

Resultater og erfaringer fra kvalitetskontrollen 2008

Resultatene fra kvalitetskontrollen 2008 er noe svakere enn tidligere år, målt i antall godkjente sammenlignet med antall ikke-godkjente kontroller. I denne artikkelen beskrives noen utvalgte feil og mangler som er observert i årets kontroller. Til slutt omtales planene for kvalitetskontrollen 2009.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Barbro Bruu
Den norske Revisorforening
Fagsjef Kvalitetskontrollen i Den norske Revisorforening

	2008		2007		2006	
	Antall	%	Antall	%	Antall	%
Godkjent	248	82,1	313	89,4	337	87,8
Handlingsplan og ny kontroll (også kalt oppfølgingskontroll)	48	15,9	35	10,0	43	11,2
Oversendt Styret	6	2,0	2	0,6	4	1,0
Totalt utførte kontroller	302	100	350	100	384	100

Om kvalitetskontrollen 2008

Kvalitetskontrollen 2008 var første år i kontrollperiode 4. En kontrollperiode er på 6 år, noe som innebærer at alle oppdragsansvarlige medlemmer skal kontrolleres minst en gang hvert 6. år. Frem til og med 2007 var en kontrollperiode på 5 år, noe som forklarer nedgangen i antall gjennomførte kontroller i 2008 sammenlignet med årene før. Det var totalt 39 kontrollører som gjennomførte kontrollene i 2008.

Kvalitetskontrollen 2008 hadde følgende fokusområder:

- Revisjon av inntekter, herunder etterlevelse av kravene i RS 240¹ samt dokumentasjonskrav,
- etterlevelse av SK1, og
- etterlevelse av de såkalte risikostandardene.

Resultater 2008

Resultatene fra kvalitetskontrollen 2008, sammenlignet med de to foregående årene, kan oppsummeres slik:

Av de 48 revisorene som ikke har fått godkjent, får åtte oppfølging på grunn av andre forhold enn mangelfull utført dokumentert revisjon.

Av sakene som styret har vedtatt å innrapportere til Kredittilsynet, gjelder fire av sakene ikke tilfredsstillende revisjon. De to øvrige sakene gjelder henholdsvis brudd på uavhengighetsbestemmelsene og manglende etterutdanning.

Utvalgte temaer fra årets kvalitetskontroll

Nedenfor gjennomgås utvalgte avdekkede feil, mangler og svakheter fra årets kvalitetskontroll. Revisjonstemaene er ikke nødvendigvis begrenset til å gjelde ikke-godkjente kontroller, men kan være «gjengangere» hos en rekke av våre kontrollerte medlemmer. Videre vil andre forhold enn revisjon, som har medført at medlemmer får oppfølgingskontroll, også gjennomgås.

Revisjon

Dokumentasjon

Kvalitetskontrollen har i likhet med Kredittilsynet og Finansdepartementet lagt til

grunn prinsippet om at «det som ikke er dokumentert, er ikke utført». Dokumentasjon er utvilsomt en utfordring for mange revisorer, både med hensyn til hva som skal dokumenteres, hvordan det skal dokumenteres og omfanget av dokumentasjonen. For de som får oppfølgingskontroll, er gjerne dokumentasjonen et av de svake områdene. Generelt sett er det et forbedringspotensial knyttet til dokumentasjon hos kontrollerte revisorer.

Hovedregelen er at revisor skal kunne dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført samt resultatet av revisjonene på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner, jf. revisorloven § 5–3 første ledd. Kravene til dokumentasjon omfatter alle stadier av revisjonsprosessen, fra revisor har påtatt seg oppdraget og startet forberedelser, til revisjonen er avsluttet. Kvalitetskontrollen er i så måte en god målestokk på om dokumentasjonen er tilstrekkelig, da en erfaren revisor uten kjennskap til oppdraget skal kunne etterprøve revisjonen på bakgrunn av den fremlagte dokumentasjonen. Kvalitetskontrollen kan

¹ RS 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper.

derfor være et godt hjelpemiddel for å forstå hvilke forbedringspotensialer som foreligger for dokumentasjonen.

Revisors dokumentasjon har betydning både internt i revisjonsselskapet og i forhold til omverdenen. Internt i revisjonsselskapet vil dokumentasjonen for eksempel ha betydning for å kontrollere kvaliteten av, og fremdriften i revisjonsarbeidet, herunder sikre at alle nødvendige handlinger blir utført og forhindre at handlinger blir utført to ganger, danne grunnlag for neste års planlegging og muliggjøre en kvalitetssikring. I forhold til omverdenen, er dokumentasjon et avgjørende bevis ved stedlig tilsyn fra Kredittilsynet eller kvalitetskontroll fra Revisorforeningen. Også i eventuelle erstatningssaker og straffesaker vil dokumentasjonen være essensiell, da manglende dokumentasjon kan innebære at retten ikke anser revisjonen for utført med mindre revisor kan bevise dette på annen måte. Revisor kan altså komme i en situasjon hvor bevisbyrden tillegges han/henne.

Dokumentasjonskravene i revisorloven og i RS 230 *Revisjonsdokumentasjon* gjelder og er like for alle praktiserende revisorer. Det blir ofte hevdet fra alenepraktiserende revisorer at «det er ikke noe poeng i å skrive masse dokumentasjon til seg selv». Dersom revisor driver alene, vil viktigheten av dokumentasjon internt i revisjonsselskapet ha mindre betydning enn i et



IKKE UTFØRT: Kvalitetskontrollen har i likhet med Kredittilsynet og Finansdepartementet lagt til grunn prinsippet om at «det som ikke er dokumentert, er ikke utført».

selskap med ansatte, men like fullt vil dokumentasjonen være av stor betydning. God dokumentasjon er revisors beste sikkerhet dersom noe skulle gå galt og revisors arbeid blir gjenstand for kontroll, uavhengig av om revisor driver alene eller i et større revisjonsselskap.

Gjennomgang av medarbeiders arbeid

Oppdragsansvarlig revisor har ansvaret for den totale kvaliteten på det enkelte revisjonsoppdraget, herunder at revisjonsberetningen som avgis er hensiktsmessig ut i fra omstendighetene. Dette innebærer blant annet at oppdragsansvarlig revisor er ansvarlig for å veilede i forbindelse med og føre tilsyn med gjennomføringen av revisjonsoppdraget. Oppdragsansvarlig revisor plikter å gjennomgå revisjonsdokumentasjonen og diskutere med teamet for å forsikre seg om at konklusjonene som danner grunnlag for revisjonsberetningen kan underbygges, før revisjonsberetningen avgis.

I enkelte saker har kvalitetskontrollen avdekket at ansvarlig revisors gjennomgang av medarbeiders arbeid er meget mangelfullt eller fraværende. Det mangler eller det er minimalt med spor etter ansvarlig revisors gjennomgang, og medarbeiders utførte dokumenterte revisjon er i tillegg svak og mangelfull. Dette er situasjoner kvalitetskontrollen har sett svært alvorlig på og som har medført oppfølgingskontroll. Dette uavhengig av om revisor samtidig har kunne vist til oppdrag hvor han/hun selv har utført alt arbeid og dette er tilfredsstillende.

I denne forbindelsen kan det også nevnes at Kredittilsynets tematilsyn i 2009 vil gjelde ansvarlig revisors involvering på revisjonsoppdragene.

Benytter ikke en oppdatert revisjonsmetodikk

Felles for mange av revisorene som får oppfølgingskontroll i 2009, er at de benytter en egenutviklet revisjonsmetodikk som ikke er oppdatert i forhold til risikostandardene. I noen tilfeller benyttes også gamle (masseproduserte) metodikkverktøy som ikke er oppdatert i forhold til disse revisjonsstandardene. Manglende implementering og/eller tilpasning til risikostandardene medfører at et en rekke obligatoriske handlinger og dertil dokumentasjon ikke utføres. Anvendelse av en ikke-oppdatert metodikk har særlig vist seg å medføre mangler i planleggingsfasen. Dette vil typisk være manglende dokumentasjon av risikovurderingshandling, risikovurdering er ikke foretatt eller ikke tilpasset til

klienten, mislighetsrisiko knyttet til inntektsføring er ikke hensyntatt, revisor har ikke opparbeidet seg noe forståelse vedrørende interne kontroller, mv.

Etterlevelse av de såkalte risikostandardene har vært fokusområde for kvalitetskontrollen de siste to årene. Kvalitetskontrollutvalget har i 2008 valgt å legge seg på en litt strengere linje med hensyn til om risikostandardene er implementert og om medlemmene benytter en metodikk som oppfyller kravene i disse revisjonsstandardene. En del av kontrollene ble ikke godkjente fordi risikostandardene ikke var tilstrekkelig implementert og etterlevd. Dette kan sannsynligvis forklare noe av økningen i andelen av ikke-godkjente kontroller i 2008 sammenlignet med 2007.

Misligheter og nærstående parter

I henhold til revisjonsstandardene skal revisor, som et ledd i å opparbeide seg forståelse for foretaket for derigjennom å identifisere risiko, forespørre om misligheter. Kravene til å forespørre ledelsen og eventuelt andre personer i foretaket om risiko for misligheter, kjennskap til faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter, mv. fremgår av RS 240, punktene 34 – 47.

Som for andre opplysninger i årsregnskapet, må revisor påse riktigheten av opplysninger om hvilke nærstående parter som eksisterer og hvilke transaksjoner som er gjennomført med disse, og om de gitte opplysningene om transaksjonene er riktige, jf. RS 550 *Nærstående parter*, punkt 2. Revisor må derfor opparbeide seg tilstrekkelig forståelse av foretaket og dets omgivelser til å kunne identifisere de hendelser, transaksjoner og rutiner som kan resultere i risiko for vesentlig feilinformasjon angående nærstående parter og transaksjoner med disse. Revisor må ha særlig fokus på nærstående parter fordi:

- Det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering kan kreve opplysninger i regnskapene om visse forhold til nærstående parter og transaksjoner med disse. Se for eksempel regnskapsloven § 7–32/§ 7–45 om opplysninger om lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere, aksjeeieres nærstående, mv.
- Nærstående parter kan ofte påvirke regnskapene, og det kan være enklere å begå misligheter gjennom nærstående parter.



MISLIGHETER: Revisor skal som et ledd i å opparbeide seg forståelse for foretaket forespørre om misligheter.

- Kilden for revisjonsbevis påvirker revisors vurdering av bevisets pålitelighet. Revisjonsbevis er mer pålitelig dersom det innhentes fra uavhengige kilder utenfor foretaket. Revisor bør også være oppmerksom på at uttalelser fra ledelsen ikke kan erstatte andre revisjonsbevis som revisor med rimelighet kan forvente er tilgjengelig.
- En transaksjon med nærstående parter kan være motivert av annet enn vanlige forretningsmessige vurderinger, for eksempel misligheter, deling av resultat, skattemessige motiverte transaksjoner, mv.
- En transaksjon med nærstående parter skal i visse tilfeller godkjennes av generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 3–8, på bakgrunn av en redegjørelse fra styret som skal bekreftes av revisor.

I kvalitetskontrollen er det avdekket at handlinger knyttet til vurdering av risiko for misligheter og revisjon av nærstående parter i mange tilfeller fortsatt ikke utføres og dokumenteres. Dette er mangler som ikke bare gjelder de som får oppfølgingskontroll.

Analyser og analytiske kontrollhandlinger

Det er observert en rekke tilfeller hvor analyser i planleggingsfasen eller i konklusjonsfasen ikke utføres. Videre er det i flere kontroller avdekket svakheter knyttet til dokumentasjon av utførte analytiske kontroll-

handling. Dette er mangler og svakheter som er påvist i en rekke kontroller, og gjelder ikke oppfølgingskontrollene spesielt.

Analyser i planleggingen

I henhold til RS 315², pkt. 7 skal revisor gjennomføre analyser i planleggingen, som en del av sine risikovurderingshandling. Hensikten er å identifisere uvanlige transaksjoner eller hendelser, beløp, trender eller forholdstall som kan indikere forhold revisor ikke kjente til, men som kan ha konsekvenser for årsregnskapet (risiko for vesentlig feilinformasjon på grunn av feil eller misligheter) og revisjonen (valg av type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger). Analyser i planleggingen vil normalt utarbeides på bakgrunn av perioderegnskap i inneværende år, hvor tallene sammenlignes med tidligere år. Analyse som bare baserer seg på siste årsregnskap vil normalt ikke gi revisor ny relevant informasjon, jf. under om analyser i avslutningen, og vil derfor ikke ha noen nytteverdi i forhold til hensikten med analyser i planleggingsfasen.

Analyser i avslutningen

Revisor må utføre analyser ved eller nær avslutningen av revisjonen, jf. RS 520 *Analytiske kontrollhandlinger*, punkt 13, for å utarbeide en overordnet konklusjon om hvorvidt regnskapet stemmer overens med revisors forståelse av enheten, for derigjennom å avdekke eventuelle vesentlige feil i årsregnskapet. For eksempel kan urimelige nøkkeltall eller sammenligninger med fjorårets regnskap avsløre vesentlige feilklassifiseringer i årsregnskapet. Dersom analysen gir indikasjoner på at det kan forekomme uregelmessigheter, kan det medføre at revisor må utføre ytterligere undersøkelser. Ved analyser i avslutningen, vil revisor normalt basere seg på årsregnskapet.

Analytiske kontrollhandlinger

Når revisor utfører analytiske kontrollhandlinger, som substanshandlinger, stilles det visse krav til hvordan slike handlinger skal utføres og dokumenteres, jf. RS 520.

Det første revisor må gjøre, er å ta stilling til om det er hensiktsmessig å anvende analytiske kontrollhandlinger gitt regnskapspåstandene som skal bekreftes. Analytiske kontrollhandlinger benyttes for å avgjøre rimeligheten av regnskapsinformasjon ved å måle størrelser, forholdstall eller

utvikling i regnskapstall mot en definert forventet verdi.

Ved utførelsen av analytiske kontrollhandlinger må revisor:

- evaluere påliteligheten av data som ligger til grunn for revisors forventning om registrerte beløp eller forholdstall. Dette ved å ta i betraktning kilden, sammenlignbarheten, typen og relevansen av den tilgjengelige informasjonen, samt kontroller knyttet til utarbeidelsen av informasjonen;
- utarbeide en forventning om registrerte beløp eller forholdstall og evaluere hvorvidt forventningen er presis nok til å identifisere vesentlig feilinformasjon ved den ønskede graden av sikkerhet; og
- fastsette hvor stort avvik mellom registrerte beløp og forventede beløp som kan aksepteres uten videre undersøkelse (tolererbart eller akseptabelt avvik).

Dersom analytiske kontrollhandlinger identifiserer fluktasjoner eller sammenhenger som ikke stemmer overens med annen relevant informasjon, eller som avviker fra forventede verdier med et betydelig beløp, skal revisor undersøke slike avvik, innhente tilstrekkelige forklaringer og hensiktsmessige bekreftende revisjonsbevis.

I kvalitetskontrollen er det avdekket at revisjonsbevis innhentet ved analytiske kontrollhandlinger er tillagt betydelig mer vekt enn de burde, særlig med tanke på at dokumentasjonen ikke er tilfredsstillende. Ved å tillegge analytiske kontrollhandlinger for mye vekt i forhold til de revisjonsbevis som genereres, vil revisor kunne gjøre for lite substanshandlinger slik at innhentede revisjonsbevis totalt sett ikke er tilstrekkelige for å konkludere på regnskapspåstandene.

Det er for eksempel ikke uvanlig at det foreligger en analyse basert på data som ikke er vurdert med hensyn til pålitelighet, det er ikke dokumentert noe om hvilke forventninger revisor har til resultatet av analysen og heller ikke akseptabelt avvik er definert. Når resultatet av analysen foreligger, er det derfor ikke satt noen kriterier for å si om avviket er innenfor det forventede og akseptable. Ofte foreligger kun en talloppstilling/analyse med følgende kommentar om avviket: «Avviket er forklart av daglig leder» eller «Ok, normalt avvik»

² RS 315 Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon.

eller «Økningen i bruttofortjenesten skyldes prisøkning». Dersom avvik forklares av ledelsen, er det viktig at revisor søker bekræftelser på forklaringen ved å sammenligne med andre innhentede revisjonsbevis og annen kjennskap revisor har til foretaket og bransjen, samt vurdere å utføre ytterligere revisjonshandlinger.

Revisjon av inntekter

Revisjon av inntekter var et av fokusområdene for kvalitetskontrollen 2008. Det er særlig på to områder innen revisjon av inntekter at revisjonen kan bli bedre. Dette er: fullstendighet av inntekter og vurdering av mislighetsrisiko knyttet til inntektsføringen.

Fullstendighet av inntekter

Revisjon av fullstendighet av inntekter er et område hvor kvalitetskontrollen generelt finner en del svakheter, og hvor de innhentede revisjonsbevisene ikke er tilstrekkelige til å bekrefte fullstendigheten. En årsak kan være at revisor anvender analytiske kontrollhandlinger som en del av revisjonen, typisk bruttofortjenesteanalyser, men hvor dokumentasjonen er så mangelfull at analysen har minimal verdi. (Se avsnittet over om analytiske kontrollhandlinger). En annen årsak kan være at revisor kun utfører substanshandlinger, i tilfeller der det ikke er mulig å revidere fullstendigheten av salget utelukkende med substanshandlinger. I slike tilfeller har revisor ofte heller ikke vurdert foretakets interne kontroller, men likevel sagt at kontrollrisikoen er høy fordi man ønsker å revidere med substanshandlinger.

En tredje årsak kan være at revisor planlegger å bygge på selskapets interne kontroller, men de handlingene revisor utfører er ikke en test av kontroller. Et klassisk eksempel er at revisor for eksempel sjekker tett nummerrekkefølge på 30 utgående fakturaer, og at disse fakturaene er korrekt bokført. I tillegg kontrolleres gjerne at fakturajournalene er i tett nummerrekkefølge. En slik handling innebærer at revisor er i stand til å bekrefte at de 30 kontrollerte utgående fakturaene er korrekt bokført og avgiftsbehandlet, mv., men det er ingen test av en kontroll hvor revisor kan bekrefte kontrollens effektivitet.

En fjerde og siste årsak er mangelfull kontroll av periodisering. Det kan for eksempel forekomme både fakturaer og kreditnotaer rundt årsskiftet som kan ha betydning for fullstendigheten av salget.

Mislighetsrisiko knyttet til inntektsføringen

I utgangspunktet skal revisor gå ut i fra at det foreligger en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter knyttet til inntektsføringen, men dersom revisor konkluderer med at det ikke er tilfelle, må revisor dokumentere årsakene til denne konklusjonen. Dette følger av RS 240, punkt 60 og 110, og kom inn som et nytt krav ved innføringen av risikostandardene.

Hos mange kontrollerte revisorer mangler det en begrunnelse i arbeidspapirene på hvorfor det ikke foreligger risikoer for misligheter ved inntektsføring. Likevel er ikke salgsinntektene verken definert som eller revidert som en mislighetsrisiko (særskilt risiko).

Revisjon av varelager

Alle foretak er pålagt å foreta en fysisk telling av varelageret minst en gang årlig. Når varelageret er vesentlig, vil som regel foretaket prioritere intern kontroll knyttet til vareinngang og – utgang, samt oppbevaring av varer. Den fysiske varetellingen er en viktig intern kontrollaktivitet, som blant annet fastslår kvantum og tilstand på varene på opptellingstidspunktet.

Revisors tilstedeværelse ved varetelling omtales i RS 501 *Revisjonsbevis* – spesielle poster, del A. Når varelageret er vesentlig for årsregnskapet, må revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand ved å være til stede ved varetellingen, med mindre den ikke kan gjennomføres. Ved sin tilstedeværelse kan revisor foreta test av foretakets varetelling, og samtidig foreta noen substanskontroller under og etter tellingen. Dersom revisor ikke kan være tilstede på varetellingen, må det utføres alternative kontrollhandlinger. Dette kan for eksempel være observasjon av tellinger på et annet tidspunkt, eller gjennomgang av dokumentasjon for etterfølgende salg av varer som eksisterte på talletidspunktet.

I kvalitetskontrollen er det avdekket flere tilfeller hvor foretaket har vesentlige varelager uten at revisor har deltatt på varetellingen. Revisor har heller ikke utført alternative handlinger for å bekrefte varelagerets eksistens og tilstand.

I enkelte tilfeller har revisor i stedet foretatt noen tellinger på et annet tidspunkt og utført nødvendige revisjonshandlinger rettet mot mellomliggende transaksjoner. I slike tilfeller er det viktig at revisor forstår at dette ikke kan erstatte den testen av

foretakets varetellingskontroll som revisor kunne utført hvis han/hun var tilstede ved foretakets varetelling. Det innebærer at revisor har utført en test av kontroll i et mye mindre omfang og i slike tilfeller må revisor utføre flere substanshandlinger.

Foruten eksistens og tilstand, må også revisor revidere verdsettelsen av varelageret. Revisor reviderer normalt verdsettelsen ved å kontrollere prising av varebeholdningen og ved å vurdere ukurans. Ved kontroll av prising av varebeholdningen, velger revisor ut noen varer hvor enhetsprisen for varene kontrolleres mot inngående fakturaer. Kvalitetskontrollen har avdekket noen tilfeller hvor det ikke er foretatt pristest av varer og/eller vurdering av ukurans.

Skattetrekk og ulovlig lån

I likhet med forrige år, er det også i år observert at det i en rekke av de kontrollerte revisjonsoppdragene forekommer ulovlige lån eller at skattetrekkmidler ikke behandles i samsvar med reglene i skattebetalingsloven. Kvalitetskontrollen sitter igjen med et inntrykk av at dette er områder hvor revisorenes reaksjonsformer, som rapportering i nummererte brev, konsekvenser for revisjonsberetningen og for signering på ligningspapirer og eventuell vurdering av fratreden, er svært varierende.

Behandling av skattetrekkmidler

Behandling av skattetrekkmidler (forskuddstrekk) følger nå av lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) av 17. juni 2005, § 5–12. Forskuddstrekk skal settes inn på en særskilt bankkonto, fordi det tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Innbetaling på skattetrekkkonto skal skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling. Alternativt kan saldo på skattetrekkkontoen holdes så høyt at det til enhver tid dekker det løpende trekkansvar, og i så fall kan overføring til kontoen unnlates. Et tredje alternativ er at det stilles en garanti som dekker trekkbeløpet.

Ikke å benytte egen konto for oppbevaring av skattetrekkmidler er et brudd på skattebetalingsloven. Det er en ansvarsbestemmelse i skattebetalingslovens § 16–20, som er knyttet til gjennomføring og betaling av forskuddstrekk, og hvor de som er ansvarlige for å foreta forskuddstrekk blir ansvarlige for beløpet. Det følger av RS 700 *Revisjonsberetningen* at det må avgjøres ut i fra en konkret vurdering om brudd på skattebetalingslovens regler om oppbevaring av skattetrekk skal medføre forvalt-

ningskritikk i form av en presisering. Denne bestemmelsen er altså ikke objektiv, men subjektiv. I RS 700 er det sagt at en konkret vurdering må ta hensyn til selskapets økonomiske stilling og hvor god informasjon som er gitt i årsregnskapet, samt at det skal legges vekt på at det dreier seg om brudd på sentrale lovbestemmelser. Den ene ytterligheten er situasjonen hvor foretaket ikke har skattetrekkkonto eller aldri benytter skattetrekkkonto til oppbevaring av skattetrekkmidler. I slike tilfeller bør det tillegges avgjørende vekt at dette er et brudd på en sentral lovbestemmelse, hvorpå revisor må presisere forholdet i revisjonsberetningen. Hvorvidt foretaket har solid økonomi og innbetaler forskuddstrekket rettidig, endrer ikke grunnlaget for å gi ledelsen en forvaltningskritikk på grunn av lovbrudd.

Den andre ytterligheten er hvor foretaket alltid behandler og betaler skattetrekkmidlene i henhold til lovens regler. En slik situasjon medfører selvfølgelig ingen reaksjon fra revisors side.

I mellom disse ytterlighetene kan revisor stå overfor en rekke situasjoner som er vanskelige å vurdere. Et eksempel er hvis foretaket alltid har behandlet skattetrekkmidlene korrekt, men i årets to siste terminer har satt skattetrekket inn på skattetrekkkonto samme dag som det forfaller. Dette innebærer blant annet at det ikke er tilstrekkelig innestående ved årsskiftet. I denne situasjonen bør revisor undersøke årsaken til lovbruddet, som for eksempel kan skyldes dårlig likviditet, endrede interne rutiner eller tilfældige misforståelser med hensyn til hvem som skal sørge for overføring til skattetrekkkonto, vedkommende som skal overføre forskuddstrekket er fraværende eller foretaket har fått ny ledelse som ikke har samme holdning til å overholde lover og regler som forrige ledelse. Videre bør revisor sjekke hvorvidt lovbruddet fortsetter i det nye året. I slike situasjoner må altså revisor gjøre en konkret vurdering med bakgrunn i alle relevante momenter som foreligger i den faktiske situasjonen.

Manglende bruk av skattetrekkkonto har ingen betydning for revisors signatur på næringsoppgaven. Derimot har det betydning for revisors underskrift på kontrolloppstillingen. Med sin signatur på kontrolloppstillingen bekrefter revisor at han ikke har funnet vesentlige feil eller mangler blant annet i forhold til skattebetalingslovens bestemmelser om oppbe-

ring av skattetrekk. Dette fremgår av Skattedirektoratets melding nr. 11/01, siste avsnitt i 5.2 punkt 2. Her er det mottaker av informasjonen som har lagt kriteriene, og det er ikke rom for å benytte revisorskjønn her hvis kriteriene ikke er oppfylt. Dette følger også av SA 3801, punkt 7 hvor det står at formålet med attestasjon av kontrolloppstillingen er å gi brukeren betryggende, men ikke absolutt sikkerhet for at behandling av skattetrekkmidler er i samsvar med relevant lovgivning. Her er det viktig å ta i betraktning at revisor må legge en lavere vesentlighetsgrense til grunn i forhold til signering av kontrolloppstilling, enn i forhold til vurderingen av om en presisering skal inntas i revisjonsberetningen. Revisor kan derfor komme i en situasjon hvor kontrolloppstillingen ikke signeres på grunn av brudd på skattebetalingsloven, men revisjonsberetningen avlegges uten presisering. En motsatt situasjon med presisering av ulovlig behandling av skattetrekkmidler i revisjonsberetningen, men signering av kontrolloppstillingen, skal derfor ikke kunne forekomme.

Manglende bruk av skattetrekkkonto er et lovbrudd som må inntas i nummerert brev. Det følger blant annet av revisorloven § 5-2 fjerde ledd, nr. 5 som sier at manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter skal begrunnes. Andre brudd på reglene om behandling av skattetrekkmidler vil normalt også medføre at forholdet må tas opp i nummerert brev. For eksempel forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret eller daglig ledelse, det vil si manglende gjennomføring eller manglende betaling av forskuddstrekk, tas opp i nummerert brev i henhold til revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 4.

Ulovlig lån i henhold til aksjelovgivningen³
Lovstridige låneforhold til styrets formann, aksjonærer, daglig leder, mv. må behandles i nummerert brev, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd jf. § 5-4.

Ulovlig lån har i utgangspunktet ingen konsekvens for revisors signatur på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen. Forutsetningen må være at dette de facto er et lån som skal tilbakebetales. Dersom lånet ikke er ment tilbakebetalt, er dette i realiteten ikke et lån, men utbytte eller lønn, som må behandles deretter. Hvis det er tilfellet, vil den faktiske behandlingen av beløpet i forhold til realitetene være

avgjørende for hvorvidt det er aktuelt for revisor å unnlate signering av næringsoppgaven og/eller kontrolloppstillingen.

Alle opplysninger om lovstridige låneforhold skal fremgå av årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 7-32/§ 7-45. Dersom slike opplysninger ikke er gitt, skal revisor ta forbehold i revisjonsberetningen. Et årsregnskap som inneholder tilstrekkelige opplysninger, er gjort opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk, selv om det foreligger et lovstridig låneforhold.

Det følger av RS 700 at det må avgjøres ut i fra en konkret vurdering om et lovstridig låneforhold skal medføre forvaltningskritikk i form av en presisering. Denne bestemmelsen er altså ikke objektiv, men subjektiv. I RS 700 er det sagt at en konkret vurdering må ta hensyn til selskapets økonomiske stilling og hvor god informasjon som er gitt i årsregnskapet, samt at det skal legges vekt på at det dreier seg om brudd på sentrale lovbestemmelser. Størrelsen på lånet kan ha betydning i vurderingen. Et ulovlig låneforhold anses mer alvorlig hvis det er ulovlig både ut i fra kriteriet om fri egenkapital og kravet til betryggende sikkerhet for lånet. Aksjeselskap er en egen juridisk enhet som det av hensyn til kreditorer og aksjonærer ikke skal være mulig å tappe for midler dersom lovens regler følges. Aksjeloven er derfor en sentral lov for alle næringsdrivende som driver under denne selskapsformen.

Fratreden

Revisor har plikt til uten ugrunnet opphold å si fra seg oppdraget når han/hun under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lover og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene, jf. revisorloven § 7-1 første ledd. Spørsmålet er om revisor har plikt til å fratruke dersom den revisjonspliktige har ulovlige lån eller ikke behandler skattetrekkmidler i henhold til loven, forutsatt at revisor har avdekket og påpekt lovbruddene uten at den revisjonspliktige har rettet på forholdene.

Begrepet «uten ugrunnet opphold» peker tilbake på hvorvidt den revisjonspliktige iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. Revisor må gjøre en vurdering av hva som er rimelig tid for at nødvendige tiltak skal kunne gjennomføres. Hvis nødvendige tiltak ikke er gjennomført

³ Lån i strid med aksjeloven § 8-7 - § 8-9.

innen rimelig tid, må revisor si fra seg oppdraget «uten ugrunnet opphold». For eksempel manglende bruk av skattetrekkkonto må forventes å kunne «repareres» innen relativt kort tid. Tilbakebetaling av ulovlig lån kan kanskje ta noe lengre tid, for eksempel hvis ny finansiering skal på plass.

Det kan diskuteres hvorvidt ulovlige lån i henhold til aksjelovgivningen og brudd på skattebetalingsloven er «vesentlige brudd på lover og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt». Vesentlighetsbegrepet må for det første knyttes opp mot betydningen lovbruddet har for årsregnskapet, jf. revisorloven § 5–2 første ledd som sier at revisor skal påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag for å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet. For det andre må plikten til å fratre gjelde i forhold til alle de lover og forskrifter den revisjonspliktige er underlagt, jf. ordlyden i § 7–1 første ledd. I denne sammenhengen kan vurderingen av vesentlighetsbegrepet variere, avhengig av type lovbrudd. For eksempel må det antas at avdekkede lovbrudd som innebærer misligheter eller økonomisk kriminalitet, fort vil vurderes som vesentlige.

I en klagesak til Finansdepartementet på vedtak fra Kredittilsynet om tilbakekall av godkjenning som revisor sies følgende: «Departementet viser til at aksjonærlånene representerer et klart brudd på aksjelovens § 8–7, som er en bestemmelse av sentral betydning for selskapet. Lånet er også stort, sett i forhold til øvrige aktiva og departementet mener på denne bakgrunn at det ikke kan være tvil om at forholdet er et vesentlig brudd på lov. Departementet mener følgelig revisor hadde en plikt til å frasi seg oppdraget etter revisorloven § 7–1 første ledd». I denne saken hadde revisor påpekt aksjonærens ulovlige lån i selskapet gjennom flere år, uten at forholdet ble brakt i orden. Tvert imot hadde det ulovlige lånet økt i betydelig grad i perioden. Kredittilsynet mente derfor at revisor hadde brutt sin plikt til å fratre etter revisorloven § 7–1 ved ikke å ta konsekvensen av selskapets manglende vilje og/eller evne til å rette på forholdene.

Det er særlig to interessante forhold som det legges vekt på i ovenstående vurdering fra Finansdepartementet med hensyn til hva som er vesentlig. For det første blir vesentlighetsbegrepet målt i forhold til størrelsen på lånet i forhold til annen

aktiva. For det andre legges det vekt på at aksjeloven § 8–7 er en lovbestemmelse av sentral betydning for selskapet.

Det må kunne antas at også skattebetalingslovens bestemmelse om forskuddtrekk anses som en lovbestemmelse som er sentral for alle næringsdrivende som har ansatte. Videre kan det antas at vesentlighetsbegrepet vil måles mot lovbruddets omfang, det vil si at det er mer vesentlig om foretaket aldri benytter skattetrekkkontoen enn hvis de har unnlatt å gjøre det ved enkelte terminer. Også andre forhold kan ha betydning ved vurderingen av om et brudd på skattebetalingsloven er så vesentlig at det medfører en plikt for revisor til å fratre eller ikke.

Manglende obligatoriske noteopplysninger⁴

Regnskapsloven er organisert slik at en rekke noteopplysninger er gjort obligatoriske, mens en rekke noteopplysninger skal gis dersom de er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Dersom det i loven sies at bestemt informasjon skal avgis, må det karakteriseres som en mangel ved årsregnskapet dersom denne informasjonen ikke er inntatt, jf. revisorloven § 5–6 fjerde ledd.

Det følger av revisorloven § 5–6 femte ledd at dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, skal revisor presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning. Loven åpner ikke for at revisor skal gjøre en vurdering av om manglende obligatoriske noteopplysninger er vesentlige for regnskapet eller ikke. Dersom årsregnskapet ikke gir noteopplysninger som er obligatoriske, er derfor konsekvensen at revisor skal ta forbehold i revisjonsberetningen (eventuelt negativ beretning hvis påpekte mangler har vesentlig betydning for vurderingen av årsregnskapet som helhet).

I kvalitetskontrollen er det avdekket en rekke tilfeller hvor revisor har avgitt rene revisjonsberetninger til tross for at obligatoriske noteopplysninger manglet. Videre er det heller ikke tatt opp med ledelsen i nummerert brev at noteopplysninger mangler. Mangler i årsregnskapet og feil revisjonsberetning kan være viktig for brukerne av regnskapet og for den tilliten de skal ha til revisor. Kvalitetskontrollen har

derfor sett alvorlig på slike forhold, også fordi dette er mangler som enkelt kan oppdages, for eksempel ved bruk av sjekklister.

Manglende underskrifter på årsregnskap og/eller årsberetning

Dersom ikke alle styremedlemmer underskriver årsregnskapet og/eller årsberetningen, er ikke kravet om signatur med forhold og med omtale i årsberetningen om årsaken til forbeholdet oppfylt, jf. regnskapsloven § 3–5.

Når årsregnskapet ikke er underskrevet i samsvar med regnskapslovens krav, er konsekvensen at årsregnskapet ikke er utarbeidet og avgitt i samsvar med regnskapslovens krav. Revisor kan da ikke uttale seg om årsregnskapet og må avgis beretning om at årsregnskapet ikke bør fastsettes, jf. revisorloven § 5–6 sjette ledd.

I en rekke kontroller, både hos revisorer som har fått godkjent og revisorer som ikke har fått godkjent, mangler det dokumentasjon som viser at årsregnskap og/eller årsberetning er signert av samtlige styremedlemmer.

Andre forhold

Uavhengighet

I kontrollen for 2008 ble det avdekket en rekke tilfeller hvor det kunne foreligge brudd på revisorlovens uavhengighetsbestemmelser. I alle disse sakene ble revisorene det vedrørte kontaktet og bedt om å gi nærmere informasjon, slik at utvalget hadde korrekt faktum. På bakgrunn av disse svarene ble alle sakene vurdert og behandlet.

Disse sakene kan deles inn i hovedgrupper:

Den første gruppen vedrørte saker hvor revisor/revisjonsselskapet fikk en betydelig del av sitt honorar fra en klient/klientgruppe, jf. revisorloven § 4–6. Her har utvalget hatt som utgangspunkt at revisor i utgangspunktet ikke bør ha mer enn 20 % av sitt honorar⁵ fra en kilde. Deretter er det vurdert om det er andre forhold som tilsier at denne prosentsetningen kan økes eller reduseres i hvert enkelte konkrete tilfelle, som for eksempel om revisor jobber heltid/deltid, størrelsen på honoraret fra klientgruppen, om den høye prosentandelen skyldes ekstraordinære forhold som er

⁵ Med begrepet honorar i revisorloven § 4–6 menes det beløpet som er utfakturert fra revisor til klient/klientgruppe. Dette beløpet vil også fremkomme i klientens noteopplysning om revisjonshonorar.

4 Omtalt i DNrs sirkulære nr. 100 i 2000.

Revisjon

forbigående, mv. I et par av sakene har utvalget konkludert med at nåværende proportsats er høy og at man ønsker å følge opp at honoraret reduseres til et akseptabelt nivå.

Den andre gruppen med uavhengighetsaker gjelder der hvor revisor og regnskapsfører er lokalisert i samme bygg og eventuelt har andre former for samarbeid i tillegg. Her har momenter i vurderingen blant annet vært: andel av felles klienter, hvorvidt revisor og regnskapsfører fremstår som adskilte enheter og hvorvidt det faktisk eksisterer noen form for organisert eller formelt samarbeid mellom revisor og regnskapsfører. I denne kategorien har utvalget konkludert med at faktisk samarbeid mellom revisor og regnskapsfører har medført at revisor og regnskapsfører ikke kan ha felles klienter. Alternativer har vært å avslutte samarbeidet eller si opp klientene man har felles med regnskapsfører.

Den tredje gruppen er revisorer ansatt i en (inter)kommunal revisjonsenhet, som regel i ledende stilling, og som driver egen praksis ved siden av. I den private praksisen består kundeporteføljen av selskaper som eies og drives av kommuner som er medlemmer av den (inter)kommunale revisjonsenheten. Kvalitetskontrollutvalget har vurdert dette til å være et brudd på revisorloven § 4-1 annet ledd nr. 1 jf. nr. 2, fordi revisor står i et underordnings- eller avhengighetsforhold til kommunene, som har eierandeler i revisjonsklientene. Det gjøres oppmerksom på at Finansdepartementet har blitt bedt om å vurdere hvorvidt slike konstellasjoner faktisk rammes av revisorlovens uavhengighetsbestemmelser.

Det vises til nærmere redegjørelse i artikkel om uavhengighet av Espen Knudsen i dette nummer av Revisjon og Regnskap.

Etterutdanning

Det har blitt avdekket mangelfull etterutdanning for årene 2005–2007 ved åtte kontroller i 2008. I ett av tilfellene er manglene så betydelige at saken er oversendt til styret i Revisorforeningen som har innrapportert revisor til Kredittilsynet. De øvrige medlemmene hadde oppfylt etterutdanningskravet for årene 2006–2008, og sakene følges ikke opp videre.

Andre egne forhold

Kvalitetskontrollen 2008 avdekket to tilfeller med betalingsproblemer knyttet til egne skatter og avgifter, to tilfeller hvor

*ÅTTE TILFELLER:
Mangelfull etterutdanning
for årene 2005-07 ble
avdekket i åtte tilfeller.*



skattetrekksmidler ikke ble behandlet/oppbevart i henhold til skattebetalingsloven, tre tilfeller med for sen innlevering av egne ligningspapirer og/eller årsregnskap, to tilfeller hvor årsregnskapet ble avlagt for sent, ett tilfelle hvor egenkapitalen i revisjonsselskapet var tapt og ett tilfelle med lovbrudd knyttet til organiseringen av revisjonsvirksomheten. Organiseringen av revisjonsvirksomheten ble brakt i orden umiddelbart etter kontrollen, i og med at holdingselskapene ble registrert som revisjonsselskaper, jf. revisorloven § 3–5 nr. 2.

Oppsummering

Selv om det er en økning i antall ikke-godkjente kontroller, holder revisorene et høyt faglig nivå. Hensyntatt at flere ikke-godkjente kontroller gjelder andre forhold enn revisjon, var det nesten 85 % av de kontrollerte revisorene som utførte en tilfredsstillende revisjon i 2007.

Kontrollopplegget og fokusområder for 2009-kontrollen

Fokusområder for 2009

I et år som 2008, med en generell nedgang i økonomien, kreves det ekstra aktsomhet fra revisor knyttet til verdsettelse av balanseposter og vurdering av fortsatt drift. I

2009-kontrollen vil kvalitetskontrollen derfor ha følgende fokusområde, som er godkjent av Kredittilsynet:

«Kvalitetskontrollen vil se på revisjon av verdsettelse av balanseposter, herunder vurdering av nedskrivning. Kvalitetskontrollen ønsker videre å se på etterlevelse av kravene knyttet til avsluttende revisjonshandlinger, med særlig fokus på RS 560 Hendelser etter balansedagen og RS 570 Fortsatt drift.

Endringer i opplegget

Det forventes relativt få endringer i kontrollopplegget for 2009.⁶ Det er innført tre nye standarder i 2008 som vil kreve mindre endringer i opplegget for 2009: RS 200 *Formål og generelle prinsipper for revisjon av regnskaper*, RS 230 *Revisjonsdokumentasjon* og SA 3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlaget for skatter og avgifter*.

Kontrollopplegget for 2009 vil bli publisert på revisorforeningens hjemmesider før sommeren.

⁶ Den 3-årige kvalitetskontrollen av revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse skal ikke innføres før i 2010. Om den 3-årige kontrollen, se: revisorforeningen.no/d9 408 333/Anbefaling-fra-EU-om-kvalitetskontroll.