

Ny revisorlov: Oppdragsutførelsen

Regjeringens forslag til ny revisorlov innebærer en ytterligere vektlegging av revisors samfunnsrolle i oppdragsutførelsen. Tilpasninger til EUs revisjonsdirektiv gjør at flere særnorske krav blir fjernet og at enkelte nye krav fra direktivet kommer inn.



Cand.jur.
Espen Knudsen
Fagsjef rammebetingelser
i Revisorforeningen

Revisjonsforetakets og den oppdragsansvarliges ansvar

Både revisjonsselskapet som er valgt revisor, og den som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor, har ansvar for at revisjonen blir utført i henhold til kravene i loven og god revisjonsskikk. Ny revisorlov tar hensyn til at revisjonsselskapet følger opp ansvaret på foretaksnivå, mens den oppdragsansvarlige følger opp ansvaret på oppdragsnivå.

En personlig valgt revisor ivaretar selv ansvaret både på foretaksnivå og oppdragsnivå. I ny revisorlov brukes «revisjonsforetak» som samlebetegnelse på revisjonsselskap og en statsautorisert revisor¹ som utfører lovfestet revisjon i eget navn (enkeltpersonforetak).

Det er flere forhold som må avklares i akseptvurderingen før et revisjonsforetak påtar seg et revisjonsoppdrag. Det er nødvendig å skaffe seg kjennskap til klienten og virksomheten for å kunne ta stilling til om:

- revisjonsforetaket har nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre oppdraget forsvarlig
- det er forhold som gjør at revisjonsforetaket ikke er uavhengig av klienten

- det kan gjennomføres betryggende kundetiltak etter hvitvaskingsloven
- det er forhold ved virksomheten som tilsier at revisjonsforetaket ikke bør påta seg oppdraget

Før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter en lovfestet revisjon av et foretak som ikke er et lite foretak etter regnskapslovens definisjon, skal det etter ny revisorlov vurderes om revisjonsforetaket har nødvendig tilgang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre revisjonen og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning. Betydningen av bestemmelsen er at dette må dokumenteres særskilt på revisjonsoppdrag for større klienter. Revisjonsforetaket har ansvar for å ha tilstrekkelig kompetanse og kapasitet også på oppdrag for små klienter, men det er normalt ikke nødvendig å dokumentere vurderingen på det enkelte oppdraget.

Et revisjonsselskap må utpeke én statsautorisert revisor som oppdragsansvarlig revisor for hvert revisjonsoppdrag. Det presiseres i den nye loven at sikring av revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene for utpekingen (se § 9–3). Det betyr i praksis at den partneren som bringer oppdraget inn i selskapet, ikke uten videre kan utpekes som oppdragsansvarlig revisor. Utpeking av oppdragsansvarlig må besluttes særskilt i revisjonsselskapet i henhold til kriteriene. Dette er et løpende ansvar på foretaksnivå i revisjonsselskapet.

Temaer i forslaget til ny revisorlov

I en serie artikler skal jeg gå gjennom viktige temaer fra forslaget til ny revisorlov som Regjeringen fremmet rett før jul i fjor. I denne artikkelen tar jeg for meg kravene til oppdragsutførelsen.

Revisjonsforetak må også ha systemer som bidrar til å sikre kvalitet i oppdragsutførelsen. Det innføres nye bestemmelser om kvalitetsstyring i ny revisorlov, som jeg vil omtale i en senere artikkel.

Sentrale elementer i god revisjonsskikk

Ny revisorlov angir sentrale elementer i god revisjonsskikk. Disse presiseringsene er helt i tråd med det vi kjenner igjen fra de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene). Etter den nye lovbestemmelsen innebærer god revisjonsskikk at revisor skal:

- opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, herunder gjeldende lovkrav for virksomheten
- vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav
- identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten

¹ I ny revisorlov får alle godkjente revisorer tittelen «statsautorisert revisor». Dagens registrerte revisorer blir statsautoriserte revisorer ved lovens ikrafttredelse.

de skyldes misligheter eller utilsiktede feil, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav

- utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene
- innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen

Departementet skriver i lovproposisjonen at det vanskelig lar seg gjøre å detaljregulere revisjonens innhold, men at hovedelementene likevel bør følge av loven.

Bestemmelsen peker i retning av at den oppdragsansvarlige revisoren må ta en overordnet tilnærming til revisjonen, i tillegg til å sørge for at nødvendige enkelthandlinger blir utført. Dette gjelder også etter ISA-ene, men lovfestingen understreker betydningen av dette.

Det er verdt å merke seg at to forhold blir fremhevet særskilt i bestemmelsen. Det ene gjelder revisors oppfølging av lovkrav som har betydning for revisjonen fordi brudd kan gi risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet (se nedenfor). Det andre gjelder revisors plikt til å vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav.

Profesjonell skepsis – informasjon fra ledelsen mv.

Profesjonell skepsis har lenge vært en del av det profesjonelle rammeverket for revisjon. Det er et krav etter ISA 200.² Nå innføres kravet i revisorloven. Etter bestemmelsen skal revisor utføre revisjonen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet som skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Profesjonell skepsis innebærer å stille kritiske spørsmål og vurdere revisjonsbevis på en kritisk måte. Revisor må, som det heter i EUs revisjonsdirektiv, være oppmerksom på

² Internasjonal revisjonsstandard ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* pkt. 15: «Revisor skal planlegge og gjennomføre en revisjon med profesjonell skepsis og være inneforstått med at det kan foreligge omstendigheter som kan medføre at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.»

muligheten for alvorlig feilinformasjon som følge av faktiske forhold eller atferd som vitner om uregelmessigheter, uavhengig av revisorens eller revisjonsselskapets tidligere erfaring med ærlighet og integritet hos det reviderte foretakets ledelse og hos personer med ledelsesfunksjoner. Hovedansvaret for å gi finansiell informasjon ligger hos de reviderte foretakenes ledelse, men revisor spiller en rolle ved aktivt å sette spørsmålsteget ved ledelsens opplysninger fra brukerens synspunkt.

Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis ved:

- vurdering av regnskapestimater knyttet til virkelige verdier
- nedskrivninger av eiendeler
- avsetninger
- transaksjoner med nærstående parter
- fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift

Lovfestingen stadfester det som allerede følger av god revisjonsskikk i dag. Lovbestemmelsen kan likevel medføre forsterket oppmerksomhet mot at revisor etterprøver informasjon fra ledelsen, og i det hele tatt kritisk vurderer behovet for å innhente supplerende revisjonsbevis.

Forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet

I den nye revisorloven understrekes revisjonens bidrag til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet³. Dette er en del av formålet med å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Departementet understreker i lovproposisjonen at revisor har en helt sentral posisjon i å kunne forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet i en moderne økonomi, og mener derfor at det er viktig å presisere dette i lovteksten.

Bestemmelsen er sånn sett ment å fremme forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet som et viktig element i oppfyllelsen av øvrige plikter, inkludert kravet om å utvise profesjo-

nell skepsis og oppfølgingen av mislighetsrisikoer i revisjonen. Revisor må planlegge og gjennomføre revisjonshandlinger slik at de er egnet til å avdekke feilinformasjon som bevisst er forsøkt holdt skjult, spesielt når det kan være gjort for å hindre at økonomisk kriminalitet blir avslørt. Revisor kan ikke unnlate å ha særskilt oppmerksomhet mot muligheten for at økonomisk kriminalitet kan bli begått i eller i tilknytning til klientens virksomhet.

Overholdelse av lover og regler

Revisors oppfølging av lovkrav som har betydning for revisjonen er, som nevnt ovenfor, fremhevet i den nye loven. Revisor skal fortsatt følge opp dette i revisjonen i tråd med kravene i ISA 250 *Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper*. Det er likevel verdt å merke seg vektleggingen av dette i loven.

Finanstilsynet har allerede en klar prioritering av dette i sitt tilsynsarbeid. Det er høye forventninger til hvilken oppfølging som forventes i revisjonen av overholdelsen av lovgivning som gjelder for virksomheten. Eksempler på dette er tematilsynet om revisjon av friskoler i 2017⁴ og retningslinjene i rundskriv 14/2019 om god revisjonsskikk når kunden er rapporteringspliktig etter hvitvaskingsloven.

Kommunikasjon med styret

De gjeldende reglene om at revisor skal påpeke nærmere angitte forhold i nummererte brev til ledelsen hos revisjonsklienten, erstattes av et mer overordnet krav om at revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som har fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver.⁵ Revisor må nå angi særskilt hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen hvis forholdet ikke følges opp, for eksempel at revisor må trekke seg eller at det må utføres mer omfattende revisjonshandlinger

⁴ Se Finanstilsynets rapport «Revisjon av friskoler» fra mars 2018 – dokumentnummer 6/2018.

⁵ Lovforslaget § 9-5.

³ Lovforslaget § 9-1 første ledd.

for å kunne konkludere. Revisor pålegges også å se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret.

Dette legger til rette for at den skriftlige kommunikasjonen med styret kan bli et mer relevant virkemiddel i revisjonen. Seriøse styrever vil være interessert i å få tydelig beskjed om forhold de må kjenne til for å ivareta sin funksjon på en god måte. I tilfeller der styret er lite mottakelig for slike innspill fra revisor, er dette et virkemiddel for å få klart frem at manglende oppfølging får konsekvenser for revisjonen.

Generelt mener jeg at terskelen for å formidle nummerert skriftlig kommunikasjon til styret ikke bør legges for høyt. Kommunikasjonsformen bør etter mitt syn anvendes i tilfeller hvor det aktuelle forholdet etter revisors vurdering er relevant for styret, tilstrekkelig konkret og går ut over en ordinær gjennomgang i forbindelse med regnskapsavslutningen. Bestemmelsen presiserer spesielt vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter.

Den skriftlige kommunikasjonen skal fortsatt nummereres, men det er ikke lenger krav om å sende brev. Uansett om revisor kommuniserer det aktuelle forholdet i et brev, notat eller plansjer til en presentasjon for styret, må forholdet og konsekvensene ved manglende oppfølging være tilstrekkelig fullstendig beskrevet. Stikkord som må utfylles med en muntlig forklaring, er ikke nok i denne sammenheng. Kommunikasjonen er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale for klienten.⁶

Revisjonsberetningen

I revisjonsberetningen skal revisor etter lovforslaget:

- angi den reviderte, hvilket årsregnskap som er revidert og hvilket regnskapsregelverk som er anvendt ved utarbeidelsen av årsregnskapet
- gi en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet der det minst skal

opplyses hvilke revisjonsstandarder som er anvendt

- uttale seg om årsregnskapet etter revisors mening gir et rettviseende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet og om det oppfyller gjeldende lovkrav. Revisors konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ. Hvis revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det opplyses at revisor ikke kan uttale seg
- ved bruk av presisering vise til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves uten å ta forbehold
- opplyse om andre forhold som revisor på grunnlag av revisjonen anser at brukerne av revisjonsberetningen bør gjøres kjent med. Dette inkluderer forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder
- uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav
- basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon
- uttale seg hvis det er vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om den revidertes evne til fortsatt drift

Lovkravene til revisjonsberetningen kommer med dette helt på linje med det som er fastsatt i EUs revisjonsdirektiv.

Kravet om uttalelse i revisjonsberetningen hvis det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, underbygger at revisor skal begrunne et forbehold eller negativ beretning og omtale en presisering som gjelder fortsatt drift. Bestemmelsen medfører ikke at revisor skal utføre andre revisjonshandlinger enn det som er praksis i Norge i dag.

Revisor får en noe utvidet plikt til å opplyse om feilinformasjon i årsberet-

ningen. På samme måte som i dag, innebærer ikke dette et selvstendig krav om å revidere årsberetningen.

De gjeldende særnorske kravene fjernes. Det betyr at uttalelsen om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger (bokføringen) og opplysningen om det er avholdt pliktig møte mellom styret og revisor blir opphevet. Dessuten fjernes enkelte andre særnorske krav. Hvis revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det ikke lenger opplyses særskilt om at revisor ikke kan uttale seg, såkalt negativ fastsettelseskonklusjon. Det gjeldende kravet om å avgi revisjonsberetning selv om årsregnskapet ikke er avlagt innen fristen, såkalt «30.06-beretning», blir heller ikke videreført i ny lov. Revisjonsberetningen skal fortsatt avgis uten ugrunnet opphold etter at årsregnskapet er utarbeidet. Det er angitt hvor tidlig revisjonsberetningen kan avgis i ISA 700.48. Det vil normalt ikke være ubegrunnet å vente til alle som skal underskrive regnskapet har signert.

Oppdragsdokumentasjon

Prinsippene for oppbevaring av oppdragsdokumentasjon videreføres i den nye loven. Det er et overordnet krav om å dokumentere revisjonsoppdrag på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar med loven og god revisjonsskikk. Oppdragsdokumentasjonen skal skape notoritet for gjennomførte revisjonshandlinger, innhentede revisjonsbevis, hvilke funn som er gjort og konklusjoner som er trukket, og danne et grunnlag for kontroll med den gjennomførte revisjonen.⁷ Det presiseres fortsatt i loven at forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter og feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

Revisor skal dokumentere vurderingene og tiltak for å sikre uavhengighet. Den nye loven innfører systemet med trusler og forholdsregler fra EUs revisjonsdirektiv og det internasjonale

6 Bokføringsloven forslag til endret § 13 første ledd nr. 4.

7 Prp. 37 LS (2019–2020) pkt. 16.5.2.

etiske regelverket for revisorer. Lovens begrepsbruk er «forhold som kan reise tvil om revisors uavhengighet» og «tiltak for å sikre uavhengigheten».¹ Dette systemet stiller økte krav til vurderingene og dermed til dokumentasjon av uavhengighet.

Ved utføring av rådgivning eller andre tjenester for den reviderte skal revisor

¹ Lovforslaget § 8-5

dokumentere oppdragets art, omfang og eventuelle anbefalinger. Denne dokumentasjonen skal gi grunnlag for kontroll med at andre tjenester til revisjonsklienter ikke går ut over kravene til uavhengighet.

Det innføres en egen bestemmelse om at oppdragsdokumentasjonen skal sammenstilles og stenges for endring senest 60 dager etter at revisjonsberet-

ningen er avgitt. Betydningen av dette er i første rekke en makstid på 60 dager for å oppfylle kravene til sammenstilling av endelig oppdragsarkiv i ISA 230.14–16.

Oppbevaringstiden for revisors oppdragsdokumentasjon reduseres fra ti til fem år, i tråd med den tilsvarende reduksjonen av oppbevaringstiden i bokføringsloven fra 2014.

IFRS 16 – undervurderte IASB kompleksiteten?



Statsautorisert revisor
Anne-Cathrine Bernhoft
Associate partner i EY

Den nye standarden for leieavtaler har fått mye oppmerksomhet de siste årene. Den representerer et betydelig skifte ved at den krever balanseføring av de fleste leieavtalene i leietakers regnskap, og implementeringen har vært en arbeidskrevende jobb for mange selskaper. Omfanget av saker som drøftes av IASBs tolkningskomité, IFRIC, tilsier imidlertid at anvendelsen av standarden har vært mer krevende enn antatt.

Da IASB publiserte den nye standarden for leieavtaler – IFRS 16 *Leieavtaler* – konkluderte¹ de med at fordelene med den nye standarden ville overstige utgiftene over tid. Med utgifter over tid menes både implementeringsutgifter og løpende utgifter til anvendelse av IFRS 16 i perioden etter implementeringsfasen. At implementeringsutgiftene vil avhenge av selskapets portefølje av leiekontrakter, betingelser i avtalene, samt hvilke systemer selskapet hadde på plass før implementering,

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av Anne-Cathrine Bernhoft, Associate Partner i EY.

er neppe kontroversielt. IASB antok helt konkret at utgiftene ville knytte seg til å:

1. få systemer og prosesser på plass, herunder gi de ansatte opplæring,
2. fastsette diskonteringsrenten, og
3. kommunisere endringene ut til eksterne parter.

IASB la videre til grunn at så snart selskapets systemer var oppdaterte, ville anvendelsen av IFRS 16 kun medføre marginalt høyere utgifter sammenlignet med anvendelsen av den gamle leieavtalestandard, IAS 17.

Ikke overraskende er det intet i IASBs vurdering som antydte at selve forståelsen av standarden vil være krevende, men antallet saker som har vært drøftet i IASBs tolkningsorgan IFRIC det siste året, tilsier at kompleksiteten i

standarden er høy, og at behovet for avklaringer er til stede. I perioden mars 2019 til januar 2020 har IFRIC publisert 20 agendabeslutninger. Fem av disse, dvs. 25 %, gjelder anvendelsen av IFRS 16.

I denne artikkelen vil jeg gi en oversikt over innholdet i fire av de fem agendabeslutningene. Agendabeslutningen fra mars 2019 er omtalt i vår faste spalte² i nr. 3 2019.

Definisjonen av en leieavtale – retten til å fatte beslutninger

I januar 2020 publiserte IASB en agendabeslutning³ som gjelder spørsmålet om en kontrakt om bruk av et skip, er en leieavtale etter IFRS 16. I

² Nye avklaringer fra IFRIC – Revisjon og Regnskap nr. 3/19, Marthe Aasheim Juul og Anne-Cathrine Bernhoft.

³ IFRIC Update January 2020. Definition of a Lease – Decision-making Rights (IFRS 16 Leases).

¹ IFRS 16 Effect Analysis, January 2016. Executive Summary, side 5.