

Ny revisorlov:

Konsekvenser for revisjonsutvalg og samspill med revisor

Ny revisorlov og revisjonsforordning trådte i kraft 1. januar 2021. Samtidig ble reglene i allmennaksjeloven og finansforetaksloven om revisjonsutvalg endret, noe som gir revisjonsutvalget i foretak av allmenn interesse økt ansvar og nye oppgaver. Her vil vi belyse konkret konsekvenser for revisjonsutvalg og samarbeidet mellom revisor og revisjonsutvalg.



Siviløkonom
Karin Bing Orgland
Selvstendig næringsdrivende
Hun har erfaring som styreleder/styremedlem og leder av revisjonsutvalg i en rekke børsnoterte selskaper etter at hun i 2013 sluttet som konserndirektør i DNB.



Statsautorisert revisor
Thomas Haug Fraurud
Partner PwC

Revisjonsutvalget har fått en utvidet rolle knyttet til både valg av revisor, overvåking av revisors uavhengighet samt overvåking av revisjonsutførelsen i lys av eventuelle forhold som tilsynsmyndighetene måtte ha påpekt. Videre er det presisert at revisjonsutvalget skal informere styret om hvordan revisjonen bidro til at selskapets regnskapsrapportering har god integritet samt revisjonsutvalgets rolle i prosessen. Revisjonsutvalget skal overvåke selskapets internkontroll og risikostyring samt ev. internrevisjon som er relevant for regnskapsrapportering.

Noen viktige spørsmål og svar om endringene

Hvordan påvirker lovendring og forskrift samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget?

– De nye reglene stiller krav til et tettere samarbeid mellom revisjonsutvalget og revisor enn det som nok er den «gamle normalen», sier statsautorisert revisor Thomas Fraurud, som er partner i PwC.

Han sier at det ikke kan forventes at revisjonsutvalgsmedlemmene er eksperter i revisjonsmetode, men at utvalget vil måtte diskutere og forstå hovedtrekkene i revisors angrepsvinkel, herunder risikovurdering, vesentlighet og teststrategi. Tilsvarende bør revisjonsutvalget ved gjennomgang av revisors rapportering sikre at de forstår testresultatene, eventuell endring i revisjonsstrategi, samt hovedkonklusjonene.

– Jeg er overbevist om at revisjonsutvalgene også kan bidra til å øke verdien av revisjonen gjennom å utfordre og diskutere ulike angrepsvinkler, sier han.

Karin Bing Orgland, som arbeider som profesjonelt styremedlem og leder flere revisjonsutvalg, legger til at den nye lovgivningen er konkret og stiller høyere krav til dokumentasjon av utvalgets arbeid.

– Utvalget må dokumentere spesielt hvordan de påser at det er integritet bak vurderingene. Jeg håper at dette vil gi høyere fokus på kjernen i utval-

gets arbeid med å kvalitetssikre at regnskapet gir et riktig bilde av virksomheten. Det vil kanskje også fremtvinge flere tredjepartsvurderinger for å sikre at administrasjonens (og også revisors) vurderinger utfordres og dokumenteres.

Er det et dilemma at revisjonsutvalget er et rådgivende og forberedende utvalg for styret, mens det nå gis spesifikke oppgaver knyttet til valg av revisor?

– Ja – og dette må både styret og underutvalgene være bevisst, for å sikre en god arbeidsdeling slik at det blir fokus på kjernen i problemstillingene og ikke en «tick the box»-arbeidsform.

Valg av revisor er for eksempel en viktig oppgave for revisjonsutvalget og det er naturlig at utvalget er delaktig både i å sette premisser for prosessen og i vurdering av kandidatene. Ansvarlig revisor fra de ulike selskapene er ofte avgjørende for både en god dialog og for hvilken kompetanse som formidles i prosessene og da

er det viktig at også revisjonsutvalget deltar i utvælgelsen, sier hun.

– En slik deltakelse er også avgjørende for å kunne gi styret en god redegjørelse om bakgrunnen for anbefalingen. Selv om det er revisjonsutvalget som skal føre anbefalingen i pennen, må jo styret stille seg bak og få et godt grunnlag for å kunne gjøre dette, legger hun til.

Fraurud legger til at det ligger et iboende dilemma her, i og med at loven har delegert enkelte oppgaver fra styret til revisjonsutvalget, mens ansvaret ved samme lov forblir hos et samlet styre.

– Utfordringen er søkt avdempet ved at en eventuell sanksjon vil være i form av en foretaksstraff (overtredelsesgebyr), og altså ikke en direkte reaksjon overfor enkeltperson(er). Nøkkelen til et velfungerende samarbeid mellom styret og revisjonsutvalget ligger i god rolleforståelse, rett kompetanse i og solid tillit til revisjonsutvalget, samt god og effektiv informasjonsdeling fra revisjonsutvalget til styret, sier han.

– Revisjonsutvalget skal overvåke revisjonsutøvelsen i lys av forhold som tilsynsmyndighetene har påpekt (ref. forordningen 26.6.). Spørsmålet er hvordan dette skal gjøres i praksis og hvordan revisjonsutvalget skal sikre at de har tilgang til all relevant informasjon?

Bing Orgland skyter inn at dette er et område der veien må bli til mens vi går. Sunn fornuft tilsier at revisjonsutvalget må stille spørsmål og revisor bør uoppfordret fremlegge dokumentasjon som gjør at utvalget kan dekke sitt ansvar.

– Det er nytt at revisjonsutvalget også skal overvåke utførelsen av revisjonen i lys av Finanstilsynets eventuelle funn i revisortilsyn rettet mot revisjonsselskapet, sier Fraurud. Den nye lovgivningen har lagt opp til en mer omfattende undersøkelsesplikt i de tilfellene man planlegger å velge ny revisor (ref. forordningens artikkel 16 nr. 3 e), sammenlignet med en situasjon hvor man kontinuerlig overvåker en valgt revisor

som man kjenner. I sistnevnte tilfeller må det normalt kunne legges til grunn at plikten kan oppfylles ved forespørsel til revisor. Det vil også være naturlig at revisor inkluderer relevant informasjon om avholdte tilsyn i sin skriftlige rapportering, som grunnlag for å lette revisjonsutvalgets gjennomføring. Dette synes også å være praksis i våre naboland, hvor tilsvarende regulering har vært på plass i flere år.

Hva forventes av revisor knyttet til dokumentasjon av revisjon?

Fraurud sier at et godt gjennomarbeidet forslag til revisjonsplan fra revisor vil være det naturlige utgangspunktet for revisjonsutvalgets oppfølging av revisors arbeid. Forslaget til plan bør fremlegges for diskusjon i revisjonsutvalget i god tid før selve revisjonen startes. Dette for å sikre god tid til diskusjon og eventuell endring. Etter min erfaring har man god tradisjon for å diskutere risiko og KAMer (key audit matters) knyttet til regnskapsavleggelsen i revisjonsutvalget, mens man kanskje har brukt mindre tid på å diskutere områder som vesentlighet – som ofte er langt mindre «rett frem» enn man kanskje skulle tro – samt hvilke konkrete revisjonshandlinger revisor faktisk har utført.

Det er helt nytt at revisor blir pålagt å utarbeide en «Tilleggsrapport til revisjonsutvalget» (ref. forordningens artikkel 11 som gjelder fra og med regnskapsåret 2021), som vil inneholde mye av det revisjonsutvalget vil ha behov for i relasjon til innsikt i gjennomføring av revisjonen, uavhengighet mv. Selve den skriftlige rapporten har «frist» senest i forbindelse med avgivelse av revisjonsberetningen, men et godt råd er at revisor og revisjonsutvalget sikrer at man har gode diskusjoner om relevant innhold gjennom året, slik at selve rapporteringen ikke bringer overraskelser eller tidsnød ved avgivelse, sier han.

Hvordan underbygger revisor og revisjonsutvalget at regnskapsrapportene har høy integritet – er det vesentlige endringer her?

Thomas svarer at dette, sett mot revisors faktisk utførte arbeid, ikke representerer noe nytt, men at presiseringer heller er et uttrykk for at lovgiver er usikker på om dialogen mellom revisjonsutvalget og revisor har vært like inngående som forutsatt på dette området. For en del revisjonsutvalg vil dette kun innebære en videreføring, mens det nok for andre vil oppfattes som en utvidelse i forhold til hva man har praktisert. Vurderingene opp mot integritet stiller krav om en viss innsikt i hvordan revisor planlegger, gjennomfører og konkluderer i sitt arbeid.

Karin legger til at den underliggende intensjonen ikke er endret – regnskapet skal gi et riktig bilde av virksomheten. Ny revisorlov og forordning har sin bakgrunn i finanskrisen og en rekke regnskapsrapporter som viste seg ikke å ha tilstrekkelig integritet og kvalitet. Tanken er å forebygge dette gjennom kravene. Det er også en god påminnelse for revisjonsutvalgene om viktigheten av å stille kritiske spørsmål og dokumentere utfallsrom og grunnlaget for beregningene.

I anbefaling til generalforsamlingen skal revisjonsutvalget innstille to kandidater – skaper dette noen praktiske utfordringer? Noen erfaringer fra andre land knyttet til praktisering av dette?

– Jeg tror ikke selve kravet til at man må innstille to kandidater, i preferert rekkefølge, vil skape de største utfordringene. Derimot vil dette kravet i kombinasjon med reglene knyttet til uavhengighet, spesielt knyttet til «non-audit services», karens-bestemmelsene, samt pliktig firmarotasjon, kunne gi utfordringer. Man vil veldig raskt kunne komme i situasjoner hvor flere av svært få aktuelle tilbydere er diskvalifisert, og ikke kan tilby revisjon. Det vil nok også bli mer vanlig at selskapet stiller krav om at noen av de mulige tilbyderne er aktuelle for revisorvalget, mens andre tilbyr rådgivning. Nøkkelen til gode prosesser vil være langsiktig planlegging, og det forutsetter god dialog mellom aktuelle kjøpere av disse tjenestene og de store revisjonsselskapene. Dette er også i tråd med erfaringer

gene fra andre land med tilsvarende regulering.

Karin avslutter med å si at spesielt karantenereglene er litt krevende for

de største selskapene som oftest benytter de fire store revisjonsselskapene. Dersom én av disse er leid inn som internrevisor, er det i realiteten to mulige tilbydere igjen. Da er det viktig

at begge disse er uavhengige og kan levere tilbud. God planlegging av rotasjon av revisor er derfor avgjørende.

Viktige endringer og konsekvenser for revisjonsutvalget

Valg av revisor

De fleste revisjonsutvalg har vært involvert i valg av revisor tidligere, dette er i tråd med god praksis. Kravet formaliseres nå ytterligere. Revisjonsutvalget skal ikke bare være delaktig i prosessen, men også anbefale hvilken revisor styret skal foreslå for generalforsamlingen. Forordningen krever at det i anbefalingen bekreftes at utvalget ikke er påvirket av tredjepart. Dette er trolig en selvfølge for de fleste revisjonsutvalg. I tillegg påpekes det at minst to revisorer må innstilles i preferert rekkefølge, samt at innstillingen begrunnes. Foretaket skal også dokumentere utvelgelseskriteriene og anbudsprosessen. For de fleste utvalg er dette i tråd med krav til en god og ryddig anbudsprosess, men dokumentasjonskravene øker.

Karanteneregler er en spesiell utfordring knyttet til bytte av revisor. Revisor som innstilles kan ikke ha utført rådgivningsoppdrag for selskapet som er egnet til å reise tvil om revisors uavhengighet. For enkelte tjenester, slik som utforming og gjennomføring av internkontroll knyttet til finansiell rapportering, utforming og innføring av teknologisystemer for finansiell informasjon, samt internrevisjon, gjelder en karenperiode på tolv måneder. Anbudsprosessen må derfor planlegges godt – 1–2 år i forkant, blant annen for å sikre tilbydere som møter lovens strenge krav til uavhengighet.

Overvåke revisors uavhengighet

Loven angir en absolutt grense for omfang av leveranser i tillegg til revisjonsoppdraget, for å sikre at revisor er uavhengig. Det er en kvalitativ og en kvantitativ begrensning. Revisors honorar for andre tjenester enn revisjon

kan ikke utgjøre mer enn 70 prosent av gjennomsnittlig revisjonshonorar for de tre siste sammenhengende regnskapsårene. De tre første sammenhengende regnskapsårene vil bli 2021, 2022 og 2023. Første gang gjennomsnittlig revisjonshonorar kan beregnes, er når 2023 er ferdig, altså i 2024. 70 % av gjennomsnittlig revisjonshonorar for disse tre årene vil være øvre grense for rådgivningshonorar i 2024. Beregningene gjøres av revisor basert på tallene i revisors regnskap, og resultatene formidles fra revisor til revisjonsutvalget.

Innføringen av nye regler for kjøp av andre tjenester enn revisjon fra revisor forventes ikke å endre mulighetene til å kjøpe tjenester fra revisor i betydelig grad sammenlignet med dagens lovgivning. Årsaken er at de fleste av tjenestene som forbyes gjennom EUs forordning/regler allerede er forbudt i Norge.

De nye reglene inneholder en liste over tjenester som foretakets valgte revisor ikke kan levere. Tjenester som ikke er direkte forbudt kan revisor levere gitt at revisorlovens krav til uavhengighet overholdes, og at revisjonsutvalget etter å ha vurdert trusler mot uavhengighet og eventuelle benyttede forholdsregler, godkjenner leveransen. Skattetjenester tillates i begrenset omfang (f.eks. teknisk utfylling av skatteskjemaer), men «yting av skatterådgivning» er forbudt. Det vil være tillatt for revisor å veilede revisjonsklienter om skatte- og avgiftsspørsmål, mens forbudet typisk vil omfatte skatteplanlegging. Dette kan være en krevende grensedraining.

Det er nytt at loven legger opp til forhåndsgodkjenning av andre tjenester enn revisjon fra revisor. Rent prak-

tisk vil vi anta at revisjonsutvalget vil delegere forhåndsgodkjenning med klare retningslinjer til noen i administrasjonen. Løsningen er praksis i våre naboland som har hatt tilsvarende regulering i flere år. Revisjonsutvalget overvåker anvendelsen av fullmakten.

Ved rapportering til revisjonsutvalget må med andre ord både beløp som er fakturert for oppdragene og oppdragets art dokumenteres. Revisjonsutvalget bør bekrefte at dette ligger innenfor revisjonsforordningens krav.

Ivareta god integritet i regnskapsrapporteringen

Dette er jo kjernen i både revisors og revisjonsutvalgets oppgave og vår opplevelse er at mye av dialogen i revisjonsutvalgene dreier seg nettopp om dette. Samtidig har nok referatene vært ganske summariske, som: «Revisjonsutvalget tok redegjørelsen fra revisor/adm. til orientering.» På dette området bør trolig utvalgene dokumentere sine vurderinger og spørsmål bedre samt hvilke områder som er gjennomgått og med hvilket faktagrunnlag.

Dette kan også danne en god basis for orientering av styret. Spesielt bør dokumentasjon (og diskusjonen) være utfyllende knyttet til balanseposter og områder der administrasjonen kan ha en conflict of interest. Utfallsrom for estimater knyttet til eksempelvis verdivurderinger og forpliktelser, underliggende forutsetninger knyttet til for eksempel diskonteringsrente, er viktige temaer. Tredjeparts vurderinger av spesielt balanseposter er også en viktig dokumentasjon for de vurderingene som revisjonsutvalget legger til grunn.

Ansvar for informasjon til styret

«Revisjonsutvalget skal informere styret om den lovfestede revisjon og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet samt revisjonsutvalgets rolle i prosessen.» Revisjonsutvalget er et avlastende og forberedende utvalg for styret. Samtidig er styret samlet ansvarlig for at rapporteringen er etterrettelig, og at markedet får tilstrekkelig og god informasjon. Dette blir en balansegang. Styret må ha tilstrekkelig innsikt i regnskapet og de sentrale forutsetningene som er lagt til grunn for å utøve sitt ansvar. Samtidig bør ikke revisjonsutvalgets oppsummering bli så omfattende at styret ikke får den nødvendige avlastning.

Internkontroll, internrevisjon og risikostyring relevant for regnskapsrapportering

Ny lov legger til grunn at revisjonsutvalgets arbeid begrenses til det som er

relevant for regnskapsrapporteringen. Tidligere var vanligvis oppfølging av internrevisjon og internkontroll på bredere basis lagt til revisjonsutvalget. Spesielt for de selskapene som har et eget risikoutvalg (finansiell sektor) gir dette muligheter for en tydeligere ansvarsdeling. Det blir på den annen side et godt skjønnsom som må legges til grunn for å avgrense hva som er relevant for regnskapsrapporteringen. Motforestillingen til en avgrensning er at det meste er relevant for regnskapsrapporteringen.

Tilsyn og sanksjonsmyndighet

Finanstilsynet har fått både tilsyns- og sanksjonsmyndighet. Relevante tematisyn legges ut på tilsynets side: finans.tilsyn.no/tilsyn/finansiell-rapportering/tematisyn-og-kontroll-av-finansiell-rapportering---rapporter/

Selskapene rapporterer allerede i dag til Finanstilsynet blant annet om revisjons-

utvalgenes arbeid (KRT-1003). Vi tror kanskje ikke alle utvalg gjennomgår dette før innsendelse. Det bør være god praksis. Som en kuriositet kan vi nevne at ca. 40 % av selskapene i 2018 rapporterte at de ikke gjorde undersøkelser for å følge opp kvaliteten av ekstern revisors arbeid. I samme undersøkelse svarte ca. 30 % av revisjonsutvalgene at de ikke planla å delta på presentasjoner fra aktuelle tilbydere i forbindelse med anbudsprosesser på revisjon.

For 2021 har Finanstilsynet varslet et eget Tematisyn vedrørende revisjonsutvalgets arbeid, hvor det forventes at de blant annet vil legge vekt på revisjonsutvalgets sammensetning, hvordan utvalget utfører sine oppgaver, samt hvordan de forholder seg til vesentlighet.

Skatteklagenemnda:

986 klager – to år i kø



Advokatfullmektig
Johannes Beck
Senior Manager EY Tax & Law

Mens skatteklagenemnda har hatt god kapasitet til å behandle klagesaker, har sekretariatet vært en flaskehals. Det er blitt bygd opp tilstrekkelig kapasitet til å ta unna saker fortløpende, men ikke tilstrekkelig til å ta unna eldre restanser.¹



Advokat(H)
Hanne Skaarberg Holen
Partner EY Tax & Law

Etter opprettelsen av en uavhengig skatteklagenemnd i 2016 har nemnda vist seg som et viktig korrektiv ved feil skattevedtak fra skattekontorene. Klager flest blir løst hos skattekontorene, som ved mottak av klage vil foreta en fornyet vurdering av klagen. Dersom skattyter ikke gis medhold, skal skattekontoret oversende klagen til skatteklagenemndas sekretariat med en kort uttalelse som begrunner skattekontorets syn.

Klager som behandles i skatteklagenemnda kan enten behandles i almin-

nelig avdeling eller i stor avdeling, som forbeholdes større, kompliserte og/eller tvilsomme saker. Det har bygget seg opp store restanser av store og kompliserte saker, og noen saker blir liggende i årevis uten at de blir behandlet. Dette tyder på at tiltakene ikke er tilstrekkelige, og at det er behov for ytterligere styrking av skatteklagenemndas sekretariat.

Utfallet av klagesaker

Som i tidligere år har skatteklagenemndas vedtak vist en god balanse mellom utfall i skattyters favør og disfavør.

Pr. 30. september 2020 fikk skattyterne helt eller delvis medhold i 32 % av samtlige saker. For saker som

¹ Hanne Skaarberg Holen har vært medforfatter i følgende artikler som tidligere er blitt publisert i *Revisjon og regnskap* (se [revregn.no](https://www.revregn.no/)):
– 2017/6 Erfaringer med ny klageordning på skatteområdet.
– 2018/6 Ett skritt frem og ett tilbake?
– 2019/6 Lang kø til klagebehandling.