

Resultater og erfaringer fra kvalitetskontrollen 2011

Artikkelen er forfattet av:



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



Statsautorisert revisor
Ruben Bjerketveit
Den norske Revisorforening

Om kvalitetskontrollen 2011

Kvalitetskontrollen i 2011 rettet seg mot revisjon av årsregnskapet for 2010, som også var det første året revisjonen ble utført i henhold til de nye ISA-ene.

Tidligere har kvalitetskontrollen omfattet alle medlemmer av Revisorforeningen som er oppdragsansvarlige revisorer. Fra og med 2011 har Revisorforeningens kvalitetskontroll ikke omfattet oppdragsansvarlige revisorer i revisjonsselskaper som reviderer årsregnskap for foretak av allmenn interesse¹. Dette har medført at ca. 25 revisjonsselskaper, herunder de fem største revisjonsselskapene, og ca. 500 oppdragsansvarlige revisorer fra og med 2011 ikke lenger er omfattet av Revisorforeningens kontroll. På grunn av denne endringen er antall gjennomførte kontroller i 2011 redusert med ca. 100 i forhold til 2010.

Fra og med 2011 ble det innført en foreningsbasert kvalitetskontroll av alle medlemmer som var utpekt som ansvarlige for oppdrag som omfatter regnskapsrevisjon og/eller forvaltningsrevisjon av kommuner, fylkeskommuner eller kommunale eller fylkeskommunale foretak. Det ble i løpet

Resultatene fra kvalitetskontrollen 2011 viser at færre passerer kontrollene med godkjent resultat enn i foregående år. I artikkelen tar vi for oss en del feil/mangler som går igjen både hos de som har fått godkjent kontrollen og hos de som får oppfølgingskontroller.

av 2011 gjennomført fire slike kontroller, henholdsvis to for regnskapsrevisjon og to for forvaltningsrevisjon.

Resultater 2011

Resultatene fra kvalitetskontrollen 2011, sammenlignet med de to foregående årene:

	2011		2010		2009	
	Antall	%	Antall	%	Antall	%
Godkjent	152	80,4	258	89,0	252	83,7
Handlingsplan og ny kontroll (oppfølgingskontroll)	32	16,9	28	9,7	44	14,6
Oversendt Finanstilsynet	4	2,1	4	1,3	5	1,7
Besluttet oversendt styret, men avvirket virksomheten	1	0,6				
Totalt utførte kontroller	189	100	290	100	301	100

Andelen av godkjente kontroller økte i 2009 og 2010, men ble betydelig redusert i 2011. En årsak til dette er at kvalitetskontrollen fra og med 2011 ikke lenger omfatter de store revisjonsselskapene som historisk sett har gode resultater i Revisorforeningens kvalitetskontroll. En annen mulig årsak er at mange av de kontrollerte revisorene i 2011 benyttet egenutviklede revisjonsmetodikker, eventuelt i kombinasjon med elektroniske verktøy. Tabellen under viser hvor mange av de kontrollerte revisorene som oppga at de benyttet egenutviklede metodikker, eventuelt i kombinasjon med innkjøpt elektronisk verktøy:

	2011		2010		2009	
	Antall	% ²	Antall	% ²	Antall	% ²
Egenutviklet metodikk, eventuelt i kombinasjon med elektronisk verktøy	36	19,0	28	9,7	44	14,6

² I prosent av kontrollerte revisorer.

¹ Foretak av allmenn interesse er definert i revisorloven § 5a-1 som børsnoterte foretak, banker og/eller andre kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper.

Om kvalitetskontrollen

Finanstilsynet er ansvarlig for kvalitetskontroll av revisjonsselskaper og revisorer i Norge. Alle oppdragsansvarlige revisorer skal kontrolleres minimum hvert sjette år, mens 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.

Av de 32 revisorene som vil få oppfølgingskontroll i 2012, får seks oppfølging på grunn av manglende timer etterutdanning i årene 2008–10. Én gjelder personlige forhold. Øvrige oppfølgingskontroller gjelder tilfeller hvor utført revisjon ikke er tilfredsstillende.

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

Hovedfunn i 2011

Fokusområder for kvalitetskontrollen 2011

Kvalitetskontrollen i 2011 hadde fokus på etterlevelse av de nye revisjonsstandardene, herunder bruk av den nye revisjonsberetningen.

Etterlevelsen av de nye revisjonsstandardene er i det alt vesentligste god, og det er avdekket få feil og mangler knyttet til bruken av den nye revisjonsberetningen.

I tillegg har Kvalitetskontrollen sett på:

- minst ett oppdrag hvor klienten er underlagt særlovgivning, for eksempel stiftelser, advokater og eiendomsmeglere, med hensyn til korrekt rapportering, og
- minst ett attestasjonsoppdrag etter selskapslovgivningen (SA 3802) – Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen, for å påse at kravene i standarden er etterlevd.

Når det gjelder korrekt rapportering, herunder overholdelse av rapporteringsplik-

ten, for oppdrag hvor klienten er underlagt særlovgivning knyttet til rapportering, er kvalitetskontrollens inntrykk at revisorene etterlever disse kravene.

For attestasjonsoppdrag etter selskapslovgivningen (SA 3802) er det avdekket flere avvik og mangler, blant annet manglende engasjementsbrev, manglende dokumentasjon for utførte handlinger, utilstrekkelig kontroll av innbetalt kapital mv.

Ved årets kvalitetskontroll har kontrollørene sett etter om interne kvalitetskontrollsystemer (ISQC 1) er implementert², herunder gjennomføring av overvåking av det interne kvalitetskontrollsystemet ved bruk av sykliske inspeksjoner for et utvalgt oppdrag³. Det ble avdekket en rekke tilfeller hvor gjennomføring av sykliske inspeksjoner ikke er utført, og hvor det heller ikke er nedfelt retningslinjer for gjennomføring av dette. I og med at ISQC 1 (som het SK 1 da den ble vedtatt) har vært gjeldende siden 2006, burde minst én syklisk inspeksjon vært gjennomført før årets kontroll. Vår observasjon er at særlig alenepraktiserende revisorer ikke har innført overvåking av det interne kvalitetskontrollsystemet ved å gjennomføre sykliske inspeksjoner. Se nærmere under for hvilke regler som gjelder i henhold til ISQC 1.

Svakheter som ofte er avdekket ved årets kvalitetskontroll:

- svak eller manglende dokumentasjon av nødvendige handlinger og vurderinger
- manglende revisjon av vesentlige regnskapsposter
- feil rapportering hos flere revisorer

Det er i hovedsak disse svakheterne som har gjort at en del medlemmer får oppfølgingskontroll i 2012.

Nedenfor går vi nærmere inn på en del feil/mangler som går igjen både hos de som har fått godkjent kontrollen og hos de som får oppfølgingskontroller.

Overvåking av det interne kvalitetskontrollsystemet

Overvåking av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll

Etter ISQC 1 punkt 48 skal revisjonsfirmaet etablere en overvåkingsprosess som sikrer tilstrekkelig kvalitetskontroll i selskapet. Prosessen skal gi rimelig sikkerhet

for at retningslinjene og rutinene knyttet til kvalitetskontrollsystemet er relevante, tilstrekkelige og fungerer effektivt. Dette er å forstå som en intern kvalitetskontroll. Ekstern kvalitetskontroll, f.eks. utført av Revisorforeningen, vil ikke kunne erstatte den interne kvalitetskontrollen, jf. ISQC 1 punkt A67.

Overvåkingsprosessen skal:

- omfatte en løpende vurdering og evaluering av revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem, herunder syklisk inspeksjon av minst ett fullført oppdrag pr. oppdragsansvarlig revisor.
- kreve at ansvaret for overvåkingsprosessen tildeles en partner eller partnere eller andre personer med tilstrekkelig og hensiktsmessig erfaring og myndighet i revisjonsfirmaet til å kunne påta seg dette ansvaret.
- kreve at de som utfører oppdraget eller oppdragskontrollen, ikke deltar i inspeksjonen av oppdrag.

Det følger av veiledningen til ISQC 1, jf. punkt A66, at den periodiske inspeksjonen for eksempel kan følge en syklus som går over tre år. Hvordan inspeksjonssyklusen organiseres, herunder tidspunktet for utvelgelse av enkeltoppdrag, avhenger av flere faktorer. Blant annet: revisjonsfirmaets størrelse, resultatene fra tidligere kvalitetskontroller, typen og kompleksiteten av revisjonsfirmaets virksomhet og organisasjon, samt risikoene forbundet med revisjonsfirmaets klienter og spesifikke oppdrag.

Kravet til å overvåke revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, herunder kravet om å gjennomføre sykliske inspeksjoner av oppdrag, har vært gjeldende siden ISQC 1 (tidligere SK 1) ble gjort gjeldende i 2006. ISQC 1 gjelder for alle foretak som utfører revisjon. Revisorloven § 5b-1 inneholder et krav om at revisjonsselskaper skal etablere forsvarlige systemer for intern kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten.

Et revisjonsfirmas kvalitetskontrollsystem må omfatte retningslinjer og rutiner for overvåking, herunder må det tas stilling til hyppigheten og organiseringen av sykliske inspeksjoner som en del av overvåkingsprosessen. Sykliske inspeksjoner må deretter gjennomføres i henhold til de fastsatte retningslinjene.

Kravene i SK 1 ble gjennomgått i Roger Kjelløkkens artikkel i Revisjon og Regn-

² Revisorloven § 5b-1 og ISQC 1 – Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisor-kontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester.

³ og ISQC 1, punkt 48 jf. A64 – A68.

Revisjon

skap nr. 1 i 2007: «Den nye standarden SK 1 – Kvalitetskontroll i revisjonsselskaper».

Oppdragskontroll

Det følger av ISQC 1 punkt 35-42 at noen revisjonsoppdrag må underkastes oppdragskontroll før revisjonsberetningen avgis. Revisjonsfirmaet skal sørge for å etablere retningslinjer og rutiner for hvilke oppdrag dette gjelder, og hvordan en eventuell oppdragskontroll skal gjennomføres. Revisjon av foretak av allmenn interesse må ha årlig oppdragskontroll. For de øvrige oppdragene må revisjonsfirmaet fastsette kriterier for hvorvidt det skal utføres oppdragskontroll. For små revisjonsselskaper/alenepraktiserende revisorer vil klientene ofte kunne være av en slik størrelse og kompleksitet at det ikke er behov for å gjennomføre oppdragskontroll. Kriterier for hvorvidt det skal gjennomføres oppdragskontroll skal uansett dokumenteres som en del av revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem.

En oppdragskontroll skal sikre en objektiv evaluering av de vesentlige skjønnsmessige vurderingene og konklusjonene som er trukket ved utarbeidelsen av revisjonsberetningen. Oppdragskontrollen kan gjennomføres av en partner eller en person med egnede kvalifikasjoner som ikke er en del av oppdragsteamet, og som har tilstrekkelig og egnet erfaring og myndighet.

Ved gjennomføringen av kvalitetskontrollen fant man at det hos enkelte av revisjonsselskapene/revisorene ikke var nedfelt retningslinjer og rutiner for oppdragskontroll. Når selskapet/revisor ikke har dokumentert etablerte retningslinjer og rutiner for hvilke kriterier som skal gjelde for at oppdragskontroll skal gjennomføres, er det ikke mulig i etterkant å vurdere om oppdragskontroll er gjennomført der den skulle vært gjennomført.

Vurdering av revisors kapasitet

Det følger av ISQC 1 punkt 26, se også ISA 210 punkt 14 og A8, at revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag. Retningslinjene utformes for å gi rimelig sikkerhet for at revisjonsfirmaet har nødvendig kompetanse og kapasitet og ellers er i stand til å utføre oppdraget før det aksepterer eller fortsetter klientforholdet.

Flere av de som får oppfølgingskontroll i 2012, begrunner dårlig utført revisjon med liten tid/manglende kapasitet. Vi setter

derfor spørsmålsteget ved om plikten til å ha rimelig sikkerhet for nødvendig kompetanse og kapasitet er etterlevd i tilstrekkelig grad. Revisor plikter også å vurdere disse forhold løpende under utførelsen av oppdraget. Brudd på disse pliktene kan, særlig der situasjonen endrer seg underveis, medføre at revisor enten ikke har nødvendig kompetanse eller nødvendig kapasitet og dermed må si fra seg oppdraget. Dette er svært uheldig i og med at revisors fratreden kan få store negative konsekvenser for foretaket. Samtidig vil det være et ytterligere brudd på revisors plikter etter god revisjonsskikk å fortsette et oppdrag dersom revisor ikke har nødvendig kompetanse eller kapasitet til å utføre oppdraget. Revisor må likevel nøye vurdere fratreden. Det er ikke akseptabel revisoradferd å frasi seg et revisoroppdrag hovedsakelig av bekvemmelighetsårsaker med den begrunnelsen at revisor ikke har kapasitet til å utføre oppdraget på en forsvarlig måte. Et alternativ ved manglende kapasitet er at revisor henter inn eksterne ressurser for å sørge for nødvendig kapasitet, se neste avsnitt som omhandler avtaler med andre revisorer.

Avtaler med andre revisorer

Som nevnt i avsnittet over, skal revisor sikre kapasitet og kompetanse. Mindre revisjonsforetak kan være svært sårbare dersom ansatte i foretaket skulle bli sykemeldt i en lengre periode eller slutte. Selskaper med kun én oppdragsansvarlig revisor er også meget sårbare dersom vedkommende skulle bli indisponert.

Vi har sett eksempler hvor revisjonsselskaper har mistet deler av arbeidskapasiteten og ikke hatt tilstrekkelig kapasitet til å utføre enkelte av oppdragene på en god måte og innenfor fastsatte tidsfrister.



KAPASITET: For å sikre kapasitet og kompetanse kan det være nødvendig for revisor å inngå avtaler med andre revisorer.

Det er ikke direkte krav i revisorloven til å ha en avtale med andre revisorer om bistand dersom man skulle få manglende kapasitet, men vi mener at dette kan være nødvendig for å sikre at foretaket til enhver tid har tilstrekkelig kapasitet. I begrepet tilstrekkelig kapasitet må det også ligge at revisor har en «sikringsordning» for hva som skal skje dersom det kommer uforutsette hendelser som gjør at man ikke har tilstrekkelig kapasitet internt i selskapet i en kortere eller lengre periode.

Engasjementsbrev

Det følger av ISA 210 – Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget, punkt 10 at de avtalte vilkårene for revisjonsoppdraget skal nedfelles i et engasjementsbrev eller annen egnet form for skriftlig avtale. Hensikten med å avtale vilkårene for oppdraget er å unngå misforståelser knyttet til avtalepartenes oppgaver og plikter vedrørende oppdraget. Vi er kjent med flere saker hvor vilkårene for et oppdrag ikke er blitt avtalt, og hvor revisor ikke har fått betalt for utført arbeid fordi det har vært uklart hvem som har vært oppdragsgiver (motpart i avtalen), eventuelt hvilket arbeid som skulle utføres.

Revisorforeningen har laget et eksempel på engasjementsbrev tilpasset norske forhold. Dette eksempelet er ment som veiledning og må tilpasses de spesifikke forholdene.

Ved løpende revisjonsoppdrag som vi har i Norge, skal revisor vurdere hvorvidt det har inntruffet omstendigheter som krever at vilkårene for revisjonsoppdraget er endret, og hvorvidt det er behov for å minne klienten om de eksisterende vilkårene. Punkt A 28 i ISA 210 lister opp noen eksempler på forhold hvor det vil kunne være nødvendig å endre vilkårene for revisjonsoppdraget eller å minne klienten om de eksisterende vilkårene:

- Enhver indikasjon på at enheten misforstår målet med og omfanget av revisjonen.
- Enhver endring i vilkårene eller spesielle vilkår for revisjonsoppdraget.
- En nylig endring i ledelsen.
- En vesentlig endring i eierforhold.
- En vesentlig endring i type eller størrelse på enhetens virksomhet.
- En endring i juridiske eller regulatoriske krav.
- En endring i rammeverket for finansiell rapportering som ligger til grunn for utarbeidelsen av regnskapet.
- En endring i andre rapporteringskrav.

Se også artikkel av Nils Farstad «Nytt Engasjementsbrev» i Revisjon og Regnskap nr. 8 i 2010.

Kvalitetskontrollen fant flere tilfeller hvor revisjonsoppdraget ikke hadde et egnet engasjementsbrev, eller annen avtale, som dokumenterte de avtalte vilkårene for oppdraget. Vi fant også eksempler på at engasjementsbrev kun forelå usignerte. Dersom avtalen ikke er signert, må det på annen måte dokumenteres at oppdragsvilkårene er akseptert. I tillegg ble det avdekket tilfeller hvor revisor burde vurdert å ha endret vilkårene for revisjonsoppdraget eller ha minnet klienten om de eksisterende vilkårene, uten at dette var gjort.

Det står ikke eksplisitt i revisjonsstandarder at avtalene må være signerte; det er kun en referanse til skriftlighet. Likevel må revisor kunne dokumentere at avtalen er inngått og det beste beviset er da en undertegning fra klientens representant, dersom man ikke har annen dokumentasjon for at ledelsen eller de som har overordnet ansvar for styring og kontroll har akseptert vilkårene for oppdraget.

Skriftlig uttalelse fra ledelsen

Det følger av ISA 580 at revisor er pliktig til å innhente skriftlige uttalelser («fullstendighetserklæring») fra ledelsen og, der det er relevant, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. I uttalelsen skal de erklære at de har oppfylt sitt ansvar for utarbeidelse av regnskapet og for fullstendigheten av informasjonen fremskaffet til revisor. I tillegg inneholder flere andre revisjonsstandarder krav til skriftlige uttalelser om bestemte forhold, se vedlegg 1 til ISA 580 som lister opp disse kravene.

Skriftlige uttalelser anses å være nødvendig revisjonsbevis, og revisors konklusjon skal ikke trekkes før de skriftlige uttalelsene foreligger. Ettersom revisor skal ta hensyn til hendelser som finner sted frem til datoen for revisjonsberetningen, som kan medføre korrigerende eller omtale i regnskapet, må de skriftlige uttalelsene avgis (og dateres) så nær datoen for revisjonsberetningen til regnskapet som praktisk mulig, men ikke etter.

Det ble avdekket mange tilfeller hvor den skriftlige uttalelsen var datert lenge før revisjonsberetningen ble avgitt, hvor uttalelsen ikke var datert eller hvor dateringen var etter dato for revisjonsberetningen. I tilfeller hvor den skriftlige uttalelsen avgis lenge før revisjonsberetningen, må revisor vurdere om det er nødvendig med en oppdatering av uttalelsen eller utføre andre revisjonshandlinger for å dekke denne perioden før revisjonsberetningen avgis. Det ble også avdekket enkelte tilfeller hvor skriftlig uttalelse ikke er innhentet. Revisor skal ikke avgi en ren revisjonsberetning før skriftlig uttalelse fra ledelsen er mottatt, jf. ISA 580 punkt 20.

Revisjon av inngående balanse

Ifølge ISA 510 – Nye revisjonsoppdrag – inngående balanse, punkt 6, skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å sikre at den inngående balansen på et nytt revisjonsoppdrag ikke inneholder feilinformasjon som i vesentlig grad påvirker regnskapet for den inneværende perioden.

Ifølge revisjonsstandarder er det ikke tilstrekkelig at revisor baserer seg på at forrige regnskap var revidert uten å gjøre ytterligere handlinger. Foruten å fastslå

at utgående balanse fra forrige periode er korrekt overført til inneværende periode og at inngående balanse gjenspeiler bruk av forsvarlige regnskapspolicyer, krever standarden i tillegg at revisor minst gjør en av følgende tre handlinger:

- I. Dersom regnskapet for forrige periode var revidert, gjennomgå den forrige revisorens arbeidspapirer for å innhente revisjonsbevis vedrørende inngående balanse,
- II. vurdere hvorvidt revisjonshandlinger som er utført i inneværende periode, gir revisjonsbevis som er relevant for inngående balanse, eller
- III. utføre spesifikke revisjonshandlinger for å innhente revisjonsbevis vedrørende inngående balanse.

Gjennom kvalitetskontrollen ble det avdekket tilfeller hvor revisor kun baserer seg på at tidligere revisor avga en ren beretning uten at det var utført ytterligere handlinger rettet mot inngående balanse. Dette anses å være brudd på god revisjonsskikk.

Revisjon av inntekter, herunder fullstendighet

Kvalitetskontrollen avdekket to områder ved revisjon av inntekter som bør forbedres: Revisjon av fullstendighet av inntekter og dokumentasjon av analytiske substanshandlinger. Analyser blir behandlet i neste avsnitt.

Fullstendighet av inntekter

Revisjon av fullstendighet av inntekter er et område hvor det ved kvalitetskontrollen ble avdekket en del svakheter, og hvor de innhentede revisjonsbevisene ikke i tilstrekkelig grad dekker fullstendigheten av inntektene.



Ledige plasser i Kontorfelleskap på Brobekk

I representativt bygg sentralt på Brobekk blir ca. fem kontor plasser i kontorfelleskap ledige fra sommer 2012.

Felles inngangsparti, spiserom, minikjøkken, arkiv/datarom, WC. Arkivplass også i kjeller. Lokalene ligger lett tilgjengelig med god offentlig kommunikasjon. Avstand Vollebakk T-bane, 5 minutter.

Revisorer eller andre innen lignende bransjer er foretrukne leietakere.

For mer informasjon, ta kontakt med:

Maria Benestad

Aspelin Ramm Eiendom AS

Tlf: 92445076

E-post: maria.benestad@aspelinramm.no

Finnkode: 33440388

**ASPELIN
RAMM**

Revisjon

Eksempler på mangelfull revisjon av inntekter funnet ved kvalitetskontrollen:

- Revisor har anvendt analytiske kontrollhandlinger som en del av revisjonen, typisk bruttofortjenesteanalyser, men dokumentasjonen er så mangelfull at den har liten verdi som revisjonsbevis.
- Revisor har kun utført substanshandlinger i situasjoner hvor substanshandlinger alene ikke gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.
- Revisor har bygd på selskapets interne kontroller uten å ha testet at kontrollene fungerer. Eksempel: kontrollert tett nummerrekkefølge på 30 utgående fakturaer og at disse fakturaene er korrekt bokført. I tillegg kontrolleres at fakturajournalene har tett nummerrekkefølge. Slike handlinger innebærer at revisor er i stand til å bekrefte at de 30 kontrollerte utgående fakturaene er korrekt bokført og avgiftsbehandlet, mv., men det innebærer ikke at revisor kan bekrefte at kontrollen har fungert effektivt. Dersom revisor skal bygge på foretakets interne kontroll, må det først vurderes hvilke påstander den interne kontrollen gir sikkerhet for og dernest om kontrollen har fungert effektivt i den perioden som blir testet.
- Mangelfull kontroll av periodisering. Ett eksempel på en revisjonshandling som kan benyttes for å dekke dette, er å kontrollere fakturaer og kreditnotaer rundt årsskiftet som kan ha betydning for fullstendigheten av salget.
- Revisor har basert revisjonen av inntekter kun på bakgrunn av en fullstendighetserklæring fra ledelsen. En slik erklæring anses ikke alene å gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for de forholdene som omfattes i uttalelsen.

Mislighetsrisiko knyttet til inntektsføring

Revisor skal i sin risikovurdering ta som utgangspunkt at det foreligger risikoer for misligheter knyttet til inntektsføringen, jf. ISA 240 – Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper. Dersom revisor konkluderer med at denne antakelsen ikke er relevant for oppdraget, skal begrunnelsen for denne konklusjonen inngå i dokumentasjonen, jf. ISA 240 punkt 47.

Kvalitetskontrollen har avdekket noen tilfeller hvor dokumentasjon på hvorfor det ikke foreligger risiko for misligheter knyttet til inntektsføring mangler. Selv om det ikke er dokumentert at denne risikoen ikke er relevant, er salgsinntektene verken definert

som eller revidert som om de har en mislighetsrisiko (særskilt risiko) knyttet til seg.

Analytiske handlinger

Under årets kvalitetskontroll ble det avdekket svakheter rundt dokumentasjonen og utførelsen av analytiske substanshandlinger. Svakheter knytter seg særlig til handlinger benyttet for å innhente revisjonsbevis for inntekter. I tillegg er det fortsatt avdekket tilfeller hvor analyser i planleggingsfasen og/eller i avslutningen av revisjonen ikke har blitt gjennomført. Analytiske handlinger kan gjennomføres i tre ulike faser i revisjonen:

- **Planleggingsfasen**
Det følger av ISA 315 – Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, punkt 6(b), at revisor skal gjennomføre analyser i planleggingen. De analytiske handlingene blir utført som en del av risikovurderingshandlingene og bidrar ved vurderingen av risiko for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå.
- **Avslutningsfasen**
Etter ISA 520 – Analytiske handlinger, punkt 6, må revisor utføre analyser i avslutningen av revisjonen. Denne handlingen skal hjelpe revisor med å trekke en overordnet konklusjon om hvorvidt regnskapet er konsistent med den forståelse revisor har opparbeidet seg gjennom revisjonen.
- **Substanshandlinger**
Som ledd i innhenting av revisjonsbevis på påstandsnivå, kan revisor velge å gjøre analytiske substanshandlinger, enten alene eller i kombinasjon med detaljtester.

Analytiske substanshandlinger

Ved gjennomføring av substanshandlinger for å innhente revisjonsbevis på påstandsnivå, kan revisor velge mellom detaljtester, analytiske substanshandlinger eller en kombinasjon. Hvilke revisjonshandlinger som velges, avhenger av revisors vurdering av hva som er mest hensiktsmessig og effektivt for å redusere revisjonsrisikoen på påstandsnivå til et akseptabelt lavt nivå.

I ISA 520 stilles krav til hvordan analytiske substanshandlinger skal gjennomføres for at handlingene skal gi revisjonsbevis for en påstand. Revisor må:

- fastslå egnetheten av den foreslåtte analytiske substanshandlingen

- evaluere påliteligheten av data som ligger til grunn for revisors forventning og analysen forøvrig
- utarbeide en forventning om registrerte beløp eller forholdstall
- fastsette hvor stort avvik mellom registrerte beløp og forventede verdier som kan aksepteres uten at det må undersøkes videre.

Dersom revisor etter å ha utført analytiske substanshandlinger identifiserer fluktasjoner eller sammenhenger som ikke er konsistente med annen relevant informasjon, eller som avviker fra forventede verdier med et betydelig beløp, skal revisor undersøke avvikene. Dette kan gjøres enten ved å forespørre ledelsen og innhente hensiktsmessig revisjonsbevis for ledelsens svar og/eller utføre andre handlinger som anses nødvendige ut fra omstendighetene.

Kvalitetskontrollen avdekket flere eksempler på mangelfull dokumentasjon av analytiske substanshandlinger. Generelt blir det lagt for stor vekt på de analytiske substanshandlingene selv om dokumentasjonen ikke er tilfredsstillende. Dersom man bygger for mye på bevisverdien av analyser som ikke holder mål på grunn av mangelfull dokumentasjon, risikerer revisor å gjøre for lite detaljhandlinger, og revisor vil da ikke ha innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å konkludere basert på påstandene.

Ett av kravene som stilles for analytiske handlinger, er en vurdering av den analytiske substanshandlingens egnethet. Kvalitetskontrollen har avdekket mange tilfeller hvor dokumentasjonen av vurderingen mangler. Vurderingen må gjennomføres slik at man kan fastslå om analysen vil kunne avdekke vesentlig feilinformasjon og derigjennom være med på å innhente revisjonsbevis for påstanden. Vi har sett tilfeller hvor inntekter i håndverksbedrifter i all hovedsak er revidert med bruttofortjenesteanalyser, selv om det i de fleste tilfellene vil være lite egnet i bedrifter som i hovedsak selger timer for utført arbeid.

Et annet krav det er avdekket svakheter rundt, er vurdering av påliteligheten til dataene analysene bygger på. Dersom revisor ikke gjennomfører en vurdering av datagrunnlagets pålitelighet, vil man kunne stille spørsmålsteget ved revisjonsverdien av resultatene av analysen.

Det er også avdekket mange tilfeller hvor revisor ikke har dokumentert sin forventning til resultatet av analysen. Dersom ikke revisor setter en forventning til resultatet av analysen før den gjennomføres, blir det vanskelig å vurdere om resultatet er tilfredsstillende. I tillegg vil det ikke være mulig å si hva som er et akseptabelt avvik mellom faktisk resultat og forventet resultat hvis ikke forventet resultat er vurdert. Dersom man ved gjennomføringen av analysen får større avvik mellom faktisk og forventet beløp enn det som definert som akseptabelt, må revisor gjøre ytterligere handlinger for å innhente forklaring. Det er avdekket flere tilfeller hvor akseptable avvik er for lite presise, og tilfeller hvor det som er satt som akseptable avvik går utover den beregnede vesentlighetsgrensen. Dersom fastsatt akseptabelt avvik er for lite presist, vil ikke revisor kunne fange opp eventuelle avvik utover det akseptable og utføre ytterligere handlinger.

Vi har ved kvalitetskontrollen sett at eksempler på at revisors vurderinger og konklusjoner henviser til «avviket er forklart av daglig leder» eller «OK, normalt avvik» eller «økning i bruttofortjeneste skyldes prisøkning». For at analysen skal kunne gi revisjonsbevis, må forklaringer av avvik undersøkes og forklaringen må underbygges. Dersom revisor bygger sin forklaring av avviket på ledelsens forklaring, må det utføres andre handlinger for å underbygge ledelsens forklaringer. Sitatene i dette avsnittet tyder på at slike handlinger i mange tilfeller ikke blir utført.

Anvendelse av revisjonsbevis for kontrollers effektivitet som er innhentet ved tidligere revisjoner

Etter ISA 330, Revisors håndtering av anslåtte risikoer, punkt 13 kan revisor i noen tilfeller vurdere det hensiktsmessig å anvende revisjonsbevis for kontrollers effektivitet som er innhentet ved tidligere revisjoner. Vi vil understreke at dette kun gjelder en mulighet til å «rullere» testing av effektiviteten av interne kontroller. Dette gjelder ikke for substanshandlinger da de er utformet for å innhente sikkerhet for det aktuelle året. Ved årets kvalitetskontroll ble det avdekket tilfeller hvor revisor hadde begrunnet manglende substanshandlinger ved å vise til substanshandlinger tidligere år.

Dersom man ved tidligere perioders revisjon har funnet at en kontroll fungerte som tiltenkt, må man for å kunne få sikkerhet i inneværende periode, kontrollere

hvorvidt den/de aktuelle kontrollene fortsatt er i funksjon. Dette kan gjøres ved å kontrollere om det er foretatt endringer i kontrollen og ved å vurdere hvorvidt eventuelle endringer påvirker kontrollens effektivitet.

Bekreftelse av åpningsbalanse

Det følger av aksjeloven § 2-8 (2) at «Åpningsbalansen skal settes opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser. Revisor skal avgi erklæring om at balansen er utarbeidet i samsvar med disse reglene. Åpningsbalansen med revisors erklæring skal tidligst være datert fire uker før stiftelsen, jf § 2-9.»

Det følger av SA 3802 at: «I uttalelser til aksjeeierne, stifterne eller styret, brukes gjennomgående ordlyden *vi mener at*. Revisor gjennomfører handlinger for innhenting av bevis av en type, på et tidspunkt og av et omfang som gir revisor et forsvarlig grunnlag for å kunne konkludere med at det ikke foreligger vesentlig feil i informasjonen om saksforholdet. De innhentede bevisene setter revisor i stand til å avgi en uttalelse som formidler høy, men ikke absolutt sikkerhet i form av ordlyden *vi mener at*.»

Vi avdekket flere tilfeller hvor revisorer signerer direkte på åpningsbalansen istedenfor å avgi en separat uttalelse. Når revisor ikke avgir en separat uttalelse, blir det uklart hva som ligger i signaturen, noe som er et brudd på ISAE 3000 Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon.

Etter ISAE 3000 skal revisor gi uttrykk for hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis til å underbygge konklusjonen, attestasjonsuttalelsen må være skriftlig og må inneholde et klart uttrykk for praktiserende revisors konklusjon om informasjonen om saksforholdet. Andre måter å uttrykke konklusjoner på kan gi rom for misforståelser (som for eksempel direkte underskrift på åpningsbalansen) dersom de ikke støttes av en skriftlig uttalelse.

Signering av kontrolloppstilling og næringsoppgave

Kvalitetskontrollen avdekket flere tilfeller hvor revisor har undertegnet næringsoppgaven og/eller kontrolloppstillingen⁴, selv om det var avgitt en revisjonsberetning

med presisering eller forbehold rundt forhold som kunne ha betydning for de nevnte oppgavene.

Ved kontroll av den informasjon som omfattes av særattestasjonene i SA 3801 – Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter, må revisor anvende andre og mer omfattende kontrollhandlinger enn vesentlighetsgrensen for revisjon av årsregnskapet nødvendigvis skulle tilsi. I særattestasjonene til ligningsmyndighetene legges det til grunn en annen vesentlighetsgrense enn i revisjonsberetningen. Det innebærer at det ofte kan avgis en ren beretning, mens ligningsoppgavene ikke blir attestert. Dersom revisor uriktig attesterer den spesifikke oppgaven til skattemyndighetene, vil ikke myndighetene få tilstrekkelig informasjon om eventuelle brudd. Dersom revisor ikke signerer bekreftelser etter ligningsloven, skal det sendes kopi av begrunnelsen for unnlatt signering til skattekontoret, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

Ifølge SA 3801 punkt 5 er formålet med attestasjonen av næringsoppgaven å gi brukeren:

- betryggende, men ikke absolutt sikkerhet for at grunnlaget for opplysninger om skatte- og avgiftsmessige forhold er i overensstemmelse med lovgivning
- bekreftelse på at foretakets vurderinger av opplysninger som er relevante for beregning av skatter og avgifter er innenfor rammen av hva skatte- og avgiftsreglene og forvaltningspraksis tilsier.

Formålet med attestasjon av «Kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp» er å gi brukeren:

- betryggende, men ikke absolutt sikkerhet for at grunnlaget for foretakets opplysninger om oppgavepliktige og avgiftspliktige beløp er i overensstemmelse med relevant lovgivning
- bekreftelse på at det er samsvar mellom regnskapets tall og de beløpene som er innrapportert på Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver (RF1025)
- rapporterings- og bokføringsmessige forhold samt behandling av skatte-trekkmidler er i samsvar med relevant lovgivning.

Revisor må altså vurdere om forbehold, presisering og/eller omtale av «andre forhold» i revisjonsberetningen har betydning for revisors underskrifter på ligningsoppgavene. Forbehold i revisjonsberetningen vil ikke automatisk ha noen innvirkning på

⁴ Kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp (RF 1022).

Revisjon

revisors konklusjon i forhold til ligningsoppgavene, men det må foretas en konkret vurdering før man konkluderer/signerer. Der det ikke avgis ren revisjonsberetning på grunn av forhold som har innvirkning på skatte- og avgiftsmessige forhold, vil revisor normalt heller ikke kunne attestere én eller begge ligningsoppgavene. I tillegg kan det nevnes at det i Skattedirektoratets melding nr. 11/01 står (om bekreftelse av Næringsoppgaven): «Revisor bekrefter med sin underskrift at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og forskrift, samt at det foreligger ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.»

Dersom revisor, etter å ha attestert næringsoppgaven eller kontrolloppstillingen, blir kjent med forhold som ville ha medført at revisor ville unnlatt å underskrive, må revisor vurdere om det kan være av betydning for skatte- og avgiftsmyndighetene eventuelt å tilbakekalle underskriften.

Et avvik som ble avdekket flere ganger i årets kvalitetskontroll, er at revisor har presisert manglende bruk av skattetrekkkonto i revisjonsberetningen, men at kontrolloppstillingen likevel er signert. En slik presisering i revisjonsberetningen skulle medført at kontrolloppstillingen ikke ble signert.

Presisering av tapt egenkapital og vurdering av forutsetningen om fortsatt drift

Vi har gjennom kvalitetskontrollen funnet flere tilfeller hvor revisor presiserer i revisjonsberetningen at deler av egenkapitalen er tapt uten at det er dokumentert at det er foretatt noen vurdering av usikkerhet om fortsatt drift. I noen tilfeller har vi også sett at det er dokumentert en vurdering og at det er konkludert med at det ikke er usikkerhet om fortsatt drift, men revisor har likevel i revisjonsberetningen presisert tapt egenkapital. Vi mener at presisering av tapt egenkapital verken har forankring i revisorloven eller revisjonsstandardene, og at det i verste fall kan mislede brukerne av regnskapet til å tro at selskapets økonomiske stilling er dårligere enn hva som faktisk er tilfelle.

Revisorloven § 5-6 femte ledd forutsetter 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. Det skal henvises til eventuelle forhold som

revisor vier særlig oppmerksomhet uten at det er tatt forbehold om det i revisjonsberetningen». Bestemmelsen angir at både forbehold og presisering kan benyttes ved behov, men kan samtidig gi inntrykk av at revisor kan velge mellom å bruke forbehold og presisering. Slik er det naturligvis ikke. Selv om loven går foran standardene, bør bruken av begrepene presisering og forbehold styres av revisjonsstandardene.

I henhold til ISA 570 – Fortsatt drift, må revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for at ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift i regnskapet er riktig, og revisor må uttrykke en mening om hvorvidt det er knyttet vesentlig usikkerhet til enhetens evne til fortsatt drift. Dersom det er riktig å legge forutsetningen om fortsatt drift til grunn, men at det foreligger vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, skal revisor vurdere om usikkerheten er tilstrekkelig opplyst i regnskapet. Hvis det er gitt tilstrekkelige opplysninger i regnskapet, skal revisor presisere i revisjonsberetningen at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Dersom det ikke er gitt tilstrekkelige opplysninger i regnskapet, skal revisor avgi en beretning med forbehold eller en beretning med negativ konklusjon.

Årsberetningen skal gi opplysninger om hvorvidt fortsatt drift-forutsetningen er til stede og lagt til grunn for utarbeidelsen av årsregnskapet. Dersom denne opplysningen ikke er gitt, skal det avgis en revisjonsberetning med forbehold.

Ifølge NRS 16 – Årsberetning, er det i regnskapsloven «tatt inn krav om at det i årsberetningen skal opplyses særskilt om forholdet dersom styrets handleplikt etter aksjelovgivningen har inntrådt. Det skal også opplyses om det er vurdert å treffe tiltak for å sikre fortsatt drift, eventuelt å oppløse selskapet.»

Aksjeloven § 3-5 sier at «Hvis det må antas at egenkapitalen er lavere enn forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet, skal styret straks behandle saken. Det samme gjelder hvis det må antas at selskapets egenkapital er blitt mindre enn halvparten av aksjekapitalen. Styret skal innen rimelig tid innkalle generalforsamlingen og gi den en redegjørelse for selskapets økonomiske stilling. Dersom selskapet ikke har en forsvarlig egenkapital i samsvar med § 3-4, skal styret på generalforsamlingen foreslå tiltak for å rette på dette.» Dersom styret oppfyller sin handleplikt og revisor får tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for

at fortsatt drift-forutsetning kan legges til grunn, fører ikke dette automatisk til en presisering om usikkerhet om fortsatt drift i revisors beretning.

Dersom revisor finner at det er vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, men ledelsen har gitt tilstrekkelige opplysninger, skal revisor presisere at det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil om foretakets evne til fortsatt drift. Det vil si at presiseringskravet er knyttet til usikkerheten om fortsatt drift og ikke til handleplikten. Forholdet stiller seg naturligvis annerledes dersom handleplikten også er inntrådt, men styret ikke behandler saken. Et slikt forhold vil medføre forvaltningskritikk under «andre forhold» i revisjonsberetningen for brudd på aksjeloven.

Manglende datering av årsregnskapet

For flere av de kontrollerte oppdragene i årets kvalitetskontroll ble det avdekket at årsregnskapet og årsberetningen ikke var datert. Det var også flere eksempler på at det var forskjellige datoer for signering på årsregnskapet og årsberetningen.

Regnskapsloven § 3-5 sier at «årsregnskapet og årsberetningen underskrives av samtlige styremedlemmer», men verken i aksjeloven eller regnskapsloven står det spesifikt at dokumentene skal dateres. Vi tolker begrepet «underskrives» til å innebære både signatur og dato for undertegning. Det følger også av NRS 3 Hendelser etter balansedagen, pkt. 16-17, at styret skal datere årsregnskapet med dato for styrets behandling. Det er ikke et lignende krav i NRS 16 Årsberetning, men det er likevel god regnskapskikk at dette dokumentet også dateres.

Planlagte fokusområder for kvalitetskontrollen 2012

Revisorforeningen har overfor Finanstilsynet foreslått og fått godkjent følgende fokusområder for kvalitetskontrollen i 2012:

- Sammenhengen mellom revisors underskrift på ligningsskjemaer, revisjonsberetningen og nummererte brev
- Kontroll av dokumentasjon av pliktig etterutdanning
- Revisjon av salg, fullstendighet av inntekter

I tillegg til punktene foran, foreslås det at kvalitetskontrollen ser på revisjon av stiftelser og tilhørende rapportering til Stiftelsestilsynet.