



**FINANSTILSYNET**

THE FINANCIAL SUPERVISORY  
AUTHORITY OF NORWAY

# Innholdet i oppdragsansvaret - fellesrapport

Tematilsyn 2009

**DATO:**  
23. desember 2009

**SEKSJON/AVDELING:**  
TILSYN MED REVISORER OG  
REGNSKAPSFØRERE / AVDELING FOR  
REGNSKAPS- OG REVISORTILSYN

## Innhold

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| <b>1</b> | <b>Bakgrunn og formål</b>   | <b>3</b>  |
| <b>2</b> | <b>Gjennomføringen av tematilsynet</b>  | <b>3</b>  |
| <b>3</b> | <b>Revisorlovens krav til den som skal revidere årsregnskapet for revisjonspliktige</b>     | <b>4</b>  |
| <b>4</b> | <b>Revisjonsselskapets ansvar for utpeking av oppdragsansvarlig revisor</b>                 | <b>4</b>  |
| <b>5</b> | <b>Bruk av medarbeidere – revisjonsteam</b>   | <b>5</b>  |
| <b>6</b> | <b>Nærmere om innholdet i oppdragsansvaret</b>  | <b>6</b>  |
| 6.1      | Innledning .....  | 6         |
| 6.2      | Dokumentasjon av oppdragsansvarlig revisors involvering .....                               | 6         |
| 6.3      | Krav til omfang og rettidighet av oppdragsansvarlig revisors involvering i revisjonen ..... | 7         |
| 6.4      | Resultatet av Finanstilsynets gjennomgang av oppdragsarkivene .....                         | 8         |
| 6.4.1    | Vurderinger knyttet til aksept, fortsettelse, kapasitet, kompetanse, uavhengighet .....     | 8         |
| 6.4.2    | Planlegging .....   | 9         |
| 6.4.3    | Gjennomføring .....   | 10        |
| 6.4.4    | Avslutning .....  | 10        |
| <b>7</b> | <b>Særlig om underskrift på nummererte brev og revisjonsberetninger</b>                     | <b>11</b> |
| <b>8</b> | <b>Oppsummering</b>   | <b>11</b> |

# 1 Bakgrunn og formål

Finanstilsynet gjennomfører jevnlig såkalte tematisyn som ledd i tilsynsvirksomheten. Slike tilsyn gir Finanstilsynet grunnlag for å vurdere kravene som gjelder for revisors yrkesutøvelse innenfor det valgte temaet.

Våren 2009 gjennomførte Finanstilsynet tematisyn rettet mot oppdragsansvarlig revisors rolle og oppgaver ved revisjonen i tilfeller der det benyttes revisjonsmedarbeidere (revisjonsteam) til å gjennomføre revisjonen. Bakgrunnen for valg av tema er at Finanstilsynet i en del tilsynssaker, der det har vært avdekket svakheter i revisjonen, har sett at oppdragsansvarlig revisor har hatt svært mange revisjonsklienter. I tillegg har Finanstilsynet sett at oppdragsansvarlig revisor har vært for lite involvert i disse sakene.

I rapporten er begrepet "oppdragsansvarlig revisor" benyttet på den revisor som er ansvarlig for oppdraget, uavhengig av om vedkommende er personlig valgt av den revisjonspliktige eller utpekt av et revisjonsselskap.

Hovedhensikten med tematisynet har vært å identifisere aktuelle problemstillinger knyttet til rollen som oppdragsansvarlig revisor. Gjennom tilsynet har Finanstilsynet skaffet seg et bilde av hva som er vanlig praksis i bransjen. Hovedtrekkene er gjengitt i rapporten her. I tillegg gis det uttrykk for hvilke krav Finanstilsynet mener følger av revisorlovgivningen på dette området. Rapporten inneholder ikke en vurdering av hvor mange revisjonsoppdrag det er forsvarlig at en oppdragsansvarlig revisor har.

## 2 Gjennomføringen av tematisynet

Det har vært avholdt stedlige tilsyn hos 12 revisjonsselskaper. Disse har dekket 33 oppdragsansvarlige revisorer og 78 revisjonsoppdrag. Kontrollen har primært omfattet revisjonsdokumentasjonen (oppdragsarkiv) for regnskapsåret 2007, samt for 2008 der revisjonen var ferdigstilt. I valget av kontrollobjekter har Finanstilsynet lagt vekt på å dekke revisjonsselskaper av ulik størrelse og med en viss geografisk spredning. I tillegg er det sett hen til antallet revisjonsoppdrag pr oppdragsansvarlig revisor.

Det er utarbeidet egne rapporter og merknadsbrev for hvert av de stedlige tilsynene, hvor Finanstilsynet har gitt uttrykk for en konkret vurdering.

I og med at kontrollen har vært avgrenset til oppdragsansvarlig revisors involvering i revisjonen, er ikke kvaliteten på revisjonen som helhet vurdert, herunder det revisjonsarbeidet som er utført av medarbeidere. I de tilfeller Finanstilsynet likevel har sett andre svakheter, har dette blitt omtalt i rapporten til den enkelte oppdragsansvarlige revisor.

Finanstilsynets vurdering har videre vært avgrenset til det som er dokumentert i det enkelte oppdragsarkiv. Det vil si at eventuelle andre kilder som e-post korrespondanse og timeregistreringer, som i noen tilfeller kan benyttes til å sannsynliggjøre og dokumentere revisors faktiske involvering i revisjonen, ikke er vektlagt av Finanstilsynet. Det vises til nærmere omtale av dokumentasjon under punkt 6.2 i det følgende.

### 3 Revisorlovens krav til den som skal revidere årsregnskapet for revisjonspliktige

I revisorloven § 2-2 første ledd er det fastslått at årsregnskap m.m. skal revideres av minst en ansvarlig revisor. Kravene til ansvarlig revisor følger av revisorloven § 3-7. I tillegg til godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor, gjelder det krav til etterutdanning, kontorsted og bosted i Norge (eller annet EØS-land), samt at revisor har nødvendig sikkerhet for mulig ansvar.

Det følger av revisorloven § 2-2 annet ledd, første punktum at årsregnskapsrevisjon også kan utføres av et revisjonsselskap som er godkjent av Finanstilsynet. Kravene til godkjenning følger av revisorloven § 3-5. Dersom et revisjonsselskap velges som revisor må selskapet utpeke en oppdragsansvarlig revisor, jf. revisorloven § 2-2 annet ledd annet punktum. Oppdragsansvarlig revisor må være en ansvarlig revisor i henhold til revisorloven § 3-7.

I de spørsmål om revisors involvering i revisjonen som er søkt belyst og avklart i denne rapporten, er det i prinsippet uten betydning om revisor er valgt personlig av den revisjonspliktige eller om revisor er utpekt av et revisjonsselskap som oppdragsansvarlig revisor i de tilfeller det er revisjonsselskapet som er valgt som revisor. Kriteriet er at oppdragsansvarlig revisor har benyttet seg av et revisjonsteam i gjennomføringen av oppdraget.

### 4 Revisjonsselskapets ansvar for utpeking av oppdragsansvarlig revisor

Selv om det er oppdragsansvarlig revisors plikter og ansvar som er det sentrale i tematilsynet, har Finanstilsynet funnet det hensiktsmessig også å knytte noen kommentarer til revisjonsselskapets ansvar for å utpeke en oppdragsansvarlig i de tilfeller et revisjonsselskap er valgt som revisor.

Som nevnt i punkt 3 foran, skal et revisjonsselskap som et foretaks revisor, utpeke en oppdragsansvarlig revisor som oppfyller nærmere krav. Det er ikke et krav at oppdragsansvarlig revisor skal være medeier (partner) i revisjonsselskapet. Enhver som oppfyller lovens krav til ansvarlig revisor, jf. revisorloven § 3-7 kan i utgangspunktet utpekes til rollen som oppdragsansvarlig revisor av revisjonsselskapet.

Revisorloven oppstiller ikke noe formkrav knyttet til hvordan utpekingen av oppdragsansvarlig revisor skal gjøres i revisjonsselskapet. Etter Finanstilsynets syn vil retningslinjer knyttet til utpeking være å anse som en del av selskapets interne kvalitetskontroll med revisjonsvirksomheten, jf. revisorloven § 5b-1 og SK 1.

Finanstilsynet legger til grunn at revisjonsselskapet bør utarbeides et dokument som klart beskriver ansvarsområdene til den oppdragsansvarlige revisoren og sørge for at dette er kommunisert til samtlige oppdragsansvarlige revisorer, jf. SK 1 punkt 42 (c). Selve rollen som oppdragsansvarlig revisor i revisjonsselskapet bør være forankret i et skriftlig dokument, for eksempel i ansettelsesavtalen. For partnere som ikke er ansatt i revisjonsselskapet, kan dette tenkes gjort i aksjonæravtalen eller selskapsavtalen.

I de tilfeller oppdragsansvarlig revisor er forhindret fra å gjennomføre et revisjonsoppdrag, må revisjonsselskapet utpeke en ny oppdragsansvarlig revisor for det aktuelle oppdraget. Det skal bare være utpekt én oppdragsansvarlig revisor for hvert oppdrag.

For å kunne etterleve de faglige standardene knyttet til oppdragsansvaret må oppdragsansvarlig revisor ha tilstrekkelig tid til involvering i de ulike faser av revisjonen, og på riktig tidspunkt. Slik Finanstilsynet ser det er det derfor helt sentralt at revisjonsselskapet vurderer oppdragsansvarlig

revisors tilgjengelige kapasitet slik at han eller hun har en reell mulighet til å etterleve de krav som stilles til involvering i revisjonen. En slik vurdering krever normalt en budsjetteringsprosess i forhold til den enkeltes tilgjengelige timeantall. Det må tas hensyn til tid som medgår til andre oppgaver som for eksempel fagansvar, personalansvar eller lignende, i tillegg til ordinært fravær som ferie og helligdager. Revisjonsselskapet har også en plikt til å påse at den som utpekes som oppdragsansvarlig revisor har den nødvendige kompetanse til å gjennomføre en revisjon av den aktuelle klienten, jf. SK 1 punkt 28 (b). I tillegg må revisjonsselskapet ha et system for å vurdere og dokumentere at revisorlovens uavhengighetsbestemmelser er oppfylt, jf. SK 1 punkt 18.

Finanstilsynet bemerker at også oppdragsansvarlig revisor har et personlig ansvar for å påse at han eller hun, og revisjonsteamet har tilstrekkelig kapasitet og kompetanse, og at revisjonen ikke skjer i strid med uavhengighetsbestemmelsene. Hvis oppdragsansvarlig revisor finner at antallet oppdrag bør reduseres for å sikre tilfredsstillende kvalitet på revisjonen, må oppdragsansvarlig ta dette opp med revisjonsselskapet. Revisjonsselskapet må da vurdere om det er andre som kan utpekes som oppdragsansvarlig for de aktuelle oppdragene, og foreta en slik utpeking. I motsatt fall må revisjonsselskapet si fra seg revisjonsoppdraget med hjemmel i revisorloven § 7-1 annet ledd.

Finanstilsynet fant i liten grad at revisjonsselskapene hadde særskilte retningslinjer for utpeking av oppdragsansvarlige revisorer, selv om enkelte forhold er dekket, typisk prosedyrer for kontroll av uavhengighet.

Avslutningsvis bemerkes det at revisjonsselskapet er ansvarlig for gjennomføringen av revisjonen der selskapet er valgt som revisor, uavhengig av utpekingen av en oppdragsansvarlig revisor. Dette kommer klart til uttrykk i revisorloven § 8-1 annet ledd som fastslår solidaransvar for revisjonsselskap og oppdragsansvarlig revisor når det gjelder krav om erstatning. Finanstilsynet vil følgelig kunne rette kritikk mot revisjonsselskapet dersom det avdekkes brudd på revisorlovgivningen, herunder svakheter i revisjonsutførelsen. Dette gjelder uavhengig av om det er noe å kritisere revisjonsselskapet for når det gjelder utpekingen av en oppdragsansvarlig revisor, og også uavhengig av om det samtidig rettes kritikk mot den oppdragsansvarlige revisoren. Dersom det er aktuelt å ilegge en sanksjon, vil denne måtte rettes mot den juridiske eller fysiske personen vedtaket gjelder.

## 5 Bruk av medarbeidere – revisjonsteam

Revisorloven inneholder ingen særlig regulering av bruk av medarbeidere til å gjennomføre oppdraget, ut over uavhengighetsbestemmelsene i revisorloven § 4-3. Selv om revisorloven åpner for å benytte revisjonsmedarbeidere, er det ikke tvil om at oppdragsansvarlig revisors ansvar for revisjonen er uendret.

Finanstilsynet legger likevel til grunn at også revisjonsmedarbeidere, som selv er revisorer og dermed underlagt tilsyn, vil kunne bli vurdert og eventuelt kritisert av Finanstilsynet for de deler av revisjonen som de har fått som en særlig oppgave å forestå. Særlig gjelder dette revisorer som oppfyller kravene i revisorloven § 3-7 og som derved har rettslig adgang til å påta seg årsregnskapsrevisjon. Dette gjelder uavhengig av spørsmålet om revisjonsmedarbeidere kan holdes erstatningsrettslig eller strafferettslig ansvarlig for mangler i revisjonsutførelsen. Finanstilsynet har i forbindelse med dette tematisynet ikke vurdert arbeidet utført av revisjonsmedarbeidere, utover de vurderinger som måtte gjøres for å kunne uttale seg om oppdragsansvarlig revisors involvering.

I vurderingen av oppdragsansvarlig revisors involvering av revisjonen er Finanstilsynet innforstått med at omfanget vil kunne variere, avhengig blant annet av medarbeidernes kompetanse, herunder erfaring, og det enkelte oppdrags vanskelighetsgrad. Det er derfor helt sentralt at oppdragsansvarlig og revisjonsselskapet gjør en vurdering av medarbeidernes kapasitet og kompetanse, i tillegg til å uavhengighetsvurderingen.

Selv om revisjonsteamet har tilstrekkelig kapasitet og kompetanse legger Finanstilsynet til grunn at den oppdragsansvarlige revisors ansvar forutsetter involvering på sentrale områder i enhver revisjon, selv om medarbeiderne har lang erfaring og høy kompetanse, og selv om oppdraget er relativt enkelt. Dette synet kommer også til uttrykk i revisjonsstandardene der kravene til oppdragsansvarlig revisors rolle er beskrevet i flere standarder og der det fremheves at oppdragsansvarlig revisor skal ta ansvaret

for den totale kvaliteten på de enkelte revisjonsoppdragene, jf. RS 220 punkt 8 slik den lyder etter "clarity prosjektet".

## 6 Nærmere om innholdet i oppdragsansvaret

### 6.1 Innledning

En vurdering av kravene til oppdragsansvarlig revisors involvering i selve gjennomføringen av revisjonsoppdraget reiser tre hovedspørsmål:

- krav til omfang av oppdragsansvarlig revisors involvering
- krav til rettidighet av oppdragsansvarlig revisor involvering
- krav til dokumentasjon av oppdragsansvarlig revisors involvering

Finanstilsynet har i det etterfølgende valgt å omtale resultatene fra tematilsynet som følger:

- Sentrale forhold rundt dokumentasjon som det ble reist spørsmål om under tilsynet, jf. punkt 6.2
- Omfang og rettidighet av ansvarlig revisors involvering, jf. punkt 6.3
- Finanstilsynets funn knyttet til de enkelte fasene av revisjonen, jf. punkt 6.4

### 6.2 Dokumentasjon av oppdragsansvarlig revisors involvering

Det følger av revisorloven § 5-3 at det skal utarbeides dokumentasjon som skal vise hvordan revisjonen er gjennomført og resultatene av revisjonen. Forhold som kan tilsi at det kan foreligge misligheter og feil skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning. I tillegg vil kravet til dokumentasjon også følge av kravet til at revisor skal gjennomføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk i revisorloven § 5-2 annet ledd. Dokumentasjon er helt avgjørende for at andre skal kunne kontrollere om revisjonen er gjennomført i samsvar med god revisjonsskikk. En muntlig redegjørelse som gis i ettertid vil ikke kunne utgjøre et forsvarlig og tilstrekkelig kontrollgrunnlag. I tillegg til å sikre etterprøvnbarheten, bidrar dokumentasjonskravet til å øke kvaliteten på revisors vurderinger, blant annet fordi det gir revisor en bedre oversikt over utførte revisjonshandlinger.

Etter Finanstilsynets oppfatning skal det være ett samlet arkiv for hvert enkelt revisjonsoppdrag (oppdragsarkiv) som skal vise at:

- oppdragsansvarlig revisor har vurdert egen uavhengighet, kapasitet og kompetanse til å fortsette eller eventuelt påta seg oppdraget,
- oppdragsansvarlig revisor har vurdert revisjonsteamets uavhengighet, kapasitet og kompetanse,
- hvilke vurderinger og konklusjoner oppdragsansvarlig revisor har vært involvert i som ledd i revisjonen,
- på hvilke tidspunkt oppdragsansvarlig revisor har vært involvert i revisjonen.

At det skal være et oppdragsarkiv for hvert enkelt oppdrag innebærer at det som et minimum må foreligge en beskrivelse av hvor dokumentasjonen befinner seg dersom for eksempel vurderingene knyttet til aksept eller fortsettelse er dokumentert i andre systemer eller andre oppdragsarkiver. Standpunktet har støtte i RS 230 om dokumentasjon punkt 7, der det fremkommer at dokumentasjonen for ett bestemt revisjonsoppdrag skal sammenstilles i "et oppdragsarkiv".

Når det gjelder de to første kulepunktene om oppdragsansvarlig revisor og revisjonsteamets *kapasitet og kompetanse*, vises det til omtalen i avsnitt 3, 4 og 5. Under tilsynene ble det i noen grad under vist til egne dataregistre som viser etterutdanning. Finanstilsynet er av den oppfatning at det av oppdragsarkivet må fremgå at det er gjort en vurdering av at revisjonsteamet har tilstrekkelig kompetanse. Vurderingen må inkludere behovet for erfaring og bransjekunnskap, at det er gjennomført etterutdanning er ikke tilstrekkelig. Når det gjelder omfanget av dokumentasjon, det vil si hvor mye av vurderingen som skal dokumenteres på det enkelte oppdrag vil dette være avhengig av forhold som for eksempel størrelsen og type oppdrag. Dersom det for eksempel er en klient som driver virksomhet underlagt særlovgivning, vil det være mer naturlig å dokumentere vurderingen av at revisjonsteamet samlet sett har nødvendig kompetanse, enn om det er en liten klient som ikke skiller seg ut fra den oppdragsansvarliges portefølje for øvrig.

Også når det gjelder dokumentasjon for *hvilke vurderinger og konklusjoner oppdragsansvarlig revisor har vært involvert i*, jf. tredje kulepunkt, var det flere som viste til dokumentasjon som ikke var tatt inn i, eller henvist til, i oppdragsarkivet. Enkelte viste til system for timeregistrering som dokumentasjon for oppdragsansvarlig revisors involvering. Etter Finanstilsynets syn kan timeregistreringssystemet sannsynliggjøre revisors involvering, men det kan ikke tjene som dokumentasjon av hvilke vurderinger og revisjonshandlinger som er utført. I denne sammenheng har Finanstilsynet pekt på at dokumentasjonen også skal tjene som rettleiding for andre teammedlemmer i utførelsen av revisjonen, og at det derfor er viktig at dokumentasjonen er samlet i ett oppdragsarkiv.

Når det gjelder dokumentasjon av *tidspunktene for oppdragsansvarlig revisors involvering* i revisjonen, jf. fjerde kulepunkt, fant Finanstilsynet at dette i flere tilfeller var svakt dokumentert, enten ved at oppdragsansvarlig revisor ikke hadde dokumentert tidspunkt for involvering og/eller gjennomgang av andres dokumentasjon, eller ved at oppdragsansvarlig muntlig ved tilsynet ga uttrykk for at arbeidet var gjennomført på et annet tidspunkt enn det som fremgikk av dokumentasjonen. Som det fremkommer av punkt 6.3 i det følgende, er Finanstilsynets syn at dokumentasjonen av tidspunktene for oppdragsansvarlig revisors involvering gjennom revisjonen, er avgjørende for å fastslå om han eller hun kan anses for å ha gjennomført revisjonsoppdraget i henhold til god revisjonsskikk.

### 6.3 Krav til omfang og rettidighet av oppdragsansvarlig revisors involvering i revisjonen

Finanstilsynet har tatt utgangspunkt i kravet om at revisjonen skal gjennomføres i samsvar med god revisjonsskikk, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd. I vurderingen har Finanstilsynet lagt til grunn at oppdragsansvarlig revisor må gjøre en selvstendig vurdering av behovet for involvering på det enkelte revisjonsoppdrag løpende gjennom revisjonen. Tidspunkt for involvering og omfanget av denne, vil være bestemt av konkrete forhold som virksomhetens art, omfang og kompleksitet, resten av revisjonsteamets kompetanse og tid, samt oppdragsansvarlig revisors egen erfaring med det enkelte oppdrag og bransje.

Finanstilsynet viser også til RS 220 punkt 27 om at oppdragsansvarlig revisor utfører *rettidige* gjennomganger ved *hensiktsmessige tidspunkter* i løpet av gjennomføringen av oppdraget.

Rettidig involvering vil bidra til å hindre at oppdragsansvarlig revisor settes under press for å avgi en revisjonsberetning uten at de revisjonshandlingene som er nødvendig for å bringe revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk, er gjennomført. For eksempel er det på det rene at den oppdragsansvarlige revisors vurdering av om et oppdrag skal videreføres, må foretas på et tidspunkt hvor det fortsatt er mulig å frasi seg oppdraget, uten å sette seg selv eller revisjonsselskapet i en situasjon som skaper et uakseptabelt press for å fortsette oppdraget. Videre vil det være klart uheldig om oppdragsansvarlig revisor gjennomgår planleggingsdokumentasjon og de identifiserte risikoene så nær datoen for selskapets generalforsamling at det ikke er tilstrekkelig tid til å korrigere revisjonen dersom risikovurderingen er mangelfull. Særlig gjelder dette i de tilfeller der det er gjennomført interimrevisjon og at behovet for korleksjon av revisjonen burde vært avdekket på et tidligere tidspunkt. Rettidig involvering fra oppdragsansvarlig revisor bidrar også klart til oppfyllelse av kravet til rettidig kommunikasjon med selskapets ledelse rundt forhold av interesse for styring og kontroll, jf. RS 260 punkt 13.

Finanstilsynets hovedinntrykk etter tematisynet er at oppdragsansvarlig revisors involvering i de fleste tilfellene har vært i samsvar med god revisjonsskikk, både når det gjelder tidspunkt og omfang, og at involveringen er dokumentert på en tilfredsstillende måte.

## 6.4 Resultatet av Finanstilsynets gjennomgang av oppdragsarkivene

I gjennomføringen av kontrollene tok Finanstilsynet blant annet utgangspunkt i hvilke krav revisjonsstandardene stiller til oppdragsansvarlig revisors involvering. Finanstilsynet anser disse for å være minimumskrav til oppdragsansvarlig revisors involvering på de enkelte oppdrag.

I punktet her gis det en beskrivelse av Finanstilsynets funn, inndelt i følgende fire "faser" av et revisjonsoppdrag:

- vurderinger knyttet til aksept, fortsettelse, kapasitet, kompetanse og uavhengighet
- planlegging
- gjennomføring
- avslutning

De standardene det er henvist til under hver fase er gjeldende standarder per desember 2009. Finanstilsynet legger til grunn at det ikke er vesentlige endringer i innholdet som følge av nye eller reviderte standarder som følge av det pågående "clarity" prosjektet.

### 6.4.1 Vurderinger knyttet til aksept, fortsettelse, kapasitet, kompetanse, uavhengighet

Finanstilsynet viser til følgende krav i revisjonsstandardene:

*Oppdragsansvarlig revisor må trekke en konklusjon om overholdelse av uavhengighetskravene som gjelder for revisjonsoppdraget... (RS 220 punkt 12).*

*Oppdragsansvarlig revisor må forsikre seg om at de nødvendige prosedyrene i forbindelse med aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag er fulgt, og at konklusjonene som er trukket i denne sammenheng er hensiktsmessige og dokumenterte (RS 220 punkt 14).*

*Den oppdragsansvarlige revisoren må forsikre seg om at revisjonsteamet samlet har tilstrekkelige ferdigheter, kompetanse og tid til å utføre revisjonsoppdraget i henhold til profesjonelle standarder og krav i lover og forskrifter, og gjøre det mulig å avgi en revisjonsberetning som er hensiktsmessig ut fra omstendighetene (RS 220 punkt 19).*

Når det gjelder rettidighet av involvering har Finanstilsynet lagt til grunn at den må skje på et tidspunkt som er før det vesentligste av kontrolltester og substanshandlinger er utført. Finanstilsynet viser til det vi har beskrevet i avsnitt 6.3 om dette, der det særlig legges vekt på unngå at revisor kommer i en unødvendig press-situasjon.

Også for små oppdrag er rettidighet av oppdragsansvarlig revisors involvering viktig. Etter Finanstilsynets syn bør oppdragsansvarlig revisor i god tid før utløpet av regnskapsåret forsikre seg om at prosedyrene i forbindelse med aksept og fortsettelsesvurderingen er fulgt. Dette vil også gjøre det mulig for revisjonskunden å finne en ny revisor dersom revisor velger å fratruke. Tidspunktet for og resultatet av oppdragsansvarlig revisors involvering, herunder kvalitetssikringen, må fremgå av oppdragsarkivet.

For et flertall av de kontrollerte oppdragene var det dokumentert rettidig involvering av oppdragsansvarlig revisor og at oppdragsansvarlig revisor hadde kvalitetssikret vurderingen.

Det var hovedsaklig to forhold som ble tatt opp med revisorer som svakheter i forbindelse med tilsynet. Det ene var den tidsmessige involveringen der det for flere oppdrag først var dokumentert involvering kort tid før signering av revisjonsberetningen. Det vises til det som er beskrevet foran vedrørende krav til rettidig involvering. Det andre forholdet som ble tatt opp var manglende dokumentasjon av oppdragsansvarlig revisors involvering i forhold til disse vurderingene. Det vises til det som er beskrevet i avsnitt 6.2 vedrørende dette.

## 6.4.2 Planlegging

Finanstilsynet viser til følgende krav i revisjonsstandardene:

*Den oppdragsansvarlige revisoren må ta ansvaret for veiledning i forbindelse med, tilsyn med og gjennomføring av revisjonsoppdraget i samsvar med profesjonelle standarder og krav i lov og forskrift, og for at revisjonsberetningen som avgis, er hensiktsmessig ut fra omstendighetene (RS 220 punkt 21)*

*Den oppdragsansvarlige revisoren styrer revisjonsoppdraget ved å informere medlemmene av oppdragsteamet om*

- a) *hvilket ansvar de har*
- b) *virksomhetens art*
- c) *risikorelaterte forhold*
- d) *problemer som kan oppstå*
- e) *den detaljerte angrepsvinkelen for utførelsen av oppdraget (utdrag RS 220 punkt 22)*

*Medlemmene av revisjonsteamet må diskutere i hvilken grad foretakets årsregnskap er eksponert for vesentlig feilinformasjon. Diskusjonen gir mer erfarne medlemmer av revisjonsteamet, herunder oppdragsansvarlig revisor, mulighet til å dele den innsikt deres kjennskap til foretaket gir... (RS 315 punkt 14 og 16).*

*Det er viktig at medlemmene av revisjonsteamet, etter den innledende diskusjonen under planleggingen av revisjonen, og også med jevne mellomrom gjennom hele revisjonen, fortsetter å kommunisere og å utveksle informasjon som kan påvirke vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon... (utdrag av RS 240 punkt 32 veiledning)*

Finanstilsynet har i sin kartlegging lagt til grunn at det i det minste må fremgå av dokumentasjonen at oppdragsansvarlig revisor har informert medlemmene av teamet om virksomhetens art, risikorelaterte forhold og den detaljerte angrepsvinkelen for revisjonen enten i møte/samtaler, og/eller at det fremgår av dokumentasjonen at oppdragsansvarlig revisor har gjennomgått den vurderingen andre på revisjonsteamet har dokumentert. Videre har Finanstilsynet lagt til grunn at det må fremgå av revisjonsdokumentasjonen at det har vært avholdt diskusjon blant sentrale medlemmer av revisjonsteamet der oppdragsansvarlig revisor har deltatt, for å diskutere risikoen for misligheter og feil.

Finanstilsynet har videre lagt til grunn at involveringen fra oppdragsansvarlig revisor må skje rettidig, slik at det ikke setter oppdragsansvarlig revisor i en pressituasjon i forhold til å gjennomføre revisjonen på en effektiv måte, samt at risikoer for feil og misligheter diskuteres på teamet. Diskusjonene må gjennomføres før de fleste av kontrolltestene og substanstestene påbegynnes. Finanstilsynet er innforstått med at risikoen for at oppdragsansvarlig revisor kommer i en slik pressituasjon er lavere på mindre oppdrag, der det meste av revisjonshandlinger i mange tilfeller gjennomføres nært tidspunktet for avgivelse av revisjonsberetningen.

Kartleggingen har vist at det på et flertall av de kontrollerte oppdrag var slik at oppdragsansvarlig revisor hadde vært involvert i planleggingen og at denne involveringen var i tråd med det som er uttrykt foran.

På flere oppdrag fremgikk det imidlertid ikke at det hadde vært avholdt diskusjoner på teamet der oppdragsansvarlig revisor deltok, eller dokumentasjonen var uklar i forhold til hvem som hadde deltatt i diskusjonen. Videre viste kartleggingen at oppdragsansvarlig revisors involvering i flere tilfeller først hadde funnet sted nær opp til dato for revisjonsberetningen, også for revisjoner der det var gjennomført interimsrevisjoner. Dette gjelder også på oppdrag som ikke kan betegnes som små.

I flere tilfeller fremgikk det av oppdragsarkivet at resten av revisjonsteamet - uten at oppdragsansvarlig revisor var til stede - hadde diskutert sentrale deler av planleggingen, herunder risikoen for feil og misligheter. Oppdragsansvarlig revisor hadde, for noen av disse oppdragene, i ettertid blitt orientert om resultatet av møtet med en annen på teamet, og dokumentert at denne orienteringen hadde funnet sted. Finanstilsynet er av den oppfatning at diskusjonen om risikoen for feil og misligheter er en viktig del av revisjonen. Det er derfor sentralt at oppdragsansvarlig revisors oppfatning av risikoene i det reviderte foretaket klart kommer til uttrykk overfor de andre medlemmene av teamet. Etter Finanstilsynets syn kan normalt ikke oppdragsansvarlig revisors fravær i diskusjonen, avhjelpes gjennom en etterfølgende orientering om resultatet av de diskusjonene andre sentrale medlemmer av revisjonsteamet har hatt. For øvrig legges det til grunn at oppdragsansvarlig revisor må benytte profesjonelt skjønn for å vurdere hvilke medlemmer av revisjonsteamet som skal delta i diskusjoner, jf. RS 240 punkt 28.

Kartleggingen viste videre at enkelte revisjonsselskaper hadde som rutine at oppdragsansvarlig revisor dokumenterte alle sider ved planleggingen ved å sette sin signatur og dato på ett sted i dokumentasjonen. Finanstilsynet har i slike tilfeller påpekt at det da må fremgå klart av revisjonsselskapets retningslinjer hvilke forhold og vurderinger som er dekket gjennom denne signaturen. Etter Finanstilsynets oppfatning er det uheldig dersom det legges opp til et dokumentasjonssystem som ikke viser hvorvidt oppdragsansvarlig revisor har vært inne og godkjent det aktuelle dokumentet og tidspunktet for godkjenningen.

### 6.4.3 Gjennomføring

Finanstilsynet viser til følgende krav i revisjonsstandardene:

*Den oppdragsansvarlige revisoren utfører rettidige gjennomgåelser ved hensiktsmessige tidspunkter i løpet av gjennomføringen av oppdraget. Dette gjør at viktige forhold kan løses underveis, på en måte som den oppdragsansvarlige revisoren finner tilfredsstillende, før revisjonsberetningen avgis(...) Den oppdragsansvarlige revisoren dokumenterer imidlertid omfanget av og tidspunktet for utførelsen av gjennomgåelsen (RS 220 punkt 27).*

Finanstilsynet har lagt til grunn at det må fremgå av dokumentasjonen at oppdragsansvarlig revisor minst har gjennomgått utførte revisjonshandlinger knyttet til de særskilte risikoer som er identifisert i planleggingen av det enkelte oppdrag. Videre har Finanstilsynet lagt til grunn at gjennomgangen senest må skje på et tidspunkt som ikke setter revisjonsteamet i en pressituasjon. Det vises til det som er beskrevet foran om tidspunktet for involvering.

Finanstilsynets kartlegging har vist at oppdragsansvarlig revisor på et flertall av de kontrollerte oppdragene har vært involvert som beskrevet ovenfor, og at den tidsmessige plasseringen av involveringen også er i tråd med det som er uttrykt foran.

På flere oppdrag manglet det dokumentasjon av gjennomgang av utførte revisjonshandlinger knyttet til alle eller enkelte av de særskilte risikoer. Videre har Finanstilsynet påpekt sen involvering på flere oppdrag der oppdragene har vært av en viss størrelse og der den dokumenterte involveringen har vært nært opp til dato for revisjonsberetningen.

### 6.4.4 Avslutning

Finanstilsynet viser til følgende krav i revisjonsstandardene:

*Før revisjonsberetningen avgis, må den oppdragsansvarlige revisoren via en gjennomgåelse av revisjonsdokumentasjonen og diskusjoner med oppdragsteamet, forsikre seg om at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å underbygge konklusjonene, og til å avgjøre revisjonsberetning (RS 220 punkt 26).*

Finanstilsynet har lagt til grunn at det må fremgå av dokumentasjonen at ansvarlig revisors involvering er i henhold til standardens krav.

Kartleggingen har vist at oppdragsansvarlig revisor på et flertall av de kontrollerte oppdragene har vært involvert som beskrevet foran.

I ett revisjonsselskap fantes flere tilfeller der oppdragsansvarlig revisors gjennomgang var ferdigstilt etter dato på revisjonsberetningen. I disse tilfellene var det gjennomgående slik at oppdragsansvarlig revisor viste til at revisjonsberetningen ikke var *frigitt* til generalforsamlingen på det tidspunkt gjennomgangen hadde skjedd.

Etter Finanstilsynets oppfatning skal alle konklusjoner knyttet til det enkelte revisjonsoppdrag være trukket, og kvalitetssikring gjennomført før signering av revisjonsberetningen, for at revisjonen kan sies å være gjennomført i tråd med god revisjonsskikk. Revisjonsselskapet og oppdragsansvarlig revisor bekrefter i revisjonsberetningen at revisjonen er gjennomført i tråd med god revisjonsskikk, og oppdragsansvarlig revisors gjennomgang av revisjonsdokumentasjonen etter tidspunkt for datering av beretningen kan således ikke sies å være rettidig. Dette gjelder selv om revisjonsberetningen ikke er overlevert til selskapet.

## 7 Særlig om underskrift på nummererte brev og revisjonsberetninger

Finanstilsynet har som ledd i tematisynet kartlagt det enkelte revisjonsselskaps rutiner for hvem i revisjonsselskapet som skal signere på nummererte brev, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd og revisjonsberetningen jf revisorloven § 5-6.

Samtlige revisjonsselskaper hadde som retningslinje at oppdragsansvarlig revisor var den som kunne signere på disse dokumentene. Enkelte selskaper hadde retningslinjer som åpnet for at også andre enn oppdragsansvarlig revisor kunne signere på *nummererte brev*. Etter Finanstilsynets syn må det være oppdragsansvarlig revisor som også signerer på dette dokumentet.

## 8 Oppsummering

Formålet med tematisynet var å vurdere oppdragsansvaret i forbindelse med revisjonen. Dette innebærer at kvaliteten av revisjonen for øvrig er ikke vurdert.

Finanstilsynet fant dokumentasjon i oppdragsarkivet som viste at de oppdragsansvarlige revisorer som var omfattet av tilsynet i hovedsak var involvert i de ulike fasene av revisjonen på en tilfredsstillende måte.

De svakheter Finanstilsynet fant var i hovedsak knyttet til tre forhold:

- Manglende deltagelse i diskusjoner med sentrale medlemmer av revisjonsteamet om risikoen for feil og misligheter.
- Manglende dokumentasjon av tidspunkt for involvering, herunder tilfeller hvor det dokumenterte tidspunktet ikke gjengir det faktiske tidspunktet for involvering.
- Manglende kvalitetssikring i tidlige faser av revisjonen. Kvalitetssikringen var ofte gjennomført kun i avslutningen av revisjonen, gjerne på samme dato som revisjonsberetningen ble avgitt, og i enkelte tilfeller etter avgivelse av revisjonsberetningen.

**FINANSTILSYNET**

Postboks 1187 Sentrum

0107 Oslo

[POST@FINANSTILSYNET.NO](mailto:POST@FINANSTILSYNET.NO)

[WWW.FINANSTILSYNET.NO](http://WWW.FINANSTILSYNET.NO)