

# Kvalitetskontrollen av revisorer 2014



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor  
**Barbro Bruu**  
Revisorgruppen Møland & Østbye  
Tidligere fagsjef kvalitetskring,  
Revisorforeningen.

Resultater fra kvalitetskontrollen i 2014 viser en markant økning i antall kontroller som ikke godkjennes, og hvor revisorene dermed får ny kontroll i 2015.

Resultatet av de gjennomførte kontrollene var omtrent på samme nivå i årene 2011 – 2013. Dette var de tre første årene hvor kontrollen ikke omfattet revisorer i revisjonsselskaper med oppdrag av allmenn interesse. I 2014 har resultatet blitt betydelig forverret, ved at flere av medlemmer ikke har fått godkjent på kontrollen. Økningen i antall ikke-godkjente kontroller gjelder både for gjennomførte førstegangs-kontroller og for oppfølgingskontroller.

Det har vært minimale endringer i kontrollopplegget de siste årene. Den eneste materielle endringen i kontrollen for 2014, var at revisjonsselskapene/-foretakene ble bedt om å dokumentere at det var gjennomført syklisk inspeksjon av fullførte revisjonsoppdrag i henhold til kvalitetskontrollstandarden ISQC 1, punkt 48. Denne innstramningen var en konsekvens av at tidligere års kontroller viste at mange revisorer fortsatt ikke fulgte dette kravet, til tross for at det har vært gjeldende siden 1. oktober 2006. Internkontrollen hos revisorene kan bedres ved gjennomføring av sykliske inspeksjoner slik ISQC 1 foreskriver, som igjen kan bidra til bedre revisjonskvalitet.

For hvert kontrollår foreslår styret i Revisorforeningen noen områder som

## Om kvalitetskontrollen

Tilsynet med revisorer er i Norge tillagt Finanstilsynet, jf. finansstilsynsloven § 1 første ledd nr. 9. 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 kan utpeke andre til å gjennomføre kvalitetskontroll. Finanstilsynet kontrollerer selv de revisorene som reviderer årsregnskap for foretak av allmenn interesse, mens Revisorforeningen gjennomfører kontroll av medlemmer som ikke kontrolleres av Finanstilsynet. Den kvalitetskontrollen Revisorforeningen er utpekt til å gjennomføre av sine medlemmer, følger av «Retningslinjer for periodisk kvalitetskontroll av revisorer og revisjonsselskaper» fra Finanstilsynet.

Finanstilsynet bygger sin kvalitetskontroll på den kontrollen som Revisorforeningen utfører av sine medlemmer.

kvalitetskontrollen skal ha ekstra oppmerksomhet på og kontroll av. Fokusområdene godkjennes av Finanstilsynet. Kvalitetskontrollen hadde i 2014 følgende fokusområder:

- Virksomhetsforståelse og revisjon av inntekter
- Analytiske handlinger, ISA 520
- Nærstående parter (lån, lønn, uttak), ISA 550

Foruten ovennevnte var det ikke endringer, utover det rent bagatellmessige, i kontrollopplegget for 2014-kontrollen. Det gjelder både for måten kontrollene skulle gjennomføres på og i forhold til hva som skulle kontrolleres.

Det vises til «Detaljert opplegg for kvalitetskontrollen 2014»,<sup>1</sup> for ytterligere beskrivelse av hvordan kontrollene gjennomføres og hva som kontrolleres.

## Resultater av kontrollene

	2014		2013		2013	
	Antall	%	Antall	%	Antall	%
Godkjent	48	28,6	57	32,6	57	32,6
Godkjent med merknader	62	36,9	78	44,6	79	45,1
Oppfølgingskontroll av revisjon og/eller andre forhold*	56	33,3	38	21,7	38	21,7
Innrapportert til Finanstilsynet	2	1,2	2	1,1	1	0,6
Totalt utførte kontroller	168	100	175	100	175	100

\* I 2014 fikk syv revisorer resultatoppfølging grunnet andre forhold enn revisjon. Tilsvarende tall var fire i 2013 og seks i 2012. De fleste av disse tilfellene gjelder manglende oppfylging av kravet om lovbestemt etterutdanning.

Det er også syv revisorer som vil få oppfølging både av utført revisjon og av egne forhold. Tilsvarende tall i 2013 og 2012, var henholdsvis tre og to.

## Kommentarer til resultatet for 2014

De gjennomførte kontrollene fordeler seg på 134 førstegangskontroller og 34 oppfølgingskontroller. Blant førstegangskontrollene, var det ingen oversendelser til styret i år, men 46 revisorer får fornyet kontroll. Av de 34 oppfølgingskontrollene som er gjennomført i år, er to blitt innrapportert til Finanstilsynet, mens ti får ny kontroll neste år.

En av de innrapporterte var en andre-gangskontroll, mens den andre ble kontrollert for tredje gang i 2014. Begge oversendes til Finanstilsynet fordi utført revisjon er vurdert til ikke å være i samsvar med god revisjonsskikk. Antall saker som innrapporteres til Finanstilsynet, har vært på omtrent samme nivå de siste årene.

Det er totalt 14 revisorer som får oppfølging av andre forhold enn revisjon. Ni revisorer hadde ikke oppfylt etterutdanningskravet pr. 31.12.2013. Det kan også nevnes at det er avdekket tre tilfeller med ulovlig lån i eget aksjeselskap, tre tilfeller med ulovlig eierskap/organisering av revisjonsselskapet og et par tilfeller hvor betaling av egne skatter og avgifter ikke har skjedd til rett tid. Noen av de kontrollerte vil bli fulgt opp på mer enn ett forhold.

## Oppsummering av funn

### Virksomhetsforståelse og revisjon av inntekter

Revisorenes forståelse av virksomhetene de reviderer er stort sett tilfredsstillende, men det er avdekket flere tilfeller hvor denne forståelsen ikke er dokumentert eller er knapt dokumentert i arbeidspapirene.

Revisjon av inntekter er et krevende område hvor kvalitetskontrollen finner en del svakheter, og i særdeleshet fullstendighet av inntekter. I denne kontrollen er det avdekket mange tilfeller hvor de innhentede revisjonsbevisene ikke er tilstrekkelige til å bekrefte fullstendigheten. Det er observert ulike årsaker til dette, som 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 om analytiske substanshandlinger).
- revisor kun utfører substanshandlinger, i tilfeller der det ikke er mulig å revidere fullstendigheten av salget utelukkende med substanshandlinger.



**MANGLENDE DOKUMENTASJON:** *Revisorenes forståelse av virksomhetene de reviderer er stort sett tilfredsstillende, men denne forståelsen er ofte ikke dokumentert.*

- revisor utfører handlinger med «feil» kontrollretning i forhold til å innhente bevis for fullstendighet av inntekter. Revisjonshandlingen tar ikke utgangspunkt i kilden til inntektstransaksjonen, for eksempel ordre eller timeregnskap, men starter med faktura eller hovedbok.
- revisor planlegger å bygge på selskapets interne kontroller, men de handlingene revisor utfører er ikke en test av kontroller. De valgte revisjonshandlingene bekrefter altså ikke den interne kontrollens effektivitet.
- revisors kontroll av periodisering er mangelfull. Det kan for eksempel forekomme både fakturaer og kreditnotaer rundt årsskiftet som kan ha betydning for fullstendigheten av salget, uten at disse blir kontrollert.
- revisor baserer seg på en uttalelse fra ledelsen, såkalt fullstendighetserklæring. En slik erklæring gir ikke alene tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for noen av de forholdene den omhandler.

Revisor skal ved sin risikovurdering ha som utgangspunkt en antakelse om at det foreligger risikoer for misligheter ved inntektsføringen, jf. ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*. Dersom revisor konkluderer med at antakelsen om at det foreligger en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter knyttet til inntektsføring ikke er relevant for oppdraget, skal begrunnelsen for denne konklusjonen inngå i revisjonsdokumentasjonen, jf. ISA 240 punkt 47.

Det avdekkes fortsatt noen tilfeller hvor kontrollerte revisorer mangler 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 (særsilt risiko).

## Analytiske handlinger, ISA 520

ISA 520 «Analytiske handlinger» omhandler revisors bruk av analytiske handlinger som substanshandlinger og analytiske handlinger som utføres mot slutten av revisjonen for å hjelpe revisor med å utarbeide en overordnet konklusjon om regnskapet. Det er ISA 315<sup>2</sup> som omhandler revisors bruk av analytiske handlinger som risikovurderingshandlinger, kalt planleggingsanalyser. Planleggingsanalyser har derfor ikke vært en del av fokusområdet for kvalitetskontrollen i 2014.

### Analysen i avslutningen

Revisor må utføre analyser mot slutten av revisjonen, jf. ISA 520, punkt 6. De avsluttende analysene skal hjelpe revisor med å utarbeide en overordnet konklusjon om regnskapet er konsistent med revisors forståelse av enheten. En slik analyse kan bidra til at revisor identifiserer mulige vesentlige feil i årsregnskapet. For eksempel kan urimelige nøkkeltall eller sammenligninger med fjorårets regnskap være indikasjon på vesentlige feilklassifiseringer i årsregnskapet.

Det er fortsatt tilfeller hvor analyser ved avslutningen av revisjonen ikke gjennomføres, men i de fleste kontrollene har revisorene gjennomført dette.

### Analytiske substanshandlinger

Når revisor bestemmer seg for å bruke analytiske substanshandlinger, er visse elementer i gjennomføringen av en slik analyse obligatoriske etter ISA 520, punkt 5. Med dette som utgangspunkt har kvalitetskontrollen forventet at revisorene dokumenterer følgende ved bruk av analytiske substanshandlinger:

- Fastslå/begrunne egnetheten av en analytisk substanshandling for gitte påstander
- Vurdere påliteligheten av data som benyttes i analysen
- Oppdeling av grunnlaget i enhetlige poster, stratifisering
- Med bakgrunn i sin kjennskap til virksomheten, beslutte en forventning om resultatet av analysen (et registrert beløp eller forholdstall)
- Fastsette akseptabelt avvik mellom registrerte beløp og forventede verdier uten å måtte foreta videre undersøkelse

<sup>2</sup> ISA 315 (revidert) *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser*, punkt 6(b).

- Undersøke avvik ved forespørsler til ledelsen, innhente bevis for ledelsens svar, og utføre andre nødvendige handlinger som underbygger avviksforklaringer

Kvalitetskontrollen har avdekket mangesvakheter rundt dokumentasjon og utførelse av analytiske substanshandlinger: Analyser er 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 akseptabelt avvik er heller ikke definert. Når resultatet av analysen foreligger, er det derfor ikke satt noen kriterier for å si om avviket er innenfor det forventede og akseptable. Det er også tilfeller hvor akseptable avvik er definert, men de er for lite presise eller de går utover den fastsatte vesentlighetsgrensen.

Særlig ved bruttofortjenesteanalyser fremstår det som en relativt vanlig praksis å benytte fjorårets nøkkeltall som et forventet resultat, og som inneværende års nøkkeltall måles mot, men uten at dette er dokumentert som et forventet resultat.

Det er heller ingen vurdering av hvorfor revisor mener fjorårets bruttofortjeneste er et sannsynlig resultat fra inneværende års drift, og revisor har ikke tatt stilling til hvor stort avviket kan være før det må foretas ytterligere undersøkelser. Ofte foreligger kun en talloppstilling/analyse med følgende kommentar om avviket:

- «Økningen i bruttofortjenesten skyldes prisøkning», men det foreligger ingen dokumentasjon eller bevis på at det faktisk har vært en prisøkning.
- «Ok, normalt avvik», men revisor har verken tatt stilling til hva resultatet burde være eller hva som kan være naturlige fluktuasjoner i resultatet.
- «Avviket er forklart av daglig leder», men revisor har ikke undersøkt om ledelsen forklaring kan bekreftes på annen måte. Dersom avvik forklares av ledelsen, er det viktig at revisor søker bekreftelser på forklaringen ved å sammenligne med andre innhentede revisjonsbevis og annen kjennskap revisor har til foretaket og bransjen, samt vurdere å utføre ytterligere revisjonshandlinger.

Generelt sett legges det for mye vekt på revisjonsbevis som innhentes ved analytiske substanshandlinger hvor utførelsen og dokumentasjonen ikke er tilfredsstillende. Ved å tillegge bevisverdien fra analyser for mye vekt i forhold til de revisjonsbevisene som i realiteten foreligger, risikerer revisor å gjøre for lite substanshandlinger slik at innhentede revisjonsbevis totalt sett ikke er tilstrekkelige til å konkludere om regnskapspåstandene er riktige eller ikke.

## Nærstående parter (lån, lønn, uttak), ISA 550

ISA 550 «Nærstående parter» omhandler revisors oppgaver og plikter vedrørende relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med dem. Revisjon av nærstående parter kan spenne fra det helt enkle til det svært kompliserte, avhengig av antall nærstående, antall og type transaksjoner med nærstående, selskapsstrukturer, osv.

Kvalitetskontrollen hadde forventninger om at det kunne være aktuelt for revisorane å dokumentere følgende forhold ved revisjon av nærstående parter:



**ZIRIUS PORTAL – DIN LØSNING TIL DINE KUNDER!**

**LA KUNDENE TA DEL I JOBBEN!**

Webbasert klientportal, direkte koblet til ZIRIUS ERP for et effektivt daglig samspill.

Finn ut mer på [www.zirius.no](http://www.zirius.no)

**Løsningen lar kunder av regnskapskontoret ta del i:**

- ✓ Opprette kunder og varer
- ✓ Attestasjonsrutiner
- ✓ Legge inn inngående bilag
- ✓ Historikk og rapportering
- ✓ Sende tilbud, ordre og faktura m/KID
- ✓ Godkjenne betalinger til bank
- ✓ Oppdatert betalingsstatus fra regnskap
- ✓ Timeregistrering mot prosjekt

**Zirius**



*NÆRSTÅENDE: ISA 550 omhandler revisors oppgaver og plikter vedrørende relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med dem.*

- Oversikt over alle nærstående parter, med navn, og transaksjoner med disse, for eksempel:
  - Ledelse, styret, eiere, eller familie til noen av disse
  - Konsernselskaper, tilknyttede selskaper, søsterselskaper
- Vurdering av nærstående parter mulighet for påvirkning, og risiko knyttet til dette
  - Dominerende eierskap, markedsvilkår
  - Misligheter, feilinformasjon
- Forespørsler til ledelsen om nærstående og transaksjoner med disse, herunder forstå eventuelle etablerte interne kontroller
- Under hele revisjonen ha fokus på informasjon som kan tyde på arrangement med nærstående
- Vurdering av betydelige transaksjoner med nærstående – del av ordinær drift eller utenfor ordinær drift og en særskilt risiko:
  - Gjennomgang avtaler, transaksjoner, og bokføring
  - Behandling i styret
- Vurdering av rimelig forhold mellom lønn og innsats ved lønn til nærstående
- Vurdering og dokumentasjon av uttak
- Vurdering av lån til nærstående:
  - Gjennomgang avtaler, sikkerhet, renter
- Prising av transaksjoner, kontroll av armlengdes avstand
- Dokumentasjon av vurderinger gjort av selskapet
- Vurdering av aksjeloven § 3–8-transaksjoner
  - Behandling i generalforsamling, fulgt opp av revisor?

Det er et forbedringspotensial knyttet til dokumentasjonen av nærstående parter og transaksjoner med disse, men inntrykket fra kvalitetskontrollen er at revisjonen av

nærstående parter i det alt vesentligste er i samsvar med god revisjonsskikk.

## Andre områder

Andre funn som bør nevnes, er mangelfull revisjon av varelager og kundefordringer, feilaktig datering av uttalelse fra ledelsen (fullstendighetserklæringen), ikke avgitt nummererte brev og generelt svak dokumentasjon.

## Datering av uttalelse fra ledelsen (fullstendighetserklæringen)

Skriftlig uttalelse som innhentes fra ledelsen, benyttes som et underbyggende revisjonsbevis. Uttalelsen skal dateres så nær dato på revisjonsberetningen som praktisk mulig, men ikke etter.<sup>3</sup> Hendelser i mellomliggende periode, det vil si mellom dato på uttalelsen og revisjonsberetningen, må dekkes opp av andre revisjonshandlinger.

I kvalitetskontrollen er det avdekket flere tilfeller hvor uttalelsen er datert både uker og måneder før revisjonsberetningen, uten at det er dokumentert andre revisjonshandlinger og/eller vurderinger vedrørende hendelser i mellomliggende periode.

## Dokumentasjon

Ved vurderingen av etterlevelsen av revisjonsstandardene tar kvalitetskontrollen utgangspunkt i dokumentasjonen av revisjonens utførelse. Revisor skal dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført, og resultatet av revisjonen, på en måte som er tilstrekkelig for å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner, jf. revisorloven § 5–3, første ledd.

Revisjonsdokumentasjonen skal stå på egne ben, slik at en erfaren revisor uten kjennskap til revisjonsoppdraget, skal kunne forstå type, tidspunkt og omfang og resultat av utførte handlinger og innhentede bevis. Dokumentasjonen skal også omfatte alle vesentlige forhold, samt konklusjoner og vurderinger knyttet til disse forholdene.<sup>4</sup>

Et område hvor det ofte avdekkes svakheter, er dokumentasjon av revisors egne vurderinger. Eksempelvis revisors vurdering av ledelsens påstand om at forutsetningen om fortsatt drift kan legges til grunn eller at en utsatt skattefordel balanseføres selv om selskapet går med underskudd og har tapt deler av egenkapitalen.

## Sykliske inspeksjoner

I 2014 har kontrollørene sett etter om det er dokumentert at kravet etter ISQC 1 pkt. 48 om gjennomføring av sykliske inspeksjoner av fullførte revisjonsoppdrag er oppfylt. Det ble også i denne kontrollen avdekket en del tilfeller hvor det ikke var gjennomført syklisk inspeksjon av fullførte oppdrag. Til sammen gjelder det 24 av de kontrollerte revisorene. Dette gjelder særlig alenepraktiserende revisorer som må engasjere andre revisorer til å foreta inspeksjon av fullførte oppdrag. Forholdet følges opp av kvalitetskontrollen ved at revisorene dette gjelder må sende inn dokumentasjon innen 31. august 2015, som bekrefter at slik syklisk inspeksjon er gjennomført av minst et revisjonsoppdrag. Slik dokumentasjon kan være rapport etter avholdt inspeksjon.

## Kontorfellesskap og taushetsplikt

I årets kontroll er det påpekt overfor flere av de kontrollerte, viktigheten av forsvarlig informasjonshåndtering når virksomheten drives i kontorfellesskap. Forsvarlig informasjonshåndtering innebærer blant annet at revisor har sikret taushetsbelagt materiale og at fortrolige møter/samtaler med klienter kan avholdes bak lukkede dører. Taushetserklæringer er et godt hjelpemiddel, men er ikke i seg selv tilstrekkelig til å sikre forsvarlig informasjonshåndtering. Mulige tiltak for å sikre taushetsbelagt materiale, er å låse dører og/eller etablere rutiner for å låse inn dokumenter (fysisk/passord).

## Oppsummering

De som får oppfølgingskontroll i 2015, har gjennomgående svak eller manglende dokumentasjon av nødvendige handlinger og vurderinger, manglende revisjon av vesentlige regnskapsposter og/eller manglende rapportering fra revisors side. Blant de revisorene som får ny kontroll i 2015, er det også i svært mange tilfeller mangelfull revisjon av inntekter. Hvorfor det er en stor økning i antall ikke-godkjente kontroller i 2014, er det ikke mulig å gi noe enkelt svar på, og sannsynligvis er årsaken sammensatt.

Resultatene fra kvalitetskontrollen i 2014 er utvilsomt bekymringsfullt og det er behov for å gjennomføre tiltak for å forbedre kvaliteten på revisjonen.

<sup>3</sup> ISA 580 *Skriftlige uttalelser*, punkt 14.

<sup>4</sup> Revisorloven § 5–3 og ISA 230 – *Revisjonsdokumentasjon*, særlig punkt 8.



KOMBINER JOBB OG STUDIER

## Etterutdanning for autoriserte regnskapsførere

Oppstart høsten 2015  
[bi.no/regnskap](http://bi.no/regnskap)

Autoriserte regnskapsførere må til enhver tid kunne dokumentere minst 77 timer etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår. Vi har et bredt spekter av kurs som kan tas på nettstudier. Fordelen ved å ta dette på Handelshøyskolen BI er at du kan få studiepoeng for utdanningen.

### Mangler du autorisasjonen?

BI er Norges største tilbyder av økonomiske og administrative fag og tilbyr utdanningen som du behøver for å bli autorisert regnskapsfører eller registrert revisor.

### Spesialiser deg i skatte- og avgiftsrett

Handelshøyskolen BI tilbyr, i samarbeid med Skatteetaten, et eget masterstudium med dybdeforståelse av problemstillinger som utfordrer skattepraktikeren i hverdagen. Studiet tilbyr undervisning med flere av de fremste ressurspersoner i Norge og internasjonalt.

TYNGDEN DU TRENGER

**BI**