

Forholdet mellom honorar for tilleggstjenester og revisjons-honorar

Artikkelen setter søkelys på forbudet mot at revisor setter seg i en situasjon hvor samlet inntekt fra tilleggstjenester, over tid, er betydelige i forhold til revisjonshonoraret fra den samme revisjonspliktige.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Lars Preben Hind Angermo
Seniorrådgiver Finanstilsynet.



Jurist
Knut E. Lykke
Seniorrådgiver Finanstilsynet.

Det er nå lovfestet i revisorloven § 1–2 at revisor er allmennhetens tillitsperson ved utøvelsen av revisjonsvirksomhet. I denne rollen er revisor avhengig av å være, og bli oppfattet å være, uavhengig av revisjonsklienten. Et sentralt element av uavhengigheten er at revisor ikke har for sterke økonomiske bindinger til klienten.

Revisorlovens hovedbestemmelse om uavhengighet og objektivitet i § 4–1 første ledd er utgangspunktet for vurderinger revisor skal gjøre om sin egen uavhengighet, også når det gjelder økonomisk uavhengighet. Revisorloven § 4–5 inneholder i tillegg en særskilt bestemmelse om tilleggstjenester (omtalt som «rådgivnings- eller andre tjenester»). Sistnevnte bestemmelse utfylles av revisorforskriften § 4–3 flg. (forskrift 25. juni 1999 nr. 712). Nevnte bestemmelser får særlig anvendelse på vurderingen av *arten* av revisors tilleggstjenester.

Også *omfanget* av revisors tilleggstjenester er av betydning for uavhengigheten. Revisorforskriften § 4–4 annet ledd regulerer konkret forholdet mellom revisjonshonorar og honorar for tilleggstjenester fra revisjonsklienter. Bestemmelsen lyder:

«Revisor skal ikke sette seg i en situasjon hvor samlet inntekt fra rådgivnings- eller andre tjenester over tid er betydelig i forhold til revisjonshonoraret fra den samme revisjonspliktige».

Bestemmelsen åpner for flere tolknings-spørsmål. I tillegg til hva som menes med «*over tid*» og «*betydelig i forhold til revisjonshonoraret*», må det avgjøres hva som er «*inntekt fra rådgivnings- eller andre tjenester*» og hva som er «*revisjonshonoraret*». Til sist må det tas stilling til hva som menes med «*samme revisjonspliktige*». Sistnevnte tolknings-spørsmål vil ikke bli kommentert i denne artikkelen.

Historikk

Allerede i revisorloven av 1964 var det en bestemmelse om revisors rådgivning til revisjonsklienter som lignet dagens generelle begrensninger. Bestemmelsen om rådgivning kom inn i 1964-loven i 1989 som et resultat av revisorutvalgets arbeid (NOU 1985:36) og var lik NSRFs regel om dette i god revisorskikk. Det var der ingen konkret regulering av forholdet mellom rådgivnings- og revisjonshonorar.

I forarbeidene til dagens revisorlov er det vist til den langvarige debatten om revisors rådgivning (NOU 1997:9 side 97 flg.) som hadde pågått både nasjonalt og internasjonalt. I lovtutvalgets mandat ble det vist til Finansdepartementets uttalelser under behandlingen av St. prp. nr. 1 (1991 – 1992), der forholdet mellom revisjons- og rådgivningshonorar hadde vært reist. Departementet uttrykte under behandlingen ønske om en skjerping, blant annet med hensyn til «om regelverket mer presist bør begrense den valgte revisors adgang til å gi råd eller regnskapsmessig bistand til den bedrift som skal revideres. Hvor godtgjørelsen for revisors rådgivningstjenester utgjør et vesentlig beløp i forhold til den samlede godtgjørelse til revisor, bør grensen normalt være nådd».

Finanstilsynet (den gang Kredittilsynet) gjennomførte i 2002/2003 et tematisynet med fokus på de største revisjonsselskapers rådgivningsvirksomhet til revisjonsklienter. Tilsynet var dels en følge av Enron-saken, og den tvil om revisorenes uavhengighet og objektivitet som var oppstått i kjølvannet av denne. Tematisynet avdekket blant annet et så stort omfang av tilleggstjenester til revisjonsklienter at Finanstilsynet fant grunn til å stramme inn den praksisen som hadde utviklet seg i bransjen. Forholdet mellom honorar for tilleggstjenester og revisjonshonorar var ikke konkret regulert i lov eller forskrift, og bransjen hadde frem til

da lagt hovedvekten på arten av de revisjonsfremmede tjenestene i sine vurderinger, og ikke det samlede omfanget av disse. Under tematisynet ble det funnet eksempler der honorarene for tilleggstjenester til revisjonsklienter i år etter år var opp til ti ganger så høye som revisjonshonorarene. I ett tilfelle var honoraret for tilleggstjenester over 40 ganger så stort som revisjonshonoraret.

Som en generell oppfølging av dette tematisynet ga Finanstilsynet ut rundskriv 23/2003, der tilsynet ga uttrykk for en tolkning av revisorlovens uavhengighetsbestemmelser om rådgivning. I avsnitt 4.5 om honorarets størrelse la tilsynet til grunn at det «er et problem når summen av tilleggstjenester som ikke er relatert til revisoroppgaven over tid i vesentlig grad overstiger revisjonshonoraret».

I januar 2004 ble utkast til lovhjemmel og forskriftstekst sendt på høring. Disse ble behandlet i Ot. prp. nr. 12 (2004 - 2005) og Finansdepartementet fikk i den anledning forskriftshjemmelen som nå finnes i revisorloven § 4-5 femte ledd. Hjemmelen ble brukt til å gjøre tilføyelser til kapittel 4 i revisorforskriften, deriblant den nye § 4-4 annet ledd som er gjengitt foran.

Revisors uavhengighet

Mange land har bestemmelser som har til formål å sikre revisors uavhengighet. Heller ikke debatten om forholdet mellom revisjonshonorar og honorar for tilleggstjenester er unik for Norge. I USA for eksempel, er forholdet mellom revisjonshonorar og honorar for tilleggstjenester regulert gjennom Sarbanes-Oxley Act av 2002. Loven forbyr enkelte revisjonsfremmede tjenester, mens andre tjenester må forhåndsgodkjennes av klientens revisjonsutvalg dersom de utgjør mer enn 5 % av det totale honoraret. Disse restriksjonene gjelder kun for klienter som er noterte foretak.

Tillit til at revisor er uavhengig og objektiv er en av hjørnesteinene som gir brukerne av revisors beretning trygghet for at revisor har vært i stand til å uttrykke en mening om årsregnskapet uten å være påvirket av utenforliggende forhold. Dersom brukerne av revisjonsberetninger danner seg en oppfatning om at revisor ikke er uavhengig eller objektiv som følge av at revisor har satt seg i en stilling der han reviderer eget arbeid eller ved at lønnsomheten ved å yte tilleggstjenester

til revisjonsklienten er (for) stor, vil tilliten til revisor kunne bli redusert.

Det er gjort undersøkelser og skrevet flere artikler både i Norge og internasjonalt der det søkes å påvise eller motbevise en sammenheng mellom størrelsen på honorar for tilleggstjenester og revisors uavhengige stilling, både slik den gir seg uttrykk i faktisk revisjon og slik den oppfattes av brukere. Resultatet fra disse undersøkelsene er ikke entydige og det er neppe mulig å tegne et klart bilde av konklusjonene⁶. Det sier også seg selv at det er betydelige utfordringer knyttet til måling av tillit.

Dersom revisjonsselskaper setter prisen på revisjon lavt i anbudprosesser for å få mulighet til å yte tilleggstjenester, skapes det minst to trusler mot revisors uavhengige stilling. For det første er det en risiko for at revisor ikke utfører en revisjon som er i samsvar med revisorloven fordi revisor presses til «å kutte hjørner» for å opprettholde lønnsomhet på revisjonsoppdraget. Det er også en risiko for at revisor påtar seg å utføre tilleggstjenester som han ellers ikke ville påtatt seg for å forsvare et lavt revisjonshonorar, og som derved reduserer tilliten til den uavhengige og objektive revisor.

Betydelige honorarer for tilleggstjenester til revisjonsklienten er ikke bare et spørsmål om tilsynelatende og faktisk uavhengighet i forhold til den enkelte klient, men også hvordan bransjen som helhet fremstår utad. Hvis det skapes et bilde av at revisorene har store deler av sine inntekter fra tilleggstjenester, kan dette bidra til å svekke revisorrollen. Denne trusselen gjelder selv om det bare er ett enkelt tilfelle, eller ett enkelt revisjonsselskap, som blir «løftet frem» i det offentlige rom med et begrunnet spørsmål om arten eller omfanget av de tjenester revisor har levert.

Hva skal regnes som «rådgivnings- og andre tjenester»?

I vurderingen av forholdet mellom honorar for tilleggstjenester og revisjonshonorar er det selvfølgelig av betydning å avgrense hvilke tjenester som skal anses som revisjon og hvilke som skal anses som rådgivnings- og andre tjenester.

⁶ Se for eksempel Journal of Accounting, Ethics & Public Policy vol. 11, No. 1 (2010) «Auditor independence research: Where do we stand?», Anandarajan, Kleinman, Palmom.



På vegne av våre oppdragsgivere søkes:

- Senior regnskapskonsulent
- Regnskapsleder transaksjoner
- Business Controller retail/industri
- Autoriserte regnskapsførere med lederambisjoner
- Økonomisjef
- Regnskapsmedarbeider
- Statsautorisert revisor
- Regnskapssjef
- Revisor
- Daglig leder til regnskapsbyrå

Capus jobber for organisasjoner som anerkjenner verdien av dyktige medarbeidere. Våre konsulenter har lang erfaring og ønsker å bidra til din karriereutvikling innen regnskap, økonomi og finans.

Om dette er relevant for deg ønsker vi en tettere dialog om fremtiden.

Kontakt leder i Capus Financials, Svein Sørensen, for en uforpliktende prat på 22 94 11 00.

www.capus.no

Revisjon

I Finanstilsynets rundskriv 23/2003 er det skilt mellom «tilleggstjenester» og «revisoropp-gaven» når det ble uttrykt at det «er et problem når summen av tilleggstjenester som ikke er relatert til revisoropp-gaven over tid i vesentlig grad overstiger revisjonshonoraret.»

I forskriften er det valgt en annen og mer detaljert tilnærming, men resultatet er i praksis det samme. I forhold til hva som skal regnes som «rådgivnings- eller andre tjenester» følger det av § 4–3 at det gjelder alle tjenester som revisor yter til revisjonsklienten som ikke er:

- Revisjon etter lov og god revisjonsskikk samt tjenester revisor må utføre for å kunne revidere årsregnskapet. Dette omfatter rent teknisk oppsett av regnskaper, forutsatt at oppsettet bygger på materiale hvor prinsipper og vurderinger er fastsatt og utført av den revisjonspliktige
- Revisjon av delårsrapporter
- Attestasjoner og bekreftelser i henhold til lov, forskrift eller krav fra offentlig myndighet eller overfor tredjepart

Første kulepunkt skaper rom for tolkninger. Bruken av ordene «*må utføres*» taler for at bestemmelsen skal tolkes snevert, men åpner likevel for at revisor kan komme i en situasjon der det utvilsomt vil være mest hensiktsmessig at revisor utfører en tjeneste. Dette kan være fordi det av tidsmessige eller kostnadsmessige hensyn ikke lar seg forsvare for revisjonsklienten å innhente annen hjelp. I denne sammenheng kan det også være naturlig å se hen til den revisjonspliktige klientens størrelse, og hvilken praktisk mulighet denne har til å skaffe annen bistand.

Det er verdt å merke seg at siste kulepunkt bare omfatter attestasjonstjenester som er hjemlet i lov, forskrift eller krav fra offentlig myndighet eller overfor tredjepart. Attestasjonstjenester som er rettet mot revisjonsklienten selv, og som ikke er hjemlet i lov, forskrift eller krav fra offentlig myndighet, vil falle i kategorien «rådgivnings- eller andre tjenester».

Hva må anses som betydelig og over tid?

Det sentrale temaet i bestemmelsen er hva som ligger i formuleringen «*over tid er betydelig i forhold til revisjonshonoraret*». De to kriteriene må ses i sammenheng i den enkelte sak.

Det er ikke mulig å sette en klar grense for hva som regnes som betydelig. Rent språklig kan det være naturlig å si at et honorar for tilleggstjenester som er like stort som revisjonshonoraret, er betydelig. Flere andre forhold vil imidlertid spille inn slik som absolutt størrelse på honoraret, hvorvidt revisjonsklienten er et selskap av allmenn interesse, muligheten revisjonsklienten har til å skaffe bistand fra andre osv.

Det kan som et eksempel sies at det er stor forskjell på et oppdrag der revisjonshonoraret er kr 10 000 og honoraret for tilleggstjenester er kr 20 000 og oppdrag der honorarene er hhv. kr 100 000 og 200 000 eller kr 1 000 000 og 2 000 000. I de sistnevnte tilfellene blir bindingen mellom revisor og klient større, ikke bare på grunn av beløpets absolutte størrelse, men også fordi det i det førstnevnte tilfellet må antas at revisjonsklienten er av mindre betydning for den oppdragsansvarlige revisor. Videre må det ses hen til at begrunnelsen for å tillate tilleggstjenester fra revisors side blant annet er små og mellomstore bedrifters behov for bistand på områder der revisor har kompetanse. Dette tilsier at man kan akseptere et relativt sett høyere honorar fra tilleggstjenester til mindre klienter, enn fra større revisjonsklienter, som må forventes enklere å kunne skaffe kompetansen selv.

Forskriftsteksten sier uttrykkelig at forbudet kun gjelder dersom honoraret er betydelig «*over tid*». Det er altså ikke ulovlig å utføre tjenester mot et honorar som er betydelig i forhold til revisjonshonoraret for en kortere periode. Det typiske vil være spesielle behov hos klienten, for eksempel ved egenkapitaltransaksjoner.

Siden revisorforskriften § 4–4 annet ledd trådte i kraft, har Finanstilsynet behandlet enkelte saker der spørsmålet om forholdet mellom honorar for tilleggstjenester og revisjonshonorar er reist. Av nyere saker kan det nevnes at Finanstilsynet i 2009 rettet kritikk mot et revisjonsselskap som i tre påfølgende år hadde hatt dobbelt så store honorarer for tilleggstjenester som for revisjon. Finanstilsynet uttalte at dette var i strid med forskriftsbestemmelsen og intensjonen bak denne.

Ved et selskapstilsyn hos et større revisjonsselskap i 2009 fant Finanstilsynet grunn til å reise spørsmål ved om honorar for tilleggstjenester til et børsnotert selskap var betydelig over tid. I den saken utgjorde honorar for tilleggstjenester 91 %, 93 % og 51 % for tre etterfølgende år. Finanstil-

synet uttalte at: «I de situasjoner Finanstilsynet tidligere har kritisert revisor, har honoraret for tilleggstjenester i forhold til revisjonshonoraret vært større enn det som er tilfelle i den foreliggende sak. Finanstilsynet vil derfor i denne omgang bemerke at forskriften åpner for skjønn, og at tolkningen av hva som må anses som betydelig, vil kunne endre seg, blant annet ut fra hva som til enhver tid er nødvendig for å verne om revisors rolle som allmennhetens tillitsperson. Praktiseringen av regelverket knyttet til revisors rådgivning til revisjonsklienter generelt er et tema Finanstilsynet etter hvert vil se nærmere på.»

Dokumentasjonskravet

Etter revisorloven § 5–3 tredje ledd skal revisor ved utførelsen av rådgivning og andre tjenester dokumentere oppdragets art, omgang og eventuell anbefaling. Tjenestene skal også være fakturert særskilt med en angivelse av oppdragets art. I henhold til revisorforskriften § 4–6 skal revisor dessuten vurdere om vedkommende fortsatt vil kunne være revisor for oppdragsgiveren *før* han eller hun påtar seg oppdraget. Etter § 5–6 annet ledd skal revisor skriftlig kunne dokumentere vurderingene som er gjort i fem år etter at de ble foretatt.

Det er naturlig at jo nærmere revisor er grensen for hva som kan aksepteres, jo bedre bør de dokumenterte vurderingene være.

Oppsummering

Før enhver leveranse av tilleggstjenester må revisor vurdere og dokumentere om oppdraget innebærer en risiko for at han eller hun ikke er eller oppfattes som uavhengig av klienten. Størrelsen på honorarer for tilleggstjenester i forhold til revisjonshonoraret må også inngå i denne vurderingen. Dersom dette over tid blir betydelig, så kan ikke revisor utføre tilleggstjenestene. Eventuelt må revisor si fra seg revisjonsoppdraget.

Finanstilsynet vil i tiden fremover fortsette å vurdere de enkeltsakene der man blir kjent med oppdrag der forholdet mellom honorar for tilleggstjenester og revisjonshonorar kan være i strid med bestemmelsen i revisorforskriften § 4–4 annet ledd.

For å få et bedre innblikk i hvordan gjeldende regulering fungerer, tas det sikte på å gjennomføre et nytt tematilsyn om revisjonsbransjens tilleggstjenester til revisjonsklienter.