

Åpenhetsrapporter:

Revisjonskvalitet eller markedsføring?

En analyse indikerer at revisjonsselskapenes åpenhetsrapporter fokuserer mer på positiv og nøytral informasjon enn informasjon som kan oppfattes som negativ. Åpenhetsrapportene slik de fungerer i dag, er derfor ikke et egnet instrument for å danne seg en mening om den revisjonskvaliteten det enkelte revisjonsselskap leverer.



Artikkelen er forfattet av:

Masterstudent
Tor Michael Smith
Norges Handelshøyskole

Artikkelen er skrevet med utgangspunkt i min masteroppgave levert ved Norges Handelshøyskole (NHH) høsten 2011. Veileder for masteroppgaven har vært Professor Aasmund Eilifsen ved NHH. Roger Kjelløkken fra PwC har også bidratt med nyttige innspill og veiledning. Konklusjonene og meningene jeg gir uttrykk for i rapporten er utelukkende mine egne.

Fra og med 2009 er norske revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse pliktige til årlig å utarbeide og publisere såkalte åpenhetsrapporter¹. Artikkelen redegjør for behovet for åpenhetsrapporter og hva som menes med revisjonskvalitet, og diskuterer utfordringer knyttet til måling av denne. Dessuten gjennomføres en analyse av innholdet i åpenhetsrapportene til de fem største revisjonsselskapene i Norge for 2010. Funnene fra analysen, samt kommentarer og synspunkter knyttet til disse funnene vil være hovedfokus i denne artikkelen.

Analysen indikerer at revisjonsselskapene i åpenhetsrapportene fokuserer på positiv og nøytral informasjon heller enn informasjon som kan oppfattes som negativ. Det er betydelig variasjon i informasjonen om selskapenes styringsstruktur og interne kvalitetskontrollsystemer. Hovedkonklusjo-

nen er at åpenhetsrapportene slik de fungerer i dag ikke er et egnet instrument for å danne seg en mening om den revisjonskvaliteten det enkelte revisjonsselskap leverer. Hovedgrunnen til dette er etter min mening i første rekke at det gis lite informasjon om hvordan interne rutiner og systemer faktisk har fungert, og hvilke feil og svakheter som eventuelt har blitt avdekket.

Behovet for åpenhetsrapporter

Hovedmålet med åpenhetsrapporter er å sikre åpenhet og innsyn i revisjonsselskapet og gi et grunnlag for å vurdere kvaliteten på revisjonen. Offentliggjøring av åpenhetsrapporter kan være et viktig virkemiddel for å styrke revisjonsselskapenes troverdighet når det gjelder kvaliteten på revisjonen, og kan bidra til å dempe frykten i markedet som oppstår i sammenheng med konjunkturer i nasjonal og global økonomi. Åpenhetsrapportene er også viktige for å opprettholde markedets tillit til revisorfunksjonen, og til revisjonsselskapets uavhengighet og objektivitet.



HENSIKTEN: Hovedmålet med åpenhetsrapporter er å sikre åpenhet og innsyn i revisjonsselskapet og gi et grunnlag for å vurdere kvaliteten på revisjonen.

Revisjonskvalitet

Definisjonen av revisjonskvalitet er omdiskutert, men den mest kjente og aksepterte definisjonen er at revisjonskvalitet er sannsynligheten for at revisor både avdekker og rapporterer avvik i klientens finansielle rapportering². Revisjonskvalitet kan også sees på som en funksjon av revisors innsats³. Grovt sett kan det sies at revisjonskvalitet er definert gjennom standarder, men realisert gjennom praksis⁴. Å levere høy revisjonskvalitet betyr at tjenestene revisjonsselskapet leverer er av høy kvalitet, og at interne systemer fungerer som de skal.

IAASB presenterer et rammeverk som illustrerer hvilke faktorer som kan påvirke revisjonskvalitet⁵. Faktorene deles opp i input til revisjonen (kompetanse, tidsbruk og gjennomføring), output fra revisjonen (kommunikasjon og revisjonsberetning) og konteksten (virksomhetsstyring og regelverk) som revisjonen gjennomføres under. Sentrale drivere for revisjonskvalitet kan blant annet være overholdelse av profesjonsstandarder, samt revisors innsats og uavhengighet. Måling av revisjonskvalitet er imidlertid vanskelig. Et mulig hjelpemiddel kan være bruk av kritiske prestasjonsindekser for å bedømme selskapenes revisjonskvalitet. Hvorvidt informasjon som oppgis i åpenhetsrapportene kan være nyttig for å vurdere revisjonskvalitet, kommenteres nedenfor.

Analyse av norske åpenhetsrapporter for 2010

Analysen følger samme struktur som lovkravet i revisorloven § 5a-2. I det følgende presenteres funn fra analysen knyttet til

2 DeAngelo, L.E 1981.

3 Power, M. 2003.

4 Broberg, P. 2007.

5 IAASB 2011.

1 Revisorloven § 5a-2.

hvert enkelt punkt i lovteksten, samt en vurdering av åpenhetsrapportenes lesbarhet, før det avslutningsvis konkluderes.

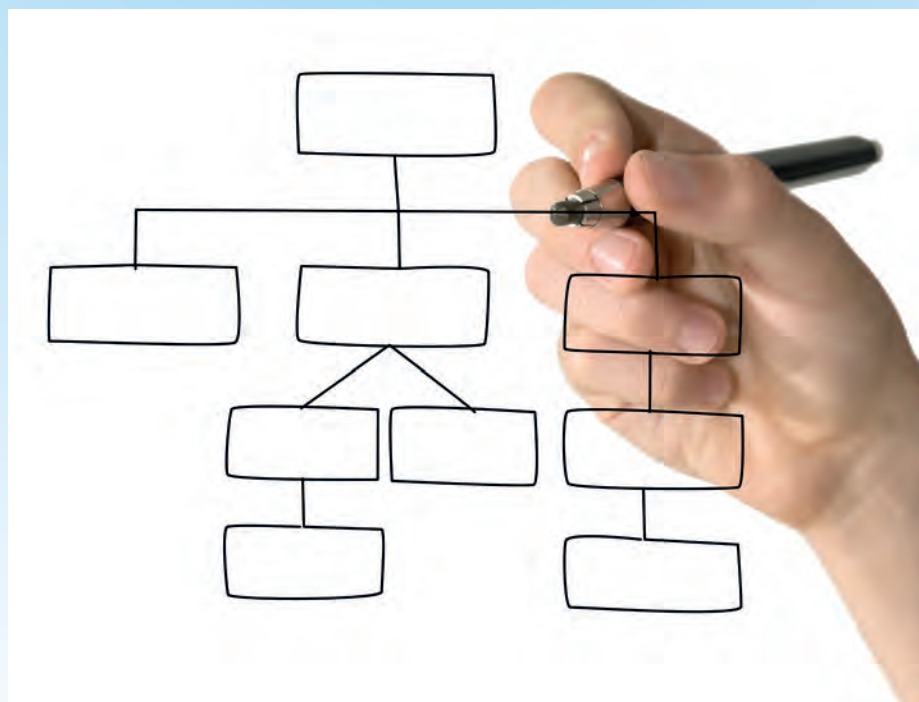
Selskapets organisasjonsform og eierskap

Åpenhetsrapportene må inneholde en beskrivelse av revisjonsselskapets organisasjonsform og eierskap⁶. Opplysningene om eierskap må omfatte alle ansatte i selskapet som er eiere og størrelsen på deres eierandel⁷. Finanstilsynet fant ved sitt tilsyn at redegjørelsene for organisasjonsform og eierskap jevnt over er hensiktsmessige.

Min analyse viser at alle selskapene oppgir hvordan de er juridisk organisert. Organisasjonsformene er i tråd med revisorloven, som krever at revisjonsselskaper i Norge skal være organisert som ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap⁸.

Det fremgår av analysen at alle selskapene oppgir hvem som eier selskapet. Alle selskaper med unntak av BDO angir hvor mange partnere som er eiere, og navn på disse. PwC oppgir at majoriteten av PwC AS eies av nasjonalt godkjente revisorer, men sier ikke noe om hvor stor denne andelen er, eller hvem som eier den resterende andelen. De øvrige selskapene oppgir hvem som er eiere, og størrelsen på hver enkelt partners eierandel. BDO angir at virksomheten i sin helhet er eid av partnere, og at alle partnere har lik eierandel. BDO sier imidlertid ikke noe om antall partnere, og navngir heller ikke sine partnere. Opplysninger knyttet til eierskap kan være viktige for interessentene for å vurdere revisors uavhengighet. Det anses derfor som viktig med utfyllende opplysninger på dette punktet.

Hvilken annen informasjon som gis om organisasjonsform, varierer. Lovteksten gir ingen tydelige føringer, men med bakgrunn i forarbeidene vil det trolig være ønskelig med en klargjøring av blant annet selskapets utbredelse og størrelse i Norge, samt eventuelle nasjonale og/eller internasjonale nettverk selskapet inngår i. Alle selskapene med unntak av Ernst & Young presenterer organisasjonskart i åpenhetsrapporten for å illustrere sin organisasjonsstruktur. Detaljgraden i organisasjonskartene varierer, men slike grafiske virkemidler bidrar like fullt til å gjøre informasjonen lettere å forstå for leseren. Det anses som positivt for leseropplevelsen at teksten



ORGANISASJONSFORM: Åpenhetsrapportene må inneholde en beskrivelse av revisjonsselskapets organisasjonsform og eierskap.

brytes opp med relevante figurer og illustrasjoner. Dessuten tydeliggjøres temaet. PwC, KPMG og BDO angir også antall kontorer og antall ansatte i Norge. BDO referer til vedlegg for oversikt over sine kontorer, men dette vedlegget ligger ikke tilgjengelig sammen med åpenhetsrapporten på selskapets hjemmeside.

Klargjøring av momenter som må nevnes, kan medføre mer konsistent informasjon, og dermed bedre legge til rette for sammenligning. Eierforhold bør oppgis.

Samarbeidsavtaler

Åpenhetsrapportene må inneholde informasjon om eventuelle samarbeidsavtaler, herunder grunnlaget for samarbeidet⁹. Dette omfatter om revisjonsselskapet er del av et revisjonsnettverk, hvilke samarbeidsavtaler som foreligger, eierandeler mv.¹⁰ Finanstilsynet fant ved sitt tilsyn at enkelte rapporter inneholder beskrivelser av samarbeid uten at det er klart hvorvidt selskapet har vurdert samarbeidet opp mot bestemmelsen i revisorloven § 4–7.

For nasjonale samarbeidsavtaler refererer selskapene til tilbydere av advokat og rådgivningstjenester. Tjenesteområdene profileres under samme selskapsnavn og fremstår utad som én merkevare. Flere av selskapene refererer til at slikt samarbeid medfører at revisors

lovens regler for uavhengighet må gjelde for de samarbeidende selskapene som en enhet, noe som tydeliggjør deres bevissthet om temaet. Alle selskapene oppgir at de er tilknyttet internasjonale nettverk, med varierende grad av presiseringer og utdypninger av hva tilknytningen innebærer. Alle selskapene synes å oppgi tilstrekkelig informasjon ut fra lovkravet, herunder navn på nettverket de er medlemmer av, hvordan revisjonsselskapet er knyttet til nettverket og i hvilket land nettverket har sitt hovedsete.

En utfordring knyttet til deltagelse i et globalt nettverk, er behovet for å levere enhetlig kvalitet på tvers av landegrensener. PwC, Ernst & Young, KPMG og Deloitte gir opplysninger om hvordan de forholder seg til globale retningslinjer som gjelder i hele nettverket. Eksempler på slike retningslinjer kan være globale strategier, planer, systemer og felles standarder. Slike standarder kan blant annet omhandle revisjonsmetodikk, kvalitetssikring og risikohåndtering. Ernst & Young og PwC gir utdypende informasjon om hvilke policyer de er underlagt fra globalt hold. Deloitte og KPMG gir også noe informasjon om dette, men ikke like utfyllende. Slik informasjon i åpenhetsrapporten er viktig fordi den gir leseren et bedre grunnlag for å vurdere om selskapene i nettverket er i stand til å levere enhetlig kvalitet. BDO gir lite informasjon om dette.

6 Revisorloven § 5a-2 pkt. 1.

7 Ot.prp. nr. 78 2008–2009.

8 Revisorloven § 3–5.

9 Revisorloven § 5a-2 pkt. 2 jf § 4–7 første ledd.

10 Ot.prp. nr. 78 2008–2009.

Ingen av selskapene oppgir informasjon om faktisk internasjonalt samarbeid i rapporteringsperioden. Av spesiell interesse er faktisk bruk av kompetanse og leverte tjenester over landegrensene og en oversikt over klienter hvor det foregår internasjonalt samarbeid, samt hvilket land innenfor revisjonsnettverket arbeidet med klienten styres fra. Mer informasjon av denne typen vil kunne bidra til økt innsyn i betydningen av slikt samarbeid, og nytten av å velge en revisor med global tilknytning.

Styringsstrukturen i selskapet

Revisorloven krever en beskrivelse av styringsstrukturen i revisjonsselskapet¹¹. Med dette menes selskapets organer, fordelingen av arbeidsoppgaver og beslutningskompetanse mellom organene, opplysninger om eierens innflytelse, vesentlige instruksjoner, fullmakter og delegert kompetanse, tilstrekkelige opplysninger til at leseren kan forstå hvordan styringen av selskapet er organisert¹². Finanstilsynet fant ved sitt tilsyn at beskrivelsene var noe kortere enn det som synes å ha vært lovgivers hensikt, og presiserte at det kort skal opplyses om eventuelle særskilte utvalg.

Tydelig definerte roller for styring og kontroll kan bidra til å underbygge elementene uavhengighet og kvaliteten på tjenestene. Alle selskapene opplyser at flertallet av styret består av godkjente revisorer, og at godkjente revisorer innehar mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ, i tråd med lovkravet¹³. Dette gir høy grad av revisjonskompetanse i styret og inngående kjennskap til virksomheten, men fordeler ved uavhengige styremedlemmer oppnås ikke.

Alle selskapene gir en oversikt over organer i selskapet med lederansvar. KPMG og PwC gir utfyllende forklaringer av organer og deres ansvarsområder. Deloitte og BDO gir mindre informasjon, mens Ernst & Young ikke gir slik informasjon i nevneverdig grad. PwC, KPMG og BDO forteller om ledergrupper som er involvert i beslutningene. Oversikt over leder- og beslutningsansvar kan bidra til å bedømme uavhengigheten og kompetansen til beslutende organer og hvordan virksomhetsstyringen i selskapet er ment å fungere. Med unntak av Ernst & Young gir alle selskapene opplysninger om hvordan styret velges. Informasjonen om styrets ansvarsområder varierer imidlertid. PwC og KPMG

gir mye informasjon, BDO gir noe informasjon, mens Ernst & Young og Deloitte ikke gir informasjon. Alle selskapene opplyser om prosedyrer for opptak av nye partnere. Kriteriene som legges til grunn for partneropptak, belyses imidlertid ikke.

Et forbedringsområde er å gi mer informasjon om kriteriene for opptak av partnere. Slik informasjon kan ha betydning for bedre å kunne bedømme den kvalitet revisjonsselskapet er i stand til å levere. Enkelte av revisjonsselskapene er betydelige virksomheter med hundrevis av ansatte og tilsvarende omsetning. Økt innsyn i styringsstrukturene, for eksempel i tråd med de retningslinjer som gis av NUES om foretaksstyring, kan bidra til økt tillit til revisjonsselskapene.

Interne kvalitetskontrollsystemer og retningslinjer for uavhengighet

Revisorloven krever en beskrivelse av revisjonsselskapets interne kvalitetskontrollsystemer og retningslinjer for uavhengighet, sammen med en erklæring fra styret om hvordan kvalitetskontrollsystemene har fungert og at retningslinjene har blitt overholdt¹⁴. Det kreves også at det skal opplyses om brudd på retningslinjene for uavhengighet¹⁵. Finanstilsynet fant ved sitt tilsyn mangler i åpenhetsrapportene på dette punktet.

Å vise til god intern styring av kvalitetskontroll kan bidra til å underbygge revisjonskvaliteten. Konkurransefortrinn kan finnes i organisatoriske ressurser som rutiner, prosedyrer og kontrollsystemer som selskapet bruker i sin virksomhet. Kontrollsystemer vil typisk være rettet mot om systemene og rutinene fungerer. Siden dette er et punkt hvor selskapene har en mulighet til å differensiere seg fra hverandre, kan det tenkes at det er momenter i denne delen av åpenhetsrapporten hvor selskapene ikke ønsker å oppgi utfyllende informasjon av frykt for å avsløre overfor konkurrentene hvordan egne systemer fungerer. Revisjonsselskapet vil heller ikke ønske å avdekke eventuelle svakheter ved sine systemer, noe som også kan medføre tilbakeholdenhet.

Alle selskapene oppgir at deres kvalitetskontrollsystemer er basert på ISQC1. Gjennomgående er også strukturen fra ISQC1 brukt som mal for presentasjon av systemet for intern kvalitetskontroll i åpenhetsrapportene. Alle selskapene har etiske retningslinjer for alle ansatte. Informasjon om både regelbaserte og hold-

ningsbaserte aspekter ved kvalitetskontrollen gir inntrykk av at selskapet har en helhetlig kontroll som vil forebygge og fange opp eventuelle kvalitetsbrister.

Flere av selskapene opplyser at de har rutiner for intern kvalitetskontroll som dekker hele virksomheten, ikke bare revisjonsdelen. Intern kvalitetskontroll omfatter følgelig ikke kun revisjon av selskaper av allmenn interesse. Dette tydeliggjør en bevissthet knyttet til gjennomgående kvalitet i revisjonsselskapet. Den store mengden informasjon i åpenhetsrapportene som omhandler selskapets kvalitetskontroll, gir et tydelig signal om at dette er et område selskapene spesielt ønsker å fremheve. Det presenteres til dels svært detaljerte forklaringer av hvilke rutiner og systemer selskapene har implementert for å sikre kvaliteten på tjenestene som leveres. Dette er i tråd med Finanstilsynets ønsker¹⁶.

PwC, KPMG og BDO gir informasjon om hvem i selskapet som er ansvarlige for områdene risiko og kontroll, mens Ernst & Young og Deloitte's fremstilling av ansvarsfordeling er mer uklar. Ved å indikere hvem som er ansvarlig, kan selskapet synliggjøre sitt fokus på området, og belyse selskapets rutiner for ansvarsdeling. Slik informasjon kan være relevant for vurderinger av virksomhetsstyring i revisjonsselskapet.

Bevaring av uavhengighet og integritet er grunnleggende egenskaper for revisjonsselskaper, og informasjon om dette har stor betydning for vurdering av kvaliteten på revisjonsselskapets tjenester. Analysen viser at selskapene legger vekt på å informere om uavhengighet, integritet, profesjonalitet og etikk.

Alle åpenhetsrapportene inneholder en erklæring fra styret om kvalitetskontrollsystemer og retningslinjer for uavhengighet som dekker lovens minstekrav. Ingen av uttalelsene inneholder merknader om avdekkede brudd på retningslinjene for uavhengighet eller svakheter i revisjonen. Det har formodningen mot seg at kvalitetskontrollsystemene ikke har avdekket noen slike brudd. Dersom det er avdekket slike brudd, og uttalelsene fra styret ikke er kvalifisert, kan det bety at eventuelle brudd er vurdert å være uten betydning for styrets uttalelse. Det vil være hensiktsmessig med informasjon både om hvorvidt det har forekommet brudd og hvordan slike brudd er vurdert i styrets uttalelse.

Som nevnt oppgir flere av selskapene at kvalitetskontrollsystemene omfatter hele

11 Revisorloven § 5a-2 pkt. 3.

12 Ot.prp. nr. 78 2008–2009.

13 Revisorloven § 3–5 pkt. 2.

14 Revisorloven § 5a-2 pkt. 4.

15 Ot.prp. nr. 78 2008–2009.

16 Finanstilsynet 2011c.

virksomheten. Det er i den sammenheng interessant å undersøke hvorvidt bekreftelesen fra styret gjelder hele virksomheten, eller bare revisjonsdelen. BDO refererer eksplisitt til organisasjonsnummeret for revisjonsdelen av virksomheten i sin erklæring, noe som indikerer at styrets erklæring kun gjelder revisjonsdelen av virksomheten. KPMG fokuserer også på revisjonsvirksomheten og lovkrav rettet mot revisjon i sin erklæring fra styret. Deloitte og Ernst & Youngs erklæringer er meget kortfattede, og gir ingen særskilte indikatorer på hvorvidt de gjelder hele virksomheten eller kun revisjonsdelen. Ernst & Young, KPMG og Deloitte referer imidlertid til at deres kvalitetsystem er i samsvar med ISQC1, som omfatter «Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og begrenset revisjon av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester». PwC er det eneste selskapet hvor det eksplisitt fremgår at erklæringen omfatter hele virksomheten, gjennom at det refereres til overholdelse av standarder og retningslinjer gitt av PwC International Limited. Det fremgår tidligere i åpenhetsrapporten at disse standarder og retningslinjer gjelder alle PwC

sine forretningsprosesser, herunder rådgivning og andre tjenester PwC leverer.

For å gi et bedre inntrykk av hvor godt revisjonsselskapet har lykket med sin kvalitetskontroll, kan det for eksempel gis informasjon om resultatene fra den interne kvalitetskontrollen, eller om utviklingen i indikatorer selskapet benytter for å overvåke sin egen kvalitet. Det gis svært forsiktig og tidvis generell informasjon om resultatene fra gjennomførte kvalitetskontroller i åpenhetsrapportene. Informasjon som kan gi økt dybde og substans til resultater fra kvalitetskontroll, er for eksempel informasjon om antall revisjonsberetninger som avlegges av revisjonsselskapet og hvor mange av disse som inneholder presiseringer eller modifikasjoner. Det kan også skilles bedre mellom det som gjelder foretak av allmenn interesse og det som gjelder andre selskaper.

Tidspunktet for siste periodiske kvalitetskontroll

Revisorloven krever informasjon om tidspunktet for siste periodiske kvalitetskontroll¹⁷. Finanstilsynet kommenterer at det

er få som skiller mellom siste periodiske kvalitetskontroll og andre interne eller eksterne kvalitetskontroller. Andre interne eller eksterne kvalitetskontroller er en del av det ordinære kvalitetskontrollsystemet i selskapet, og skal beskrives under det forrige punktet¹⁸.

For revisjonsselskaper som reviderer selskaper av allmenn interesse, skal det gjennomføres periodisk ekstern kvalitetskontroll minst hvert tredje år. Alle selskapene oppgir tidspunkt for siste periodiske kvalitetskontroll. De beskriver også hvilke andre tilsyn og kontroller de har vært gjenstand for (selskapstilsyn/tematilsyn/stedlig revisortilsyn etc.). Alle selskapene kommenterer også hvorvidt de har fått merknader av Finanstilsynet, og hvordan de har innrettet seg for å håndtere merknadene. At det gis merknader til revisorer er vanligvis offentlig informasjon som publiseres på Finanstilsynets hjemmesider. Slik informasjon har stor betydning for å vurdere kvaliteten på produktet revisjonsselskapet leverer. Hva merknadene gjelder blir imidlertid omtalt i meget generelle former. Tilsva-

17 Revisorloven § 5a-2 pkt. 5.

18 Finanstilsynet 2011c.



Har du planer om å starte regnskapsbyrå?

Nye utfordringer for revisjonsbransjen

Forslaget om oppheving av revisjonsplikten har ført til at en del revisorer også ønsker å ta ut autorisasjon som regnskapsfører. Dette gir mulighet for å tilby regnskapstjenester til kunder som evt. velger bort revisjon fom. 2011.

Hvilke løsninger bør revisor velge?

I Duett Økonomisystem har vi i over 20 år levert smarte løsninger for regnskapsbransjen. Duett har elegante selvbetjeningsløsninger for en fleksibel arbeidsdeling mellom kunde og regnskapsfører. Mengden manuelt arbeid for regnskapsfører blir redusert til et minimum, og kunden blir også mer fornøyd.

Duett - for både revisjons- og regnskapsvirksomhet

I tillegg til bransjeløsningen for regnskapsførere, inneholder Duett også en spesialløsning for revisorer. Fokuset her er effektiv timefangst, timebudsjettering og fakturering i en helintegrert økonomiløsning. Slik kan samme programvare løse behovet for alle deres ansatte/selskaper, uansett om de driver med revisjon eller regnskapsføring. En felles løsning er kostnadseffektivt.

Daldata As - din totalleverandør

I tillegg til Duett Økonomisystem leverer vi markedsledende løsninger for lønn, reiseregninger, oppslagsverk og hjemmesider. Vi tilbyr IT-drift av alle dine programmer, slik at du kan jobbe på kontoret, fra hjemmekontor eller ute hos klientene med sikker og stabil pålogging.



Med Daldata som samarbeidspartner reduserer du antall leverandører og kontaktpunkter vesentlig.

Vi tar ansvar for din totale IT-løsning slik at du kan konsentrere deg om din kjernevirksomhet.

Ønsker du mer informasjon?

Kontakt oss på tlf. 62 48 26 00, E-post daldata@daldata.no eller se www.daldata.no for mer informasjon om hva vi kan tilby deg.

Daldata leverer smarte IKT-produkter og tjenester som er gull verdt for kundene. Vi er en solid samarbeidspartner med høy kunnskap og lang erfaring. Bli en vinner sammen med oss - velg løsninger og kompetanse fra Daldata!



Revisjon

rende er tiltakene som har blitt gjort for å håndtere merknadene ikke tydeliggjort utover at revisjonsselskapet mener tiltakene er tilstrekkelige til at forholdene som ledet til merknadene nå er utbedret.

Noen av selskapene skiller mellom uvesentlige og vesentlige merknader fra Finanstilsynet. Når det ikke spesifiseres hva merknadene er, eller hvordan selskapet har vurdert vesentligheten, er skillet mellom uvesentlig og vesentlig lite mer enn et virkemiddel for å gi inntrykk av at de feilene som er avdekket er ubetydelige og trivielle. PwC skiller seg fra de andre selskapene ved å informere om to avvik som ble avdekket av selskapets interne kontroller. Noen av tilsynsrapportene fra Finanstilsynet er tilgjengelige på Finanstilsynets hjemmesider. Ved å undersøke det som fremgår i tilsynsrapportene og det de enkelte selskapene har publisert, fremgår det at Finanstilsynet ved tilsyn hos PwC og BDO høsten 2010 avdekket flere nærmere angitte mangler som er ikke nevnt i selskapenes åpenhetsrapport. Enkelte av de forholdene Finanstilsynet tar opp har betydning for vurdering av revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystemer og uavhengighet. Slike merknader bør derfor etter mitt syn omtales i åpenhetsrapporten. Dette kan begrunnes med at revisjonsselskapets styre uttaler seg om at kvalitetskon-

trollsystemene har fungert i perioden åpenhetsrapporten omfatter.

Innholdet i åpenhetsrapportene kan forbedres ved økt åpenhet om de merknadene Finanstilsynet har gitt ved tilsyn, og hvilke tiltak som iverksettes for å følge opp slike merknader.

Foretak av allmenn interesse

Revisorloven krever informasjon om hvilke foretak eller konsern av allmenn interesse som revideres av den aktuelle revisor¹⁹. Alle selskapene gir slik informasjon. Det kan være av interesse å knytte disse opplysningene nærmere opp mot regnskapsopplysningene som gis i åpenhetsrapportene. For eksempel kan det gis informasjon om hvor stor del av total omsetning som kommer fra selskaper av allmenn interesse.

Revisjonsselskapets etterutdanningspolitikk

Revisorloven krever at det gis en beskrivelse av revisjonsselskapets etterutdanningspolitikk²⁰. Med dette menes den praksisen i selskapet som sikrer at revisors teoretiske kunnskaper, profesjonelle ferdigheter og yrkesetiske verdigrunnlag holder et tilstrekkelig høyt nivå gjennom opp-

dateringer og vedlikehold²¹. Finanstilsynet fant ved sin gjennomgang at beskrivelsene av systemene for etterlevelse av etterutdanningskravene er et av de punktene med de største svakhetene. En rekke rapporter henviser kun helt kort til at lovens minimumskrav etterleveres i selskapet²².

Revisjonsselskapenes ansatte og deres kunnskaper og ferdigheter kan anses som selskapets viktigste ressurs. I tråd med ressursbasert teori er de ansatte og den kompetansen de besitter en mulighet for selskapet til å oppnå varige konkurransefortrinn, forutsatt at denne ressursen behandles riktig. Fra åpenhetsrapportene virker det tydelig at selskapene er bevisste på verdien de ansatte utgjør for selskapet, og at de ansatte må stimuleres for at konkurransefortrinn skal beholdes. Dette tydeliggjøres blant annet ved etablerte rutiner for etterutdanning og å ta vare på de ansatte.

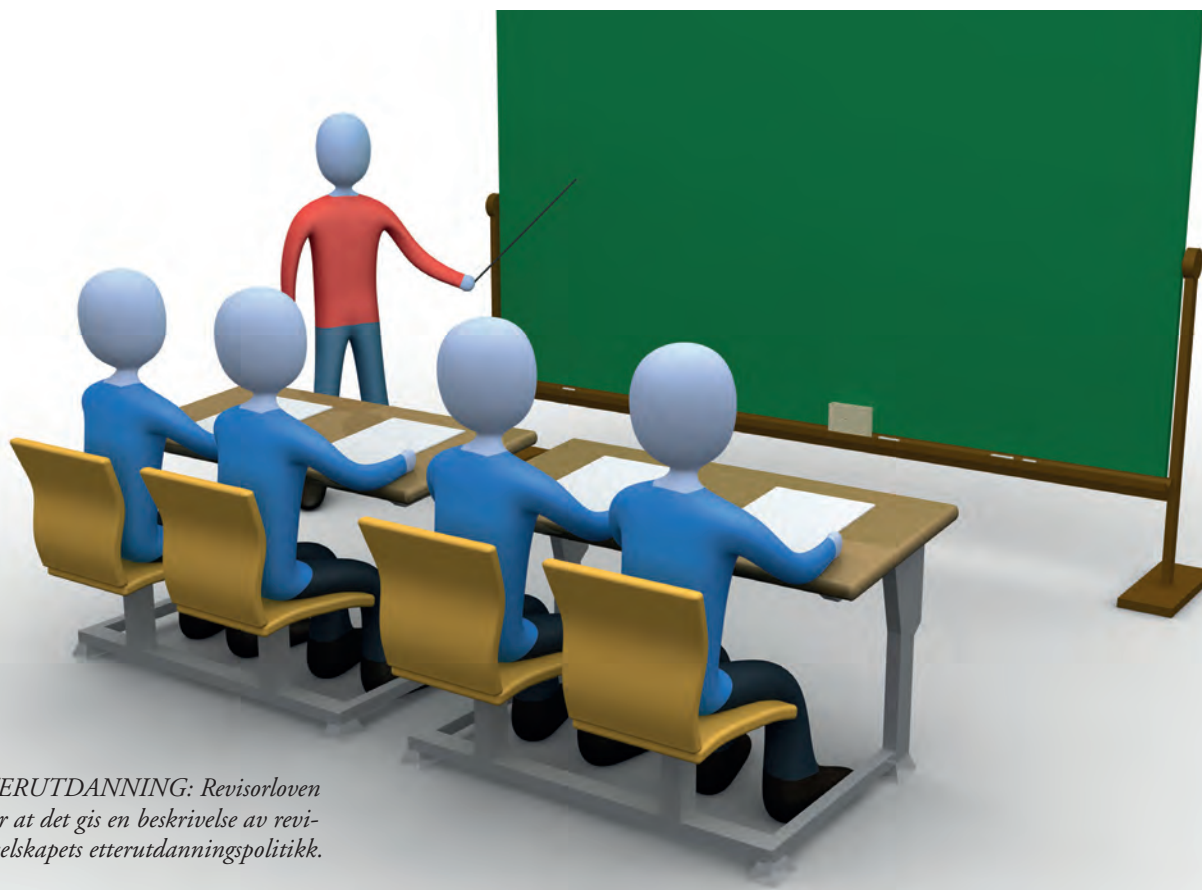
De fem selskapene redegjør alle for sine rutiner for etterutdanning. Informasjonen kan forbedres ved at det gis utfyllende informasjon om hvorvidt selskapet benytter intern eller ekstern kursing, hvordan kvaliteten på kurs vurderes, hvordan resultatene av opplæringstiltakene evalueres og hvor mye

¹⁹ Revisorloven § 5a-2 pkt. 6.

²⁰ Revisorloven § 5a-2 pkt. 7.

²¹ Ot.prp. nr. 78 2008–2009.

²² Finanstilsynet 2011c.



ETTERUTDANNING: Revisorloven krever at det gis en beskrivelse av revisjonsselskapets etterutdanningspolitikk.

ressurser som benyttes til etterutdanning. Det kan også være av interesse å gi informasjon om de ansattes utdanningsgrad.

Regnskapsopplysninger som viser omfanget av revisjonsvirksomheten

Revisorloven krever informasjon om regnskapsopplysninger som viser omfanget av revisjonsvirksomheten, herunder samlet omsetning fordelt på honorar for revisjon og andre tjenester²³. Finanstilsynet fant at kun et fåtall revisjonsselskaper ikke hadde gitt slik informasjon²⁴. Alle selskapene i mitt utvalg gir slik informasjon.

Regnskapsopplysninger kan være nyttige for å vurdere selskapets størrelse og sammensetningen av tjenester som leveres. Mer utfyllende informasjon vil kunne legge grunnlag for ytterligere vurdering av revisjonsselskapets virksomhet. Informasjonen kan forbedres ved å gi innsyn i hvor stor del av omsetningen som kommer fra foretak av allmenn interesse, gi informasjon om hvorvidt revisjonsselskapets klientportefølje er veldiversifisert, eller om de er avhengige av noen få, store klienter ved å gi informasjon om omsetning pr. bransje. Det siste vil kunne indikere om revisjonsselskapet har spesiell erfaring eller kompetanse. Informasjon om omsetning for de enkelte tjenestemålene vil kunne bidra til vurderinger av selskapenes uavhengighet.

Godtgjørelser til eierne

Revisorloven krever at det gis opplysninger om godtgjørelser til eierne²⁵. Med godtgjørelser menes den typen ytelser som omhandles i regnskapsloven §§ 7–31 og 7–31b. Utbytte omfattes i utgangspunktet ikke, men departementet vil ikke utelukke at «utbytter» eller lignende, etter en konkret vurdering, i visse tilfeller likevel må anses for å være omfattet av opplysningskravet²⁶.

Finanstilsynet kommenterer at åpenhetsrapportene gir variert informasjon på dette punktet. De gjør det klart at hovedhensynet med opplysningskravet er å sikre åpenhet rundt hvilke insentivordninger som er etablert i revisjonsselskapene, og hindre at disse øker risikoen for mangelfull revisjon, for eksempel ved å premiere salg av tilleggstjenester eller redusert revisjonskvalitet²⁷.

Alle selskapene bortsett fra BDO informerer om fastsatte kriterier som benyttes ved fordeling av godtgjørelse til eierne. Krite-

riene er ment å måle innsats opp mot dyktighet, kvalitet og opptreden i tråd med selskapets verdier. Ved bestemmelse av godtgjørelse til eierne, er det viktig å unngå at kriteriene for en partners belønning knyttes opp mot forhold som kan bidra til brudd på uavhengighetsreglene. Forhold som må unngås, omfatter blant annet belønning for salg av tilleggstjenester til revisjonsklienter, belønning for å bringe inn nye oppdrag mv. Felles for selskapene er at det gis begrenset informasjon om kriteriene som ligger til grunn for belønningssystemene i dagens åpenhetsrapporter. Dette bør forholdsvis enkelt kunne utbedres i fremtidige åpenhetsrapporter.

Lesbarhet

Åpenhetsrapportene gir revisjonsselskapene en mulighet til å kommunisere med interessentene. Det er viktig at rapporten innbyr til lesing ved å ha høy grad av lesbarhet. Lesbarhet oppnås gjennom bruk av hensiktsmessige fonter, bilder, grafer, luft i teksten, hvor relevant informasjonen som presenteres er for interessentene i målgruppen, og ved at strukturen er fornuftig og logisk. De rapportene som har den mest vellykkede utformingen og dermed gir det beste førsteinntrykket, er de som har en klar og tydelig struktur, og som klarer å tilpasse mengden informasjon til noe som er lett tilgjengelig for leseren.

Min skjønnsmessige vurdering av lesbarhet er at KMPG og PwC er de to selskapene som totalt sett har lyktes best med utformingen av sine åpenhetsrapporter. De har i mine øyne valgt en fornuftig struktur, passelig informasjonsmengde, relevant informasjon og har fokusert på god oversiktighet. BDO er det selskapet som etter mitt syn har den minst tilgjengelige rapporten. Flere av rapportene inneholder utstrakt bruk av referanser til de lovkravene som den enkelte del av åpenhetsrapporten omhandler, noe som bidrar til økt oversiktighet og til å danne en kontekst for virksomheten.

Konklusjon

Et av hovedsikttemålene med åpenhetsrapportene er å sikre åpenhet og innsyn i revisjonsselskapets virksomhet og prosesser. Åpenhetsrapportene kan bidra til sammenligninger av revisjonsselskapene basert på faktorer som transparens og revisjonskvalitet.

En sammenligning med en undersøkelse av åpenhetsrapporter i Storbritannia for 2009²⁸, viser klare likhetstrekk med de

funnene jeg har avdekket i min analyse av norske åpenhetsrapporter for 2010.

Rapportene i mitt utvalg oppfyller i mine øyne minimumskravene i lovteksten. Kommentarer fra forarbeidene (Ot.prp. nr. 78 2008–2009) viser imidlertid at det kan gis mer informasjon om enkelte elementer, trolig i overensstemmelse med lovgivers ønske. Selskapene er tilbakeholdne med å gi detaljer om resultater av kvalitetskontroll og eventuelle brudd på revisjonsprosedyrer og uavhengighetsbestemmelser, hvordan den enkelte partners godtgjørelse fastsettes, og finansiell informasjon utover minstekravet. Dette kan ha sammenheng med at ønsket om å være åpen kolliderer med behovet for og ikke å fortelle for mye til konkurrentene. At selskapene er tilbakeholdne med informasjon, svekker nytten av åpenhetsrapportene som et instrument til å vurdere revisjonsfirmaenes kvalitet.

Rapportene gir mye informasjon som underbygger revisjonsselskapets omdømme, integritet og kvalitet. Noe av informasjonen kan anses både som reklame og som en presentasjon av hvordan selskapet opererer og hva som anses som sentrale verdier innad i selskapet. Etter min mening har selskapene i hovedsak lyktes med å fremstå som saklige og nøkterne. Åpenhetsrapportene fungerer godt som instrument til å få oversikt over revisjonsselskapets oppbygning og dets fokus på kvalitet, uavhengighet og objektivitet. Dette kan potensielt bidra til et mer velfungerende verdipapirmarked.

Det er imidlertid vanskelig å finne objektiv informasjon som kan bidra til å bedømme revisjonskvaliteten det enkelte revisjonsselskap leverer. Dette har etter min mening i første rekke sammenheng med at det gis lite informasjon om hvordan interne rutiner og systemer faktisk har fungert, og hvilke feil og svakheter som eventuelt har blitt avdekket. Dette er etter min mening den største svakheten i de åpenhetsrapportene jeg har undersøkt. Samtidig er det svakheter i lovverket, da dette målet ikke tydelig kommer til uttrykk der. Å stille krav om systematisk bruk av prestasjonsindekser, og gi insentiver for å kommunisere relevant informasjon av høy kvalitet, er en utfordring for lovgivende myndighet.

23 Revisorloven § 5a-2 pkt. 8.

24 Finanstilsynet 2011c.

25 Revisorloven § 5a-2 pkt. 9.

26 Ot.prp. nr. 78 2008–2009.

27 Finanstilsynet 2011c.

28 Professional Oversight Board 2010.