

Troverdig regel- fortolkning?

Forfatteren stiller seg undrende til at Finanstilsynet, som skal medvirke til bedre regelforståelse, ikke vil korrigere egne publiserte feiltolkninger. Han foreslår også **etablering av et revisjonsfaglig ekspertutvalg for å bidra til tryggere vurderinger i Finanstilsynet.**



Artikkelen er
forfattet av:

Statsautorisert revisor
Harald Jægtnes
Han er gjesteforeleser ved
Masterstudiet i Revisjon og Regn-
skap (MRR) ved NHH i temaet
«interrevisjon». Han har praksis
fra både eksterne og interrevisjon og har tidligere vært leder
av Konsernrevisjonen i DnB NOR.

Finanstilsynet har på sine nettsider publisert et brev av 17.12.2007¹ under overskriften «Kredittilsynets vurdering av hvordan revisor kan bygge på arbeid utført av interrevisjonen.» Problemstillingen, slik tilsynet formulerte den, er i hvilken utstrekning den eksterne revisor kan bygge på den interne revisors arbeid og om den eksterne revisor kan regne interrevisjonens arbeid som tilnærmet likeverdig med eget revisjonsarbeid.

I en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 6/2008 hevdet jeg at Finanstilsynet

1. feiltolket revisorlovens uavhengighetsregler
2. feiltolket god revisjonsskikk representert ved revisjonsstandarden RS 610 – *Vurdering av interrevisjonens arbeid.*

I et svar i RR nr. 7/2008 under overskriften «Internrevisor i utakt?» fastholdt tilsynsdirektøren innholdet i brevet av 17.12.2007. Som jeg skal dokumentere, er det Finanstilsynet som i denne saken er bekymringsfullt sterkt i utakt med regelverket og autoritative organer – dessverre uten å gjøre noe for å korrigere sine publiserte feilvurderinger.

Feiltolkning av revisorloven

Advokat, dr. juris Kristin Normann², advokatfirmaet Selmer, anmodet Finansdepartementet i brev 29. august 2008, på vegne av DnB NOR, om å ta stilling til Kredittilsynets fortolkning av revisorloven § 4–3, jf. § 4–1 slik den kommer til uttrykk i brevet av 17.12.2007.

Finansdepartementet ga i brev av 30.10.2009 DnB NOR og advokat Kristin Normann rett i at Finanstilsynets tolkning var uriktig.

Finanstilsynet i brev av 17.12.2007

«Interrevisjonen blir i realiteten også en revisormedarbeider i strid med revisorlovens uavhengighetsregler dersom eksterne revisjonshandlinger utført av interrevisjonen erstatter revisors egne revisjonshandlinger.»

«... revisorloven § 4–3 har et krav om at eksterne revisors medarbeidere skal være underlagt de samme krav til uavhengighet og objektivitet som gjelder for ansvarlig revisor. Dette er også uttalt fra Kredittilsynet i en tidligere sak. Kredittilsynet legger følgelig til grunn at RS 610 kun gjelder for de tilfeller der eksterne revisor vil bygge på interrevisjonen som en del av virksomhetens interne kontroll som er relevant for regnskapet.»

Finansdepartementet i brev av 30.10.2009

«Etter Finansdepartementets vurdering kan interrevisjonen således ikke sies å være en «medarbeider» som revisor benytter i tilfeller hvor revisor som ledd i den eksterne revisjonen tar i bruk kontroller og revisjonshandlinger som tidligere er utført i sitt arbeid for styret.»

«Arbeid interrevisjonen tidligere har utført for styret kan etter Finansdepartementets oppfatning i seg selv heller ikke sies å være en del av «det konkrete oppdrag» eksterne revisor utfører, og det at eksterne revisor velger å bruke deler av interrevisjonens allerede utførte arbeid vil ikke være regulert av revisorloven § 4–3.»

Finanstilsynets reaksjon³ på Finansdepartementets uttalelse er etter min mening ikke egnet til å styrke tilliten til Finanstilsynet på dette området:

«... Kredittilsynet tar dette (Finansdepartementets lovtolkning)⁴ til etterretning. Uttalelsen er imidlertid uten betydning for Kredittilsynets merknader i den aktuelle saken fordi Kredittilsynets vurdering i hovedsak er basert på hva som er god revisjonsskikk.»

Finanstilsynets (Kredittilsynets) synspunkt på sitt eget brev av 17.12.2007 er like forunderlig som de opprinnelige vurderingene. Brevet av 17.12.2007 inneholder i hovedsak argumenter med revisorlovens uavhengighetsregler som utgangspunkt for vurderingen av det nærmere innholdet i revisjonsstandarden (RS) 610 (se bl.a. utdraget ovenfor: «Kredittilsynet legger følgelig til grunn ...»). Det er beklagelig at Finansdepartementets og andres tid og ressurser (inkludert brevveksling og argumenter fra begge parter) er misbrukt dersom Finanstilsynet i utgangspunktet mente at en uttalelse uansett ville være uten betydning.

2 Senere utnevnt til høyesterettsdommer.

3 www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Aktuelt/2009/4-kvartal/Brev-fra-Finansdepartementet-om-tolkning-av-revisorlovens-krav-til-uavhengighet/

4 Min tilføyelse.

1 www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Brev/2007/Kredittilsynets-merknader-etter-tilsyn1/

Feiltolkning av god revisjonsskikk

Etter å ha fått konstatert feiltolkning av revisorloven, fastholder Finanstilsynet likevel sine vurderinger med utgangspunkt i sin egen feilaktige tolkning av RS 610. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)⁵ utarbeider og fastsetter de internasjonale revisjonsstandardene (ISA) som oversettes til norsk (RS). Organet har satt ned en prosjektgruppe som har fremmet forslag til utkast til ny ISA 610. I arbeidet med nytt utkast diskuterte styret i IAASB hovedprinsippene for bruk av internrevisjonens arbeid.

Nedenfor følger en sammenligning av Finanstilsynets påstand og vurderingene i IAASB:

Finanstilsynet i brev av 17.12.2007	IAASBs prosjektgruppe, september 2009
«Internrevisjonen er en del av internkontrollen i foretaket, og revisor <u>må</u> forholde seg til internrevisjonen <u>på samme måte</u> som til andre deler av den interne kontrollen i foretaket. Av dette følger det at en velfungerende internrevisjon kan redusere <u>kontrollrisikoen</u> .»	«In deciding to use specific internal audit work, the external auditor <u>is not</u> «relying on internal control» <u>in the same way</u> that the auditor may obtain evidence from the effectiveness of a particular control activity. Rather, the external auditor is <u>using</u> that work <u>in lieu of</u> performing similar audit procedures directly.»

Som det fremgår av IAASBs dokumentasjon, er konseptet i ISA/RS 610 ikke å bygge på internrevisjonen på samme måte som intern kontroll for å redusere kontrollrisikoen (slik Finanstilsynet hevder), men å bruke internrevisjonens arbeid istedenfor (*in lieu of*) å utføre tilsvarende revisjonshandlinger direkte selv. IAASBs beskrivelse er i overensstemmelse med min artikkel i RR 6/2008 og viser på en særdeles tydelig måte at Finanstilsynet overhodet ikke har forstått god revisjonsskikk på dette området.

Det foreløpige arbeidsutkastet til ny ISA 610⁶ viderefører hovedprinsippet om at den eksterne revisor kan bruke adekvate deler av internrevisjonens arbeid som tilnærmet likeverdig med eget revisjonsarbeid, på de vilkår og med de krav og begrensninger som standarden stiller.

Behov for revisjonsfaglig ekspertorgan?

Man kan reise spørsmål om hvordan Finanstilsynet (Revisortilsynet) kunne fullstendig feilvurdere de to helt grunnleggende hovedspørsmålene (revisorloven og god revisjonsskikk). Saken viser at Finanstilsynet i enkelte tilfeller godt kan vise litt mer forståelse for revisorers regeltolkning og ikke fremsette egenutviklede presise påstander som i ettertid kan vise seg å være helt feil. Tilsynets oppsummering i brevet av 17.12.2007 inneholder også andre faglige påstander i relasjon til bruk av internrevisjonens arbeid som selvfølgelig blir uinteressante meningsytringer når de prinsipielle hovedspørsmål som synspunktene hviler på er helt feilvurdert.

Revisorer skal følge revisorlovens § 5–2 og god revisjonsskikk, herunder RS 610, noe som er påpekt i Finansdepartementets brev. Regelverket er i seg selv krevende nok, om ikke norske tilsynsmyndigheter i tillegg skal publisere egne situasjonsbestemte tanker som er i konflikt eller utakt med godkjente standarder utviklet i omfattende (og forsvarlige) internasjonale prosesser. Revisorstanden fortjener en tilsynsfunksjon med tilstrekkelige kvalitetssikringsprosesser (intern kontroll) som sikrer faglig riktige vurderinger og konklusjoner. Noen ganger kan det være uenighet om skjønnsutøvelse, og det er forståelig. I dette tilfellet dreier det seg imidlertid i liten grad om skjønn, men om å kunne forholde seg på en objektiv og adekvat måte til klare uttalelser (og standarder) fra kompetente organer.

Kredittilsynet (Finanstilsynet) angir som et av sine virkemidler⁷:

«Informasjon og kommunikasjon skal bidra til åpenhet og forutsigbarhet for brukerne av Kredittilsynets tjenester og medvirke til forståelse for og kjennskap til regelverket og Kredittilsynets rolle som tilsynsorgan.»

5 IAASB er et «independent standardsetting board» innenfor IFAC. (Kilde: www.ifac.org/IAASB/) The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) serves the public interest by: setting, independently and under its own authority, high quality standards dealing with auditing, review, other assurance, quality control and related services, and facilitating the convergence of national and international standards. This contributes to enhanced quality and uniformity of practice in these areas throughout the world, and strengthened public confidence in financial reporting.

6 www.ifac.org/IAASB/Meeting-BG/Papers.php?MID=0207&ViewCat=1238

7 www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Om_tilsynet/KT_Strategi_2006-2010.pdf



EKSPERTUTVALG: Artikkelforfatteren mener at Finansdepartementet bør vurdere å etablere et ekspertutvalg til å bistå Finanstilsynet med råd i revisjonsspørsmål.

Også på denne bakgrunn kan man undre seg over hvorfor Finanstilsynet velger ikke å korrigere sine åpenbart uriktige utsagn, til tross for anmodning om dette. Revisorer kan med god grunn stille seg kritisk spørrende til uttalelser og merknader fra Finanstilsynet på revisjonsområdet. Hvilke uttalelser er basert på feil forståelse og bør ikke følges for å unngå brudd på god revisjonsskikk?

Jeg har oppfattet at denne delen av Finanstilsynet, i enkelte tilfeller, kan fremme relativt presise påstander i utkast til rapporter og senere vise begrenset vilje til endring av vurderingene. En slik tilnærming bør i så fall vurderes på nytt. Finanstilsynet bør ikke kunne oppfattes å ha som hovedinteresse å forsvare egne tidligere fremsatte påstander. Det viktigste må være å søke å finne frem til uavhengige og objektivt riktige vurderinger.

Jeg gjentar mitt syn i RR 6/2008 om at Finansdepartementet bør vurdere å etablere et ekspertutvalg⁸ til å bistå Finanstilsynet med råd i revisjonsspørsmål, tilsvarende som for regnskaps spørsmål⁹. Gode råd er imidlertid ikke nok alene. Finanstilsynets maktposisjon forutsetter i tillegg klokskap og gode interne retningslinjer som sikrer at troverdighet og tillit bevares.

8 Må ikke forveksles med forslag om klagenemnd for revisor- og regnskapsforersaker.

9 www.regjeringen.no/nb/dokumentarkiv/Regjeringen-Bondevik-II/fin/Nyheter-og-pressemeldinger/2005/retningslinjer_for_regnskapsfaglig.html?id=256848