ikke løsninger hvor utbetalinger ikke attesteres/godkjennes av oppdragsgiver. Dette skyldes at risikoen for reelle økonomiske konsekvenser ved feilbetalinger, underslag mv. er høy. Arbeidsdeling vil imidlertid ikke være påkrevet dersom oppdragsgiver, til tross for regnskapsførers anbefalinger, ikke selv ønsker dette. En slik løsning må avtales mellom partene og dokumenteres.

<sup>118</sup> Jf. bokføringsloven § 10, samt bokføringsforskriften kapittel 5 og kapittel 8.

<sup>119</sup> Jf. bokføringsloven § 7, jf. bokføringsforskriften § 3-1.

<sup>120</sup> Jf. bokføringsloven § 11, bokføringsforskriften kapittel 6 og NBS 5 Dokumentasjon av balansen.

<sup>121</sup> Jf. bokføringsloven § 7 tredje ledd og bokføringsforskriften delkapittel 5-3 og 5-4.

<sup>122</sup> Jf. bokføringsloven § 13, bokføringsforskriften kapittel 7 og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale.

<sup>123</sup> Jf. revisorloven av 15.01.99 nr. 2 § 5-4, jf. § 5-2 fjerde ledd.

<sup>124</sup> Jf. ligningsloven § 6-6 og § 10-6, merverdiavgiftsloven § 16-7 og § 21-1, skattebetalingsloven § 5-13a og § 5-16, tollloven av 21.12.07 nr. 119 § 13-5 og § 16-16, særavgiftsloven av 19.05.33 nr. 11 § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven av 19.06.59 nr. 2 § 5a.

opplysningenes berettigelse<sup>125</sup>. Ved mangelfull dokumentasjon skal regnskapsfører innhente eller utarbeide ytterligere dokumentasjon for å underbygge bokførte opplysninger.

Ved bokføring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal regnskapsfører innenfor alminnelige rammer ta stilling til bruk av bokføringskontoer, balanseføring kontra resultatføring (aktivering/kostnadsføring), samt skatte- og avgiftsmessig behandling. Eventuelle uoverensstemmelser med oppdragsgiver skal avklares.

Utgangspunktet er at regnskapsfører vurderer all dokumentasjon av bokførte opplysninger. I tilfeller hvor dokumentasjonen utarbeides av eller på vegne av oppdragsgiver basert på faste rutiner, maler og systemer kan plikten til å påse at dokumentasjon tilfredsstillende etterleves ved at regnskapsfører vurderer rutinen, malene og systemene, og deretter kun kontrollerer utvalgte deler av dokumentasjonen (stikkprøver). Et eksempel på dette kan være bruk av elektronisk fakturering.

Dokumentasjon av kompliserte og uvanlige transaksjoner og disposisjoner har større risiko for feil og mangler enn dokumentasjon av enkle og rutinemessige transaksjoner og disposisjoner, og bør dermed underlegges en mer omfattende vurdering av regnskapsfører.

Når regnskapsfører skal ta stilling til bruk av bokføringskontoer, balanseføring kontra resultatføring og skatte- og avgiftsmessig behandling, kan dette baseres på en skjønnsmessig vurdering av risikoen for feil. Rutinemessige og enkle transaksjoner og disposisjoner, hvor behandlingen følger ordinære regelverk, og hvor transaksjonstypen er kjent for både oppdragsgiver og regnskapsfører, kan kreve liten grad av vurdering fra regnskapsførers side. På den annen side kan uvanlige og komplekse transaksjoner og disposisjoner, hvor det eventuelt også finnes særregler for behandling, eller hvor transaksjonstypen ikke er kjent for oppdragsgiver og/eller regnskapsfører, kreve større grad av vurdering fra regnskapsførers side.

Så lenge transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner er tilfredsstillende dokumentert, har regnskapsfører ingen plikt til å verifisere de bokførte opplysningenes berettigelse. Dette gjelder så langt regnskapsfører ikke forstår eller burde forstå at dokumentasjonens innhold er uriktig eller usannsynlig, basert på en rimelighetsvurdering. Dokumentasjon som fremstår som urimelig eller usannsynlig bør drøftes med oppdragsgiver.

**Kommentert [JTK23]:** Regnskapsfører kan vanskelig ha en plikt til å drøfte forhold med oppdragsgiver som regnskapsfører faktisk ikke har avdekket (bare burde ha avdekket). Ordene «eller burde forstå» er derfor fjernet.

#### 5.78.2.2 Dokumentasjon utarbeidet av regnskapsfører

Dokumentasjon utarbeidet av regnskapsfører skal vise årsaken til at transaksjonen eller disposisjonen gjennomføres og bokføres<sup>126</sup>. Vesentlige poster skal godkjennes av oppdragsgiver dersom annet ikke er avtalt.

Dokumentasjon utarbeidet av regnskapsfører kan være aktuelt for eksempel ved avskrivninger, korreksjoner, tapsføringer, privatuttak, estimater, skatteberegninger, årsoppgjørdisposisjoner mv.

#### 5.78.2.3 Kontoplan

Valg av kontoplan skal tilpasses pliktig regnskapsrapportering og oppdragsgivers rapporteringsbehov. Ved valg av bokføringskontoer skal regnskapsfører påse at relevante skatte- og avgiftsbestemmelser etterleves.

Kontoplanen bør i størst mulig grad følge norsk standard kontoplan<sup>127</sup>.

#### 5.78.2.4 Teksting av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner

<sup>125</sup> Jf. særlig bokføringsloven § 10, samt bokføringsforskriften kapittel 5 og kapittel 8.

<sup>126</sup> Jf. særlig bokføringsforskriften § 5-12.

<sup>127</sup> NS 4102:2005 Grunnkontoramme og regnskapsoppstilling.

Der hvor det er hensiktsmessig bør regnskapsfører foreta tilleggsteksting av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner ved bokføring i regnskapssystemet.

#### 5.78.2.5 Sporbarhet

**Regnskapsfører skal sørge for toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, bokførte opplysninger og pliktig regnskapsrapportering.<sup>128</sup>**

#### 5.78.3 Periodiske avstemminger

##### 5.78.3.1 Formål

**Avstemminger skal sikre at bokførte saldoer er i samsvar med underliggende dokumentasjon, og underbygge at bokførte saldoer fremstår som rimelige og sannsynlige.**

Avstemminger kan gjennomføres av oppdragsgiver, regnskapsfører eller en tredjepart.

##### 5.78.3.2 Avstemminger ved pliktig regnskapsrapportering

**Resultat- og balansekontoe skal avstemmes dersom dette vurderes som vesentlig for å sikre regnskapsrapporteringens kvalitet.**

**For hver periode med pliktig regnskapsrapportering<sup>129</sup> skal minimum følgende kontoer i balansen avstemmes:**

- kundefordringer og leverandørgjeld
- kasse- og bankbeholdninger
- skyldig skattetrekk og arbeidsgiveravgift
- skyldig merverdiavgift

**Avvik skal følges opp.**

Pliktig regnskapsrapportering av lønn mv. (innsending av a-melding) medfører i seg selv ikke plikt til avstemming. Skyldig skattetrekk og arbeidsgiveravgift avstemmes for hver periode med annen pliktig regnskapsrapportering.

Avstemming av de ovenfor nevnte balansekontoene innebærer at

- kunde- og leverandørspekifikasjonene avstemmes mot kontoene i regnskapet, samt visuell kontroll av om kunde- og leverandørsaldoene synes rimelige
- bankkontoer avstemmes mot bankens kontoutdrag
- kontantbeholdninger avstemmes mot dokumentert opptelling av kontanter (dersom kontantbeholdningen fremstår som usannsynlig bør dette tas opp med oppdragsgiver)
- skyldig skattetrekk og arbeidsgiveravgift avstemmes mot grunnlaget for beregnet skattetrekk og arbeidsgiveravgift, -a-melding tilbakemelding og betalte beløp (det kontrolleres i tillegg at særskilt bankkonto for skattetrekk for hver periode inneholder tilstrekkelige midler til å dekke skyldig skattetrekk, eller at det foreligger tilstrekkelig bankgaranti)
- skyldig merverdiavgift (oppgjørskonto merverdiavgift) avstemmes mot grunnlaget for beregnet merverdiavgift, innsendte omsetningsoppgaver og betalte/mottatte beløp

Et eksempel på avstemming av resultatposter kan være å gjennomføre en bruttofortjenesteanalyse for solgte varer, som en rimelighetsvurdering av salgsinntekter og varekostnader.

<sup>128</sup> Jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6, og NBS 2 Kontrollsporet

<sup>129</sup> Jf. bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1.

Dersom oppdragsgiver eller en tredjepart gjennomfører avstemminger bør regnskapsfører se til at avstemmingene er gjennomført og dokumentert, og be om at manglende avstemminger gjennomføres.

### 5.78.3.3 Ekstern informasjon ved avstemminger

**Der hvor det er vesentlig for avstemmingen, skal regnskapsfører innhente informasjon og dokumentasjon fra eksterne kilder.**

Eksempler på eksterne kilder kan være banker og andre finansieringsinstitusjoner, kunder og leverandører.

### 5.78.3.4 Dokumentasjon

**Avstemminger skal dokumenteres slik at de kan etterprøves. Dokumentasjonen skal i tillegg til selve avstemmingen inneholde underliggende dokumentasjon og forklaring på eventuelle avvik.**

## 5.78.4 Periodiske regnskapsrapporter

### 5.78.4.1 Frekvens

**Periodiske regnskapsrapporter til oppdragsgiver skal utarbeides med den frekvens som følger av oppdragsavtalen.**

Behov for og nytte av periodiske regnskapsrapporter, for eksempel i styringsøyemed, bør synliggjøres for oppdragsgiveren. For aksje- og allmennaksjeselskaper bør oppdragsgiver gjøre oppmerksom på daglig leders rapporteringsplikter til styret<sup>130</sup>.

### 5.78.4.2 Innhold og språk

**Periodiske regnskapsrapporter skal bygge på avstemte tall, og være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Regnskapsførervirksomhetens navn skal fremgå av den samlede rapporteringen.**

Videre anbefales å

- rapportere med den detaljgrad og på den måte som antas hensiktsmessig for oppdragsgiver, fortrinnsvis med basis i regnskapslovens oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse<sup>131</sup>
- rapportere aldersfordelte oversikter over kundefordringer og leverandørgjeld
- periodisere vesentlige inntekter og kostnader, basert på like periodiseringsprinsipper fra periode til periode
- informere oppdragsgiver dersom det er gjennomført endringer i rapporteringens oppstillingsplan, detaljgrad mv., eller det er gjort endringer i periodiseringsprinsipper

Dersom periodisk rapportering til oppdragsgiver ønskes gjennomført på et annet språk enn norsk, svensk, dansk eller engelsk, må rapporteringen skje på to språk hvor et av språkene er norsk, svensk, dansk eller engelsk.

Regnskapsførervirksomhetens navn kan fremgå for eksempel av et oversendelsesbrev eller den e-post hvor regnskapsfører oversender regnskapsrapporteringen eller henviser til hvor rapporteringen ligger klar for oppdragsgiver. Det er ikke nødvendig at regnskapsførervirksomhetens navn fremgår av hver enkelt del av den samlede rapporteringen.

### 5.78.4.3 Kommentarer

**Følgende skal kommenteres i forbindelse med periodisk regnskapsrapportering:**

- forutsetninger regnskapet bygger på, og som regnskapsfører ikke kan forvente at oppdragsgiver selv

**Kommentert [JTK24]:** For å plassere ansvaret for den utarbeidede rapporten, og slik at brukerne av den skal vite hvor rapporten kommer fra, er det nødvendig at regnskapsførervirksomhetens navn fremgår. Dette var tidligere et krav etter regnskapsførerloven § 3 (nå erstattet av en ikke benyttet hjemmel til å stille krav i forskrift):

«Oppdragsavtale, regnskapsbøker/årsoppgjør og andre dokumenter eller oppgaver som regnskapsføreren utarbeider, samt regnskapsførerens korrespondanse på vegne av oppdragsgiveren skal inneholde oppdragsgiverens og regnskapsførerens navn og forretningsadresse.»

**Kommentert [JTK25]:** Det er ikke nødvendig at regnskapsførervirksomhetens navn fremgår av hvert enkelt element i rapporteringen. For eksempel fremgår ikke alltid regnskapsførervirksomhetens navn av rapporter fra regnskapssystemet. Dette kreves derfor heller ikke.

<sup>130</sup> Jf. aksjeloven § 6-15 og allmennaksjeloven § 6-15.

<sup>131</sup> Jf. regnskapsloven kapittel 6.

- er oppmerksom på eller ser betydningen av
- svakheter ved oppdragsgivers interne rutiner som er gjentakende eller som ikke er avklart, jf. punkt 5.2
  - oppdragsgivers vesentlige eller gjentatte brudd på oppdragsavtalen eller krav gitt i eller i medhold av lov, jf. punkt 5.3
  - uklarheter og spørsmål for øvrig

Regnskapsfører skal vurdere hvorvidt det er behov for å knytte kommentarer til negativ utvikling i oppdragsgivers egenkapital, likviditet og/eller inntjening.

## 5.89 Årsoppgjørsoppdrag

### 5.89.1 Regnskapsstandarder og regnskapsprinsipper

For regnskapspliktig<sup>132</sup> oppdragsgiver skal regnskapsfører vurdere hvorvidt det bør avklares med oppdragsgiver hvilke regnskapsstandarder som skal legges til grunn<sup>133</sup>.

Regnskapsfører skal legge til grunn regnskapsprinsipper og vurderingsregler<sup>134</sup> som følger av valgte regnskapsstandarder. Ved valg mellom flere mulige regnskapsprinsipper eller vurderingsregler skal regnskapsfører vurdere hvorvidt oppdragsgiver bør informeres om valgdgangen.

I vurderingen av hvorvidt oppdragsgiver skal informeres om valg mellom flere mulige regnskapsstandarder, regnskapsprinsipper eller vurderingsregler, bør det tas hensyn til betydningen av valget for oppdragsgivers regnskap, rapporteringsplikter, utgifter til regnskapsførsel mv.

Kravene gjelder på samme måte for oppdragsgiver som frivillig utarbeider et fullstendig årsregnskap etter regnskapslovens regler.

### 5.89.2 Ikke regnskapspliktig oppdragsgiver

Med ikke regnskapspliktig oppdragsgiver menes oppdragsgiver som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap etter reglene i regnskapsloven<sup>135</sup>. Ikke regnskapspliktig oppdragsgiver skal i utgangspunktet levere Næringsoppgave 1 (RF-1175). Slike oppdragsgivere kan likevel velge å benytte Næringsoppgave 2 (RF-1167). Forutsetningen for å benytte Næringsoppgave 2 er at det utarbeides et fullstendig årsregnskap etter regnskapslovens regler, inklusive noteopplysninger<sup>136</sup>.

Resultatregnskap og balanse basert på regnskapslovens regnskapsprinsipper og vurderingsregler<sup>137</sup> kan være bedre styringsverktøy enn regnskap basert på skattemessige verdier. Samtidig kan nytten for eventuelle andre eksterne regnskapsbrukere enn ligningsmyndighetene være høyere, for eksempel kredittinstitusjoner og andre kreditorer. Regnskapsfører bør derfor vurdere å informere oppdragsgiver om de forskjellige interessehensyn, slik at oppdragsgiver kan ta standpunkt til om resultatregnskap og balanse skal vise regnskapsmessige eller skattemessige verdier. Oppdragsgiveren bør samtidig opplyses om at realisasjonsprinsippet uansett legges til grunn som skattemessig periodiseringsprinsipp<sup>138</sup>, hvilket medfører at valget ikke har betydning for skattepliktig inntekt og betalbar skatt.

<sup>132</sup> Jf. regnskapsloven § 1-2.

<sup>133</sup> Vanlige eksempler er god regnskapsskikk for små foretak, god regnskapsskikk for øvrige foretak, god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner, forenklet IFRS eller full IFRS.

<sup>134</sup> Jf. regnskapsloven kapittel 4 og 5.

<sup>135</sup> Jf. regnskapsloven § 1-2.

<sup>136</sup> Jf. RF-1168 Rettledning til RF-1167 Næringsoppgave 2.

<sup>137</sup> Jf. regnskapsloven kapittel 4 og 5.

<sup>138</sup> Jf. skatteloven av 26.03.99 nr. 14 kapittel 14.

### 5.89.3 Avstemminger og dokumentasjon

Alle balansekontoeer skal avstemmes og dokumenteres i forbindelse med utarbeidelse av årsregnskap og/eller ligningsoppgaver, med mindre de er ubetydelige<sup>139</sup>. Resultatkontoeer skal avstemmes dersom dette vurderes som vesentlig for å sikre et riktig regnskap.

Regnskapsfører skal gjennomgå saldobalansen og vurdere dokumentasjonen av vesentlige beløp som fremstår som urimelige eller usannsynlige.

Avvik skal følges opp.

Avstemminger i forbindelse med årsoppgjøret bør blant annet omfatte følgende (i tillegg til det som følger av punkt 5.78.3.2):

- avstemming av varelager mot varelagerliste<sup>140</sup>, eventuelt et sammendrag av denne
- rimelighetsvurdering av kunde- og leverandørsaldoene med bruk av aldersfordelte saldolister (vurderingene må begrunnes og dokumenteres), samt avstemming av eventuelt innkomne kontoutdrag fra kunder og leverandører mot bokført saldo
- avstemming av bankkontoer mot årsoppgaver
- totalavstemming av lønnsopplysnings- og arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser, skattetrekk og arbeidsgiveravgift mot innrapporterte opplysninger<sup>141</sup>
- totalavstemming av merverdiavgift i omsetningsoppgaver mot bokført grunnlag for utgående og inngående merverdiavgift på årsbasis

Dersom avstemminger og dokumentasjon utarbeides av andre enn den regnskapsførervirksomheten som utarbeider årsregnskapet og/eller ligningsoppgavene, må regnskapsfører se til at rapporteringsgrunnlaget er dokumentert og avstemt, og se til at manglende dokumentasjon og avstemminger fremskaffes eller utarbeides.

### 5.89.4 Andre handlinger

Regnskapsfører skal, ved utarbeidelse av årsregnskap og/eller ligningsoppgaver

- opparbeide nødvendig forståelse av oppdragsgivers virksomhet til å kunne vurdere usikkerheter, estimater og andre spørsmål knyttet til årsregnskapet og/eller ligningsoppgavene, og til å kunne utarbeide tilleggsopplysninger (noter) til årsregnskapet
- drøfte eventuelle usikkerheter, vurderinger, estimater og andre vesentlige spørsmål knyttet til årsregnskapet og/eller ligningsoppgavene med oppdragsgiver, for å avgjøre korrekt regnskaps- og skattemessig behandling
- utarbeide dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag/bokføringsgrunnlag) i samsvar med punkt 5.78.2.2
- utarbeide tilleggsopplysninger (noter) til årsregnskapet, med tydelige referanser til de poster i regnskapet som opplysningene gjelder<sup>142</sup>
- etablere kontrollspor mellom saldobalanse og årsregnskap og/eller ligningsoppgaver<sup>143</sup>
- informere oppdragsgiver om krav til underskrifter og innsending<sup>144</sup>
- informere oppdragsgiver om krav til oppbevaring<sup>145</sup>

<sup>139</sup> Jf. også bokføringsloven § 11, bokføringsforskriften kapittel 6 og NBS 5 Dokumentasjon av balansen.

<sup>140</sup> Jf. bokføringsforskriften § 6-1.

<sup>141</sup> Jf. ligningsskjema RF-1022 Lønns- og pensjonskostnader hva gjelder lønnsopplysnings- og arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser. Avstemmingen bør normalt baseres på a-melding avstemming (A07) fra Altinn.

<sup>142</sup> Jf. regnskapsloven kapittel 7 og god regnskapsskikk.

<sup>143</sup> Jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6, og NBS 2 Kontrollsporet.

<sup>144</sup> Jf. regnskapsloven § 3-5 og ligningsloven § 4-5.

<sup>145</sup> Jf. bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 1.

Regnskapsfører skal dokumentere gjennomføring av disse handlingene som en del av oppdragsdokumentasjonen.

Nyttig informasjon om oppdragsgivers virksomhet kan blant annet finnes i kommentarer til periodiske regnskapsrapporter, revisors nummererte brev og annen korrespondanse.

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.

For oppdrag som ikke omfatter løpende bokføring, kun bistand med utarbeidelsen av årsregnskap og/eller ligningsoppgaver, gjelder i tillegg kravene i punkt 5.910.

**5.89.5 Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet**  
Dersom regnskapsfører avgir en uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet skal dette skje i henhold til *Anbefaling – Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet*.

Anbefalingen finnes som vedlegg til denne standarden.

### 5.910 Rene rapporteringsoppdrag

Ved oppdrag som ikke omfatter løpende bokføring, kun bistand med utarbeidelsen av pliktig regnskapsrapportering, skal regnskapsfører minst

- sørge for at arbeidsdelingen mellom regnskapsfører og oppdragsgiver (eller andre som har regnskapsføreroppdrag for oppdragsgiver) fremgår tydelig av oppdragsavtalen
- få tilgang til det av oppdragsgivers regnskapsmateriale som er relevant for oppdraget
- se til at rapporteringsgrunlaget er dokumentert og avstemt, og se til at manglende dokumentasjon og avstemminger fremskaffes eller utarbeides
- vurdere dokumentasjonen av vesentlige beløp som fremstår som urimelige eller usannsynlige

Regnskapsfører skal dokumentere gjennomføring av disse handlingene som en del av oppdragsdokumentasjonen.

I enkelte tilfeller skjer arbeidsdeling mellom flere parter enn oppdragsgiver og den regnskapsfører som bistår med utarbeidelsen av regnskapsrapportering, for eksempel en annen regnskapsfører som gjennomfører løpende bokføring. Det sentrale er at oppdragsavtalen avgrenser hvilke oppgaver regnskapsfører skal utføre, og hvilke oppgaver som utføres av oppdragsgiver selv eller andre som har regnskapsføreroppdrag for oppdragsgiver. I tilfeller med arbeidsdeling mellom flere regnskapsførere bør det vurderes å be oppdragsgiver om å frita regnskapsførerne fra taushetsplikten<sup>146</sup>, slik at regnskapsførerne kan innhente informasjon direkte fra hverandre.

Vanlige eksempler på pliktig regnskapsrapportering er årsregnskap, ligningsoppgaver, omsetningsoppgaver for merverdiavgift, og ~~terminoppgaver~~-meldinger for lønnsopplysningspliktige ytelser, skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

Regnskapsfører bør vurdere å informere mottakere av regnskapsrapportering til offentlige myndigheter om

<sup>146</sup> Jf. regnskapsførerloven § 10.



at regnskapsfører kun har bistått med rapporteringen, og ikke har utført løpende bokføring.<sup>147</sup>

Ved rene rapporteringsoppdrag som omfatter utarbeidelse av årsregnskap og/eller ligningsoppgaver gjelder i tillegg kravene i punkt 5.89.

## 6 Oppdragsdokumentasjon

### 6.1 Formål

Oppdragsdokumentasjonen skal inneholde vesentlige opplysninger om oppdragsgiver og regnskapsføreroppdraget. Oppdragsdokumentasjonen skal videre dokumentere det arbeid som regnskapsfører har utført for oppdragsgiver.

Oppdragsdokumentasjonen bør fungere som et hensiktsmessig verktøy i det løpende arbeid på oppdraget.

### 6.2 Innhold

Det skal for hver oppdragsgiver utarbeides oversiktlig dokumentasjon av regnskapsførers arbeid<sup>148</sup>. Oppdragsdokumentasjonen skal ikke inneholde oppdragsgivers oppbevaringspliktige regnskapsmateriale.

Oppdragsdokumentasjon som er utarbeidet av regnskapsførervirksomheten skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk.

Arbeid utført av andre, for eksempel oppdragsgiver, revisor eller en annen regnskapsfører, kreves i utgangspunktet ikke oppbevart som del av regnskapsførers oppdragsdokumentasjon. Dette kan for eksempel gjelde avstemminger og dokumentasjon av balanseposter som etter oppdragsavtalen ikke gjennomføres av regnskapsfører. Dokumentasjon av arbeid utført av andre på vegne av regnskapsfører, der regnskapsfører etter oppdragsavtalen er ansvarlig for arbeidet, er å anse som oppdragsdokumentasjon.

Oppdragsdokumentasjonen er interne arbeidsdokumenter for regnskapsfører, og er dennes eiendom. Dersom deler av oppdragsgivers regnskapsmateriale også er nødvendig som regnskapsførers oppdragsdokumentasjon, og regnskapsfører ikke oppbevarer regnskapsmaterialet på vegne av oppdragsgiver, må hver av partene oppbevare egne eksemplarer.

#### 6.2.1 Fremdriftsoversikt

Dato for gjennomføring av sentrale oppgaver skal dokumenteres, herunder

- avstemminger, eventuelt kontroll av at nødvendige avstemminger er gjennomført av andre
- produksjon av oppgaver og rapporter
- kvalitetskontroll

Fremdriftsoversikten vil blant annet underbygge at arbeidet er utført til den tid som følger av oppdragsavtalen og krav gitt i eller i medhold av lov.

#### 6.2.2 Generelt for alle regnskapsføreroppdrag

Oppdragsdokumentasjonen skal minst inneholde

<sup>147</sup> For eksempel i kommentarfelt i omsetningsoppgaver MVA. I næringsoppgave 1 og 2 gjennomføres dette gjennom bruk av avkrysningsbokser på side 1.

<sup>148</sup> Jf. regnskapsførersforskriften § 3-2 første ledd.

**Kommentert [JTK27]:** Det kreves ingen særskilt oppdragsdokumentasjon for betalingsoppdrag etter punkt 5.7. For slike oppdrag anses de generelle kravene i punkt 6.2, 6.2.1 og 6.2.2 å gi tilstrekkelig oppdragsdokumentasjon.

Dokumentasjon av gjennomførte betalinger vil for øvrig fremgå av oppdragsgivers oppbevaringspliktige regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13, herunder bokførte opplysninger i regnskapssystemet og underliggende dokumentasjon av betalingstransaksjoner (betalingsbilag).

- risikobasert kundekontroll (identitetskontroll)<sup>149</sup>
- uttalelse fra tidligere regnskapsfører, eventuelt begrunnelse for at slik uttalelse ikke er innhentet
- oppdragsavtale med eventuelle endringer, vedlegg mv.
- fullmakter og fullmaktsoversikt
- begrunnelser for avvik fra standardens obligatoriske krav
- fremdriftsoversikt
- oversikt over mottak og utlevering av oppdragsgivers regnskapsmateriale
- vurdering av oppdragsgivers interne rutiner
- undersøkelse og rapportering ved mistanke om at en transaksjon har tilknytning til forhold som omfattes av hvitvaskingsloven<sup>150</sup>
- dokumentasjon av gjennomført kvalitetskontroll
- korrespondanse av vesentlig betydning for oppdragsutførelsen

### 6.2.3 Faktureringsoppdrag

Oppdragsdokumentasjonen for faktureringsoppdrag skal, i tillegg til det som følger av punkt 6.2.2, minst inneholde

- utarbeidete faktureringsrapporter
- utførte betalingspåminnelser
- oversendelse til faktoringforetak
- oversendelse til inkassoforetak

### 6.2.4 Lønnsoppdrag

Oppdragsdokumentasjonen for lønnsoppdrag skal, i tillegg til det som følger av punkt 6.2.2, minst inneholde:

- utarbeidete a-meldinger, **samt dokumentasjon som viser tidspunkt for innsendelsen samt navn på den som foresto innsendelsen**
- mottatte a-melding tilbakemeldinger
- utarbeidete sammenstillingsoppgaver (årsoppgaver) lønn
- rapportering til oppdragsgiver

### 6.2.5 Bokføringsoppdrag

Oppdragsdokumentasjonen for bokføringsoppdrag skal, i tillegg til det som følger av punkt 6.2.2, minst inneholde

- egne gjennomførte avstemming, inklusive underliggende dokumentasjon og forklaring på eventuelle avvik
- periodiske regnskapsrapporter til oppdragsgiver
- gjennomført pliktig regnskapsrapportering<sup>151</sup>, for eksempel omsetningsoppgaver, **samt dokumentasjon som viser tidspunkt for innsendingen samt navn på den som foresto innsendingen**
- kontrollspor mellom bokførte opplysninger og gjennomført pliktig regnskapsrapportering<sup>152</sup>
- spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å utarbeide slike spesifikasjoner<sup>153</sup>
- budsjetter

**Kommentert [JTK28]:** Punkt 3.6 bestemmer at regnskapsfører etter fullmakt kan underskrive offentlige oppgaver på vegne av oppdragsgiver. For å kunne dokumentere sin oppdragsutførelse i henhold til oppdragsavtale og fullmakter, herunder at relevante innsendelseskrav gitt i eller i medhold av lov er oppfylt, er det nødvendig at regnskapsførervirksomheten oppbevarer dokumentasjon som viser

- Tidspunkt for gjennomført pliktig regnskapsrapportering
- Hvem som har gjennomført pliktig regnskapsrapportering

Som for alle andre krav om oppdragsdokumentasjon, gjelder også dette kun der hvor regnskapsførervirksomheten rent faktisk har forestått innsendelsen av pliktig regnskapsrapportering.

**Kommentert [JTK29]:** Se kommentar til punkt 6.2.4.

<sup>149</sup> Jf. også hvitvaskingsloven § 22 og hvitvaskingsforskriften § 17.

<sup>150</sup> Jf. også hvitvaskingsloven § 22 og hvitvaskingsforskriften § 17.

<sup>151</sup> Jf. bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1.

<sup>152</sup> Jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6, samt NBS 2 Kontrollsporet.

<sup>153</sup> Jf. bokføringsloven § 7, jf. bokføringsforskriften § 3-1.

## 6.2.6 Årsoppgjørsoppdrag

Oppdragsdokumentasjonen for årsoppgjørsoppdrag skal, i tillegg til det som følger av punkt 6.2.2, minst inneholde:

- utarbeidet årsregnskap og/eller ligningsoppgaver
- årsberetning og revisjonsberetning (der det er aktuelt)
- ~~kontrollspor mellom saldobalanse og årsregnskap og/eller ligningsoppgaver<sup>154</sup>~~
- dokumentasjon som viser tidspunkt for innsending av årsregnskap og årsberetning til Regnskapsregisteret<sup>155</sup>, samt navn på den som foresto innsendingen
- dokumentasjon av utførte handlinger som nevnt i punkt 5.9.4

Ved årsoppgjørsoppdrag som er rene rapporteringsoppdrag (ikke omfatter løpende bokføring) gjelder i tillegg kravene til oppdragsdokumentasjon i punkt 6.2.7.

## 6.2.7 Rene rapporteringsoppdrag

Oppdragsdokumentasjonen for rene rapporteringsoppdrag skal, i tillegg til det som følger av punkt 6.2.2, minst inneholde:

- dokumentert og avstemt rapporteringsgrunnlag
- egne gjennomførte avstemminger, inklusive underliggende dokumentasjon og forklaring på eventuelle avvik
- vurderinger av dokumentasjonen av vesentlige beløp som fremstår som urimelige eller usannsynlige
- gjennomført rapportering
- dokumentasjon som viser tidspunkt for innsending av eventuell pliktig regnskapsrapportering<sup>156</sup>, samt navn på den som foresto innsendingen

Ved rene rapporteringsoppdrag som omfatter utarbeidelse av årsregnskap og/eller ligningsoppgaver gjelder i tillegg kravene til oppdragsdokumentasjon i punkt 6.2.6.

## 6.3 Tilgang

Oppdragsdokumentasjon skal ikke lånes ut til oppdragsgiver, revisor eller andre uten godkjenning fra oppdragsansvarlig regnskapsfører. Oppdragsdokumentasjonen skal uansett ikke lånes ut der hvor det er fare for at innholdet kan gå tapt.

Godkjenning av utlån kan gis som en generell rutine i regnskapsførervirksomheten, for eksempel ved at oppdragsgivers valgte revisor får låne oppdragsdokumentasjonen mot å kvittere for mottak.

## 6.4 Oppbevaring av oppdragsdokumentasjon

Oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares ordnet og betryggende sikret mot urettmessig tilgang, endring, sletting, tap og ødeleggelse i 10 år etter utløpet av regnskapsåret<sup>157</sup>. Når oppbevaringstiden utløper skal oppdragsdokumentasjonen makuleres eller slettes innen et år.

Regnskapsførers egne eksemplarer av periodiske regnskapsrapporter til oppdragsgivere, og avstemmingsdokumentasjon tilknyttet de periodiske regnskapsrapportene, kan oppbevares i kortere tid dersom regnskapsførervirksomheten og oppdragsansvarlig regnskapsfører anser dette som forsvarlig. Slik oppdragsdokumentasjon må uansett oppbevares i minimum 2 år etter utløpet av regnskapsåret<sup>158</sup>.

<sup>154</sup> Jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6, samt NBS-2 Kontrollsporet.

<sup>155</sup> Jf. regnskapsloven § 8-2.

<sup>156</sup> Jf. bokføringsloven § 3 og bokføringsforskriften § 2-1.

<sup>157</sup> Jf. regnskapsførerforskriften § 3-2 annet og tredje ledd.

<sup>158</sup> Jf. regnskapsførerforskriften § 3-2 annet ledd.

**Kommentert [JTK30]:** Punkt 5.9.4 første avsnitt femte kulepunkt krever etablering av et kontrollspor, så med den nye henvisningen til punkt 5.9.4 (se nedenfor) blir et eget krav om dokumentasjon av kontrollsporet i punkt 6.2.6 overflødig. Kravet fjernes derfor, uten at dette har noen materiell betydning.

**Kommentert [JTK31]:** Se kommentar til punkt 6.2.4.

**Kommentert [JTK32]:** Punkt 5.9.4 annet avsnitt krever at særskilte handlinger i forbindelse med årsoppgjørsoppdrag skal dokumenteres som en del av oppdragsdokumentasjonen, men dette fremkom ikke tidligere av punkt 6.2.6. Denne inkonsistensen er nå rettet opp.

**Kommentert [JTK33]:** Se kommentar til punkt 6.2.4.

Oppdragsdokumentasjonen kan oppbevares elektronisk eller på papir-, eller som en kombinasjon av elektronisk oppbevaring og papirdokumentasjon. Elektronisk oppbevaring kan skje i ulike systemløsninger, herunder slik at deler av oppdragsdokumentasjonen oppbevares for eksempel i de regnskaps- og årsoppgjørssystemene som benyttes.

Deler av oppdragsdokumentasjonen kan oppbevares hos oppdragsgiver, dersom det gjennom avtale sørges for at regnskapsførervirksomheten og eksterne kontrollører i hele oppbevaringstiden gis tilgang til oppdragsdokumentasjonen. Regnskapsførervirksomheten er likevel ansvarlig for at oppbevaringen av oppdragsdokumentasjonen skjer i henhold til lov, forskrift og god regnskapsføringsskikk. Regnskapsførervirksomheten bør derfor gjøre en risikovurdering knyttet til oppbevaring hos oppdragsgiver.<sup>159</sup>

Dersom oppdragsdokumentasjonen ikke oppbevares samlet hos regnskapsførervirksomheten, innebærer ordenskravet at regnskapsførervirksomheten vedlikeholder en oversikt som viser hvor de ulike delene av oppdragsdokumentasjonen oppbevares, og hvordan tilgangen til disse sikres.

Kravene til ordnet og betryggende sikret oppbevaring forstås for øvrig på samme måte som etter bokføringsloven<sup>160</sup>. Det stilles ikke konkrete krav til filformater, oppbevaringsmedier mv. Oppbevaring av oppdragsdokumentasjonen for eksempel i tekstbehandlings- eller regnearkformat aksepteres så lenge regnskapsførervirksomheten totalt sett mener at sikringen er betryggende. Dersom deler av oppdragsdokumentasjonen sammenfaller med regnskapsmateriale som oppbevares på oppdragsgivers vegne, gjelder punkt 4.2. Dette innebærer blant annet at oppbevaring i tekstbehandlings- eller regnearkformat vanligvis ikke er tilstrekkelig i slike tilfeller.

Dersom oppdragsdokumentasjonen inneholder personopplysninger gjelder i tillegg kravene i personopplysningsloven til sikring av konfidensialitet<sup>161</sup>.

Kravet til makulering eller sletting av oppdragsdokumentasjon sikrer blant annet at krav i hvitvaskingsloven og personopplysningsloven ivaretas. Dersom regnskapsførervirksomheten ikke ønsker å makulere eller slette all oppdragsdokumentasjon etter utløpet av oppbevaringstiden, må regnskapsførervirksomheten som et minimum gjennomgå oppdragsdokumentasjonen og makulere eller slette de opplysninger som følger av krav i hvitvaskingsloven og personopplysningsloven<sup>162</sup>.

## 7 Kvalitetskontroll

### 7.1 Overordnet intern kontroll på oppdragsnivå

Oppdragsansvarlig eller en annen autorisert regnskapsfører skal minst en gang årlig kontrollere at oppdragsavtalen og krav gitt i eller i medhold av lov etterleves for hver oppdragsgiver.

Overordnet intern kontroll på oppdragsnivå skal minst omfatte at:

- oppdragsavtalen er à jour
- fullmakter er skriftlig dokumentert og à jour
- oversikt over mottak og utlevering av oppdragsgivers regnskapsmateriale er à jour
- vurdering av oppdragsgivers interne rutiner er gjennomført og dokumentert
- avstemming utføres og dokumenteres tilfredsstillende

<sup>159</sup> For regnskapsførerselskaper er en slik vurdering nødvendig for å oppfylle kravene i risikostyringsforskriften, se punkt 2.1.

<sup>160</sup> Jf. bokføringsloven § 4 nr. 9 og § 13, bokføringsforskriften kapittel 7 og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale.

<sup>161</sup> Jf. personopplysningsloven § 13 og personopplysningsforskriften kapittel 2.

<sup>162</sup> Jf. hvitvaskingsloven § 22 tredje ledd og personopplysningsloven § 28 første ledd.

**Kommentert [JTK34]:** Det har kommet spørsmål om hvordan oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares, særlig knyttet til forståelsen av kravene til orden og sikring. Det er derfor inntatt ytterligere veiledning på dette området. Det er ikke foreslått endringer i kravene eller ytterligere krav, kun forklarende tekst.

Det presiseres at regnskapsførerselskaper alltid må dokumentere sin risikovurdering knyttet til oppbevaring av oppdragsdokumentasjon, jf. fotnote 159.

- handlinger i forbindelse med årsoppgjør er gjennomført, jf. punkt 5.89.4
- rapportering gjennomføres i henhold til oppdragsavtalen og krav gitt i eller i medhold av lov
- fremdriftsoversikt er à jour
- oppdragsdokumentasjon er à jour

## 7.2 Medarbeideres oppdragsutførelse

Dersom arbeid utføres av andre enn oppdragsansvarlig regnskapsfører skal oppdragsansvarlig regnskapsfører utføre kvalitetskontroll av det utførte arbeidet, eventuelt påse at slik kontroll utføres av en eller flere andre autoriserte regnskapsførere.

Kvalitetskontroll av medarbeideres oppdragsutførelse skal minst omfatte

- oppdragsutførelse, herunder gjennomført fakturering, lønnsregistrering, betaling, bokføring, avstemming, årsoppgjør mv.
- rapportering, herunder gjennomført pliktig regnskapsrapportering og rapportering til oppdragsgiver

Kommentert [JTK35]: Jf. nytt punkt 5.7.

Kvalitetskontrollens frekvens og omfang kan variere, basert på en dokumentert vurdering av medarbeiderens kompetanse, kapasitet og erfaring, samt oppdragsgivers rutiner og oppdragets kompleksitet. Det må gjennomføres kvalitetskontroll for hvert regnskapsår, og minimum i forbindelse med avslutning av regnskapsåret. For bokføringsoppdrag uten utarbeidelse av årsregnskap og/eller ligningsoppgaver innebærer dette at kvalitetskontrollen gjennomføres før endelig saldobalanse oversendes til den som skal utarbeide årsregnskap og/eller ligningsoppgaver. For årsoppgjørsoppdrag innebærer dette at kvalitetskontrollen gjennomføres før innsending av årsregnskap og ligningsoppgaver. Kontrollen kan bestå av stikkprøver.

Regnskapsførervirksomheten bør vurdere kvalitetskontroller rettet mot arbeid utført av oppdragsansvarlig regnskapsfører. Dette er særlig aktuelt på oppdrag hvor det ikke er en revisor som etterkontrollerer regnskapet. Dersom det ikke er andre i regnskapsførervirksomheten som kan utføre kvalitetskontroll av arbeid utført av oppdragsansvarlig regnskapsfører, bør det vurderes å benytte sjekklister. Dette er særlig aktuelt knyttet til årsoppgjøret, herunder ved utarbeidelse av årsregnskap og/eller ligningsoppgaver.

## 7.3 Feil og mangler

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

## 7.4 Dokumentasjon av kvalitetskontroll

Gjennomført kvalitetskontroll skal dokumenteres som del av oppdragsdokumentasjonen, herunder avdekkete feil og mangler. Dokumentasjonen skal også inneholde vurderingen av frekvens og omfang av kontroll av medarbeideres oppdragsutførelse.

Rutinene for kvalitetskontroll bør nedtegnes skriftlig. Det bør benyttes sjekklister ved gjennomføring av kvalitetskontrollen, for å sikre at alle relevante og vesentlige forhold vurderes.

Kommentert [JTK36]: Jf. punkt 2.1, som generelt anbefaler at regnskapsførervirksomhetens interne rutiner nedfelles skriftlig. Bruk av skriftlige rutiner og sjekklister vil normalt gi god oppdragsdokumentasjon av den gjennomførte interne kvalitetskontrollen på oppdraget.

## 8 Ikrafttredelse

Standarden trer i kraft for oppdrag som utføres 1. januar 2015/2017 eller senere, men det oppfordres til tidligere anvendelse<sup>162</sup>.

Kommentert [JTK37]: Den endrete standarden trer i kraft fra og med 2017, herunder krav ved betalingsoppdrag.

<sup>162</sup> Standarden erstatter fra samme tidspunkt standarder for god regnskapsføringskikk GRFS 0 – Allment om regnskapsføringsoppdrag og GRFS 1 – Bokføring og årsoppgjør, samt foreløpige standarder for god regnskapsføringskikk GRFS 2 – Lønn og GRFS 3 – Fakturering.

## VEDLEGG:

# ANBEFALING – REGNSKAPSFØRERS UTTAELSE OM UTARBEIDELSEN AV ÅRSREGNSKAPET

Anbefaling av desember 2012, oppdatert juni 2014, utarbeidet av ~~Norges Autoriserte Regnskapsføreres~~  
~~Forening~~ [Regnskap Norge](#), Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening

## Innhold

1	FORMÅL.....	39
2	ANSVAR.....	39
3	ENDRINGER I TEKST .....	39
4	HVEM KAN AVGI REGNSKAPSFØRERUTTAELSE? .....	39
5	HVEM KAN REGNSKAPSFØRERUTTAELSE AVGIS TIL? .....	40
6	HAR REGNSKAPSFØRER PLIKT TIL Å AVGI REGNSKAPSFØRERUTTAELSE?.....	40
7	REGNSKAPSFØRERUTTAELSE FOR OPPDRAG MED OG UTEN BOKFØRINGSTJENESTER .....	40
8	REGNSKAPSFØRERUTTAELSENS INNHOLD .....	41
9	FEIL, USIKKERHET OG MANGLER I TILKNYTNING TIL REGNSKAPET .....	41
10	NÅR KAN REGNSKAPSFØRERUTTAELSE AVGIS? .....	42
11	REGNSKAPSFØRERS UTTAELSE OM UTARBEIDELSEN AV ÅRSREGNSKAPET .....	42
	11.1 MED BOKFØRINGSTJENESTER.....	42
	11.2 UTEN BOKFØRINGSTJENESTER .....	43

## 1 Formål

Brukere av årsregnskapet vil ha nytte av å få bekreftet at regnskapsfører har fulgt lov, forskrifter og god regnskapsføringsskikk ved utarbeidelsen av regnskapet. Uttalelsen bekrefter dette. For leseren av uttalelsen innebærer dette trygghet for kvalitet i utarbeidelsen.

## 2 Ansvar

Det som bekreftes i uttalelsen er at regnskapsførervirksomheten har fulgt regnskapsførerloven<sup>164</sup>, regnskapsførerskikken<sup>165</sup> og god regnskapsføringsskikk<sup>166</sup> ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Ansvar for regnskapsfører skal derfor i utgangspunktet ikke være større enn hva som allerede følger som konsekvens av regnskapsførerloven og god regnskapsføringsskikk. Likevel blir ansvaret mer synlig ved at regnskapsfører gjennom uttalelsen bekrefter at vesentlige forhold i god regnskapsføringsskikk er fulgt. I praksis vil dette alene kunne medføre økt ansvar for regnskapsfører.

Siste setning i uttalelsene, om at disse ikke kan benyttes i forbindelse med krav mot regnskapsfører utover det ansvaret som følger av det alminnelige profesjonsansvaret, har til hensikt å begrense regnskapsførers ansvar til det som uansett følger av det alminnelige profesjonsansvaret. Avsnittet er frivillig, og kan slettes dersom dette er ønskelig (jf. punkt 3). Profesjonsansvaret innebærer at regnskapsførers aktsomhet og eventuelle klanderverdige forhold vurderes i forhold til hva en gjennomsnittlig kompetent og dyktig regnskapsfører ville ha gjort. Det understrekes for ordens skyld at profesjonsansvaret er et strengt uaktsomhetsansvar som i takt med regnskapsførernes økende kompetanse også stiller stadig større krav til regnskapsfører som tjenesteleverandør.

## 3 Endringer i tekst

Teksten i uttalelsene skal ikke endres ved bruk. Det er kun de felter som er markert for endring som kan og skal endres (navn, beløp, årstall mv.). Siste setning i uttalelsene, om at disse ikke kan benyttes i forbindelse med krav mot regnskapsfører utover det ansvaret som følger av det alminnelige profesjonsansvaret, kan dog slettes dersom dette er ønskelig.

Det er ikke anledning til å inn ta egne forbehold og andre kommentarer i uttalelsene. Se for øvrig punkt 9 om feil, usikkerhet og mangler i tilknytning til regnskapet.

## 4 Hvem kan avgi regnskapsføreruttalelse?

Det er autoriserte regnskapsførere<sup>167</sup> og autoriserte regnskapsførerselskap<sup>168</sup> som kan avgi uttalelse, på de oppdrag som omfatter bistand med utarbeidelsen av årsregnskapet. Når et autorisert regnskapsførerselskap avgir uttalelsen, skal oppdragsansvarlig regnskapsfører<sup>169</sup> undertegne uttalelsen.

Det er den regnskapsførervirksomhet som har bistått med utarbeidelse av oppdragsgivers årsregnskap som kan avgi en uttalelse. En regnskapsførervirksomhet kan ikke avgi en uttalelse i tilfeller hvor en annen regnskapsførervirksomhet har bistått med utarbeidelsen av årsregnskapet for oppdragsgiver.

---

<sup>164</sup> Lov om autorisasjon av regnskapsførere av 18.06.93 nr. 109.

<sup>165</sup> Forskrift om autorisasjon av regnskapsførere av 08.02.99 nr. 196.

<sup>166</sup> Jf. regnskapsførerloven § 2 annet ledd.

<sup>167</sup> Jf. regnskapsførerloven § 1.

<sup>168</sup> Jf. regnskapsførerloven § 6.

<sup>169</sup> Jf. regnskapsførerloven § 6 annet ledd.

Der autorisert regnskapsfører har egeninteresse knyttet til oppdragsgiver, bør slik uttalelse ikke avgis. Egeninteresse kan for eksempel skyldes eierandeler, styremedlemskap, familietilknytning eller låneforhold.

En autorisert regnskapsfører som er ansatt i det foretaket årsregnskapet gjelder kan ikke avgi slik uttalelse.

## 5 Hvem kan regnskapsføreruttalelse avgis til?

Alle foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap etter reglene i regnskapsloven<sup>170</sup>, eller som gjør dette frivillig, kan anmode sin eksterne regnskapsfører om å få utarbeidet en uttalelse. Dette gjelder både enkeltpersonforetak, aksjeselskaper, ansvarlige selskaper, NUF og andre foretaksformer. Uttalelsen kan avgis uavhengig av om årsregnskapet er underlagt revisjon eller ikke<sup>171</sup>.

Regnskapsførervirksomheten kan ikke utlevere uttalelsen til andre enn oppdragsgiver (det foretaket årsregnskapet gjelder), så fremt ikke oppdragsgiver skriftlig har løst regnskapsfører fra taushetsplikten<sup>172</sup>.

## 6 Har regnskapsfører plikt til å avgi regnskapsføreruttalelse?

Som for andre tjenester regnskapsfører tilbyr, er det i utgangspunktet oppdragsgiver som skal etterspørre uttalelsen, på frivillig basis. Regnskapsførervirksomheten har ikke plikt til å avgi en uttalelse på eget initiativ.

Tilsvarende er det ingen plikt for regnskapsfører til å avgi en slik uttalelse selv om oppdragsgiver etterspør dette.

## 7 Regnskapsføreruttalelse for oppdrag med og uten bokføringstjenester

Det er utarbeidet to ulike uttalelser, se punkt 11. Uttalelsen i punkt 11.1 gjelder der regnskapsførervirksomheten har utført løpende bokføringstjenester i tillegg til bistand med utarbeidelse av årsregnskapet. Uttalelsen i punkt 11.2 gjelder tilfeller hvor regnskapsførervirksomheten ikke har utført løpende bokføringstjenester for regnskapsåret, men kun har bistått med utarbeidelsen av årsregnskapet (rene rapporteringsoppdrag). I tilfeller hvor regnskapsførervirksomheten ikke har gjennomført det vesentligste av løpende bokføring for hele regnskapsåret, anbefales det i utgangspunktet at uttalelsen i punkt 11.2 benyttes.

Det at regnskapsførervirksomheten har utført andre tjenester for oppdragsgiver, for eksempel lønns-, fakturerings-, budsjetterings- eller konsulenttjenester, medfører ikke at regnskapsfører skal avgi uttalelse som omfatter løpende bokføringstjenester i tillegg til bistand med utarbeidelse av årsregnskapet.

Begge uttalelsene knytter seg til oppdragsgivers selskapsregnskap. Det er ikke utarbeidet en uttalelse for konsernregnskap. Uttalelsene kan kun benyttes for årsregnskapet, og ikke for perioderegnskap.

<sup>170</sup> Jf. blant annet regnskapsloven av 17.07.98 nr. 56 § 1-2.

<sup>171</sup> Jf. revisorloven av 15.01.99 nr. 2 § 2-1.

<sup>172</sup> Jf. regnskapsførerloven § 10.



## 8 Regnskapsføreruttalelsens innhold

Under oppsummeres noen sentrale forhold vedrørende innholdet i uttalelsen:

- Uttalelsen er stilet til ledelsen i foretaket årsregnskapet gjelder (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 regnskapskikk. 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 kvalitet god regnskapsføringsskikk krever, skal det ikke avgis en uttalelse.
- For å unngå forveksling mellom regnskapsføreruttalelsen og en uavhengig revisors beretning<sup>173</sup>, 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.

## 9 Feil, usikkerhet og mangler i tilknytning til regnskapet

Årsregnskapet med noteopplysninger skal inneholde de opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat<sup>174</sup>. Det er dermed ikke behov for eller tillatt å innta egne kommentarer, presiseringer, forbehold mv. til årsregnskapet i uttalelsen.

Regnskapsfører plikter blant annet å følge opp eventuelle usikkerheter, vurderinger, estimater og andre vesentlige spørsmål knyttet til årsregnskapet, og vurdere dokumentasjonen av vesentlige beløp som fremstår som urimelige eller usannsynlige. Disse kravene må ses i sammenheng med regnskapsførers plikt til å trekke seg fra oppdraget dersom regnskapsfører ikke har mulighet til å produsere eller gi grunnlag for avtalt lovbestemt rapportering<sup>175</sup>.

Dersom regnskapsfører etter dette mener at årsregnskapet med noteopplysninger ikke er i henhold til lov, forskrift og god regnskapskikk, kan regnskapsfører ikke avgis uttalelse. I så fall skal regnskapsfører rapportere manglene skriftlig til oppdragsgiver.

<sup>173</sup> Jf. revisorloven § 5-6.

<sup>174</sup> Jf. blant annet regnskapsloven § 3-2a og § 7-1.

<sup>175</sup> Jf. regnskapsførersforskriften § 3-1.

## 10 Når kan regnskapsføreruttalelse avgis?

Uttalelsen skal ikke avgis før årsregnskapet er underskrevet av styret eller annet kompetent organ hos oppdragsgiver<sup>176</sup>. Dersom oppdragsgiver har behov for uttalelsen i forbindelse med sin behandling av årsregnskapet, kan den avgis som et utkast uten signatur.

## 11 Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet

### 11.1 Med bokføringstjenester

#### *Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet for 20X1*

*Til ledelsen i "Regnskapskunden AS", organisasjonsnummer "XXX YYY ZZZ" .*

*Vi har bistått "Regnskapskunden AS" med utarbeidelse av årsregnskap etter regnskapsloven. Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse og noteopplysninger<sup>177</sup>. 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 leder<sup>178</sup> i foretaket som er ansvarlig for at bokføring og utarbeidelse av årsregnskapet skjer i samsvar med lov, forskrifter og god bokførings- og regnskapskikk. 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 samsvar med bokføringsloven med forskrifter og god bokføringsskikk, herunder påsett at dokumentasjon av bokførte opplysninger tilfredsstiller krav gitt i eller i medhold av lov og for øvrig viser de bokførte opplysningenes berettigelse, og sørget for kontrollspor mellom dokumentasjon, bokførte opplysninger og årsregnskap*
- tatt stilling til bruk av bokføringskontoer, balanseføring kontra resultatføring, samt skatte- og avgiftsmessig behandling ved bokføring av 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*

<sup>176</sup> Jf. regnskapsloven § 3-5.

<sup>177</sup> Dersom årsregnskapet også inneholder kontantstrømoppstilling, må dette inntas i teksten: "Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger."

<sup>178</sup> 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"

- basert årsregnskapet på en avstemt og dokumentert saldobalanse
- drøftet eventuelle usikkerheter, vurderinger, estimater og andre vesentlige spørsmål knyttet til årsregnskapet med oppdragsgiver
- vurdert dokumentasjonen av eventuelle vesentlige beløp som har fremstått som urimelige eller usannsynlige
- 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<sup>179</sup>.

"Sted og dato"

"Regnskapsførerforetakets navn"

"Ola Nordmann"

Oppdragsansvarlig / autorisert regnskapsfører

## 11.2 Uten bokføringstjenester

### **Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet for 20X1**

Til ledelsen i "Regnskapskunden AS", organisasjonsnummer "XXX YYY ZZZ".

Vi har bistått "Regnskapskunden AS" med utarbeidelse av årsregnskap etter regnskapsloven. Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse og noteopplysninger<sup>180</sup>. 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 leder<sup>181</sup> 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:

<sup>179</sup> Setningen kan slettes dersom dette er ønskelig.

<sup>180</sup> Dersom årsregnskapet også inneholder kontantstrømpoppstilling, må dette inntas i teksten: "Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømpoppstilling og noteopplysninger."

<sup>181</sup> For foretak med styre og daglig leder: "styret og daglig leder"

For foretak med styre, men uten daglig leder: "styret i"

For ansvarlige selskaper uten styre "deltakerne i"

For enkeltpersonforetak: "innehaver av"

- 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 en avstemt og dokumentert saldobalanse
- drøftet eventuelle usikkerheter, vurderinger, estimater og andre vesentlige spørsmål knyttet til årsregnskapet med oppdragsgiver
- vurdert dokumentasjonen av eventuelle vesentlige beløp som har fremstått som urimelige eller usannsynlige
- 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<sup>182</sup>.

"Sted og dato"

"Regnskapsførerforetakets navn"

"Ola Nordmann"

Oppdragsansvarlig / autorisert regnskapsfører

---

<sup>182</sup> Setningen kan slettes dersom dette er ønskelig.