

Kvalitetskontrollen – resultater 2010 og nytt for 2011



Artikkelen er
forfattet av:

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

Resultatene fra kvalitetskontrollen 2010 viser at kvaliteten på revisorenes utførte arbeid er høy. Det er en økning i **andelen av kontrollerte revisorer som fikk godkjent resultat** fra kvalitetskontrollen i 2010, sammenlignet med foregående år.

	2010		2009		2008	
	Antall	%	Antall	%	Antall	%
Godkjent	258	89,0	252	83,7	248	82,1
Handlingsplan og ny kontroll (også kalt oppfølgingskontroll)	28	9,7	44	14,6	48	15,9
Oversendt til Finanstilsynet	4	1,3	5	1,7	6	2,0
Totalt utførte kontroller	290	100	301	100	302	100

Resultater 2010

Resultatene fra kvalitetskontrollen 2010, sammenlignet med de to foregående år, kan oppsummeres slik:

Andelen av godkjente kontroller har økt de to siste årene. Det er ingen entydig forklaring på denne forbedringen, men en mulig årsak er at risikostandardene som har fungert siden 2006 nå begynner å bli vel etablerte i bransjen. En annen mulig årsak er at stadig færre revisorer benytter egenutviklede revisjonsmetodikker og går over til elektroniske løsninger. I tabellen under fremgår hvor mange av de kontrollerte revisorene som oppga at de benyttet egenutviklede metodikker, eventuelt i kombinasjon med innkjøpt elektronisk verktøy:

	2010		2009		2008	
	Antall	%	Antall	%	Antall	%
Egenutviklet metodikk, eventuelt i kombinasjon med elektronisk verktøy	30		45	14,6	62	
Herav ikke godkjente kontroller	7	23,3	12	26,7	21	33,9

Andelen ikke godkjente kontroller er høyere i gruppen som benytter egenutviklede metodikker, enn for alle de kontrollerte sett under ett.

Av de 28 revisorene som får oppfølgingskontroll i 2011, er det 10 som får oppfølging av andre forhold enn revisjon, herunder sju revisorer som får oppfølging på grunn av manglende timer etterutdanning.

Antallet revisorer som styret i Revisorforeningen har vedtatt å oversende til Finanstilsynet, har vært relativt stabilt de siste årene.

Hovedfunn i 2010¹

Fokusområder for kvalitetskontrollen 2010

Kvalitetskontrollen har hatt fokus på revisjon av verdsettelse av balanseposter, herunder vurdering av nedskrivning. I tillegg har det vært fokus på forholdet til nærstående, herunder låneavtaler og uttak/utdelinger.

Resultatene viser at revisjon av verdsettelse av balanseposter i det alt vesentligste gjennomføres på en god måte. Tilsvarende gjelder for revisjon av transaksjoner med nærstående.

Kontrollene har ikke avdekket spesielle gjennomgående svakheter eller mangler i revisjonen, men det er fortsatt forbedringspotensial med hensyn til dokumentasjon. Det er likevel tre områder hvor det er avdekket en del feil/mangler:

1. Engasjementsbrev ved oppdrag etter SA 3802 – revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen

I mange kontroller er det avdekket at revisor har avgitt uttalelser og/eller redegjørelser etter SA 3802, uten at vilkårene for oppdra-

¹ Kvalitetskontrollen som ble gjennomført i 2010, rettet seg mot revisjonen av årsregnskap for 2009. Utført revisjon er derfor vurdert i forhold til revisjonsstandardene, RS-ene. Kvalitetskontrollen som gjennomføres i 2011, vil derimot gjelde regnskaper som revideres etter ISA-ene.

get er avtalt, verken i særskilt eller ordinært engasjementsbrev. I henhold til SA 3802 punkt 15 må revisor avtale vilkårene for oppdraget i et særskilt engasjementsbrev dersom bekræftelsene går utover det som dekkes av revisors ordinære engasjementsbrev.

2. Feil og/eller mangler i noteopplysninger

Kvalitetskontrollen har avdekket en del tilfeller hvor reviderte årsregnskap inneholder noteopplysninger med feil og/eller mangler, men det er avvikene knyttet til obligatoriske noteopplysninger kvalitetskontrollen anser som mest alvorlige.

Regnskapsloven er organisert slik at en rekke noteopplysninger er gjort obligatoriske, mens en del andre 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. Der- som 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 opplysningene 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 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. Kvalitetskontrollen har sett alvorlig på slike forhold, da dette er mangler som enkelt kan oppdages, for eksempel ved bruk av sjekklister, og manglene i årsregnskapet og feil revisjonsberetning kan være viktig for brukerne av regnskapet og for den tilliten de skal kunne ha til revisor.

3. Datering av revisjonsberetning

Om kvalitetskontrollen

Finanstilsynet er ansvarlig for kvalitetskontroll av revisjonsselskaper og revisorer i Norge. Alle oppdragsansvarlige revisorer skal kontrolleres minimum hvert sjette år, men revisorer som reviderer årsregnskap for foretak av allmenn interesse skal kontrolleres minst hvert tredje år, jf. revisorloven § 5b-2, første ledd.

Finanstilsynet har anledning til å utpeke andre til å gjennomføre kvalitetskontroll. Den kvalitetskontrollen Revisorforeningen er utpekt til å gjennomføre av sine medlemmer, følger av «Retningslinjer for periodisk kvalitetskontroll av revisorer og revisjonsselskaper» fra Finanstilsynet.

Revisorloven § 5–6 fastslår at revisjonsberetningen skal dateres, men gir ikke klar veiledning om tidspunktet for datering. Det følger av RS 230 at revisjonsberetningen først kan avgis og dateres når revisjonen er avsluttet, det vil si når alle vesentlige områder er ferdig dokumentert og gjennomgått.

Bruk av ordet «avgis» medførte tidligere ulik praksis der noen skilte mellom revisjonsberetningsdato og dato for frigivelse av revisjonsberetning. Da den oppdaterte RS 230 (gjeldende for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2008 eller senere) ble vedtatt, kom det blant annet en uttalelse fra Revisorforening² hvor det ble gjort klart at denne praksisen ikke kunne fortsette. Kvalitetskontrollen har likevel avdekket noen tilfeller hvor revisjonsberetningen er datert før revisjonen er fullført, typisk at revisor har ventet på å få uttalelse fra ledelsen (fullstendighetserklæringen) tilbake i datert og signert stand. I slike tilfeller er altså revisjonsberetningen datert før fullstendighetserklæringen³, men ifølge revisor er revisjonsberetningen først gitt til selskapet etter at erklæringen er mottatt.

Mindre oppryddings- og dokumentasjonsarbeid kan gjennomføres etter dato for revisjonsberetning, men alle revisjons handlinger som er nødvendige for å kunne avgi revisjonsberetningen og alle nødvendige konklusjoner må være trukket senest den dag revisjonsberetningen blir datert.

Endringer i kvalitetskontrollen for 2011

Hvem skal kontrolleres

Tidligere har kvalitetskontrollen omfattet alle medlemmer som er oppdragsansvarlige revisorer. Fra og med 2011 vil Revisorforeningen ikke lenger kontrollere oppdrags-

ansvarlige revisorer i revisjonsselskaper som reviderer årsregnskap for foretak av allmenn interesse. Foretak av allmenn interesse er definert i revisorloven § 5a-1 som børsnoterte foretak, banker og/eller andre kredittinstitusjoner og forsikrings- selskaper. Dette medfører at omtrent 25 revisjonsselskaper, herunder de fem største revisjonsselskapene, og ca. 500 oppdrags- ansvarlige revisorer ikke lenger skal kontrolleres av Revisorforeningen.

Fra og med 2011 innføres kvalitetskontroll av alle medlemmer som er utpekt som ansvarlige for oppdrag som omfatter årsregnskapsrevisjon og/eller forvaltningsrevisjon av kommuner, fylkeskommuner eller kommunale eller fylkeskommunale foretak, jf. kommuneloven § 78 og § 79 og forskrift om revisjon av kommuner og fylkeskommuner mv. Det presiseres at denne kontrollen gjelder alle oppdragsansvarlige revisorer, også de som er unntatt den ordinære kvalitetskontrollen fordi de er i revisjonsselskaper som reviderer årsregnskap for foretak av allmenn interesse. Kvalitetskontroll av revisjon av kommuner, fylkeskommuner, mv. er ikke underlagt tilsyn fra Finanstilsynet og er derfor en foreningsbasert kvalitetskontroll.

Hvordan skal kontrollene gjennomføres

På grunn av endringen av hvem som skal kontrolleres, jf. forrige avsnitt, er det besluttet at ordningen med begrensede kontroller avvikes. Begrensede kontroller har vært benyttet der Kvalitetskontrollen har funnet det hensiktsmessig å bygge på revisjonsselskapets egen interne kvalitetskontroll. I slike tilfeller har 80 % av revisorene i revisjonsselskapet fått en såkalt begrenset kontroll. Dette innebærer at alle medlemmer som kontrolleres i 2011 eller senere, vil få en såkalt ordinær kontroll, hvor minst to revisjonsoppdrag skal kontrolleres.

For revisorer som reviderer kommuner, fylkeskommuner, mv. vil kontrollen gjennomføres for oppdrag som gjelder revisjon av en kommune eller fylkeskommune,

² Se Uttalelse fra Revisorforeningen 1.februar 2008 om Datering av revisjonsberetningen: www.revisorforeningen.no/default.aspx?did=9376050

³ I ISA 580 punkt 14 er det klargjort at datoen for skriftlige uttalelser skal være så nær datoen for revisjonsberetningen som praktisk mulig, men ikke etter.

herunder eventuelle oppdrag for forvaltningsrevisjon.

Fokusområder for kvalitetskontrollen 2011

Finanstilsynet har godkjent fokusområdene som er planlagt for kvalitetskontrollen 2011. Fokusområdene er spesifisert slik:

«I et år med en del endringer i revisjonsstandardene vil Kvalitetskontrollen fokuse

sere på etterlevelse av de nye kravene i revisjonsstandardene, herunder bruk av den nye revisjonsberetningen.

I tillegg vil Kvalitetskontrollen, der revisor har slike oppdrag, se på:

- minst et oppdrag som er underlagt særlovgivning, som for eksempel stiftelser, advokater og eiendomsめglere, med hensyn til korrekt rapportering, og

- minst ett attestasjonsoppdrag etter SA 3802 – Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen, for å påse at kravene i standarden er etterlevd.»

Fokusområdene gjelder ikke kvalitetskontrollen av revisjon av kommuner, fylkeskommuner, mv. For denne kvalitetskontrollen er det ikke definert spesifikke fokusområder.

Kan etikk læres?

Artikkelforfatterne mener det er behov for kurs om etikk med økt fokusering på dilemmatruening for å øke bevisstheten rundt etiske problemstillinger. Artikkelen er basert på erfaringer i forbindelse med Revisorforeningens kurs «Etske krav og dilemmaer».

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Lasse Birkeland
BDO



Siviløkonom
Cira Holm
BDO

Kurset «Etske krav og dilemmaer» var satt opp i tolv ulike byer i Norge høsten 2009. Med kjennskap til revisors generelt noe skeptiske holdning til etikkurs ble vi positivt overrasket over engasjementet deltakerne viste, og opplevde nyanser i etisk standpunkt i ulike deler av landet. Etter å ha gjennomført alle kursene i byer fra Kristiansand til Harstad, ser vi klare skiller mellom normer, verdier og holdninger, ikke bare mellom de ulike landsdelene, men også på kjønn og alder. Med denne artikkelen ønsker vi å gi et oppsummerende bilde av noen av våre erfaringer og stille spørsmålet om etikk i det hele tatt kan læres.

Kurset var lagt opp med en kort introduksjon om etiske teorier, etterfulgt av gjennomgang av praktiske etiske problemstillinger fra revisors hverdag. Revisorforeningens nye etikkregler, SK1 og RS220 var også sentrale i gjennomgangen. Vi presenterer her et utvalg av de problemstillingene som ble diskutert.

Deltakelse ved generalforsamlingsmiddag

Kan revisor delta ved en generalforsamlingsmiddag? Hvordan tolker omgivelsene revisors deltakelse? Har pendelen svingt for langt?

For bare noen år siden var det revisor som holdt igjen klientene sine i forhold til representasjon, gaver og reiser. I dag har holdningene i næringslivet snudd nærmest til nulltoleranse og revisor kan i enkelte tilfeller oppfattes som den liberale parten. Revisor får ikke lenger mange invitasjoner til middager eller julebord, og mottar ikke ekstravagante gaver.

Generalforsamlingsmiddag er noe revisor fortsatt blir invitert til. Hvordan invitasjonen mottas, er imidlertid svært forskjellig. Her ser vi et skille, ikke bare mellom større og mindre byer, men også et aldersskille. I mindre byer og tettsteder er det vanligere å bli invitert, og også vanligere å akseptere innbydelsen. Revisorer i de større byene får kanskje ikke den samme personlige kontakten med sine klienter, og føler seg ikke forpliktet til å møte opp. Den eldre garde tenderte til å være enige med de fra mindre steder. De mente det var direkte uhøflig ikke å delta ved en generalforsamlingsmiddag, eller annen liknende tilstelning, dersom man ble invitert av klienten.

Forsvarerne av revisors deltakelse mente det er en fordel for revisor å møte eierne, og siden revisor ikke skal kontrollere general-

forsamlingen, bør det ikke påvirke objektiviteten. Spørsmålet om hvordan deltakelse vil fremstå for en utenforstående, ble likevel alltid tatt opp, og diskusjonen dreiet seg fort over til «in fact – in appearance»-problematikken. Selv om revisor i de fleste tilfellene klarer å holde en profesjonell distanse til sin klient, er det ikke sikkert omverdenen oppfatter det slik. Det at revisor betaler sin andel er ingen garanti for at objektiviteten er opprettholdt. Dette får gjerne lite, om noe, fokus i media hvis midt-dagen blir gjenstand for spekulasjon om for tette bånd mellom revisor og klient.

Reviderer venner

Hvordan definerer vi venner? Reviderer vi venner strengere eller snillere enn andre klienter?

Er det forskjell på om revisor var venn med klienten ved oppstart av oppdraget, eller om man er blitt venner underveis i klientforholdet? Hvis revisor påtar seg et oppdrag for en god venn, har man allerede reflektert over dette og sannsynligvis konkludert med at objektiviteten er ivarettatt. Derimot, hvis man reviderer den samme klienten i flere år, kan det etter hvert oppstå et vennskapsforhold, uten at man har reflektert over dette eller har tatt noen forholdsregler. Kan det være vanskelig å opprettholde et profesjonelt forhold i dette tilfellet?

Diskusjonene har gått inn på detaljer som å skille mellom venner og bekjente, og når en