



FINANSTILSYNET
THE FINANCIAL SUPERVISORY
AUTHORITY OF NORWAY

Rapport

Oppdragskontroll i revisjonsselskaper

Engagement Quality Control Review

Tematilsyn 2017

DATO:
5. juli 2018

NUMMER:
18/6871

Innhold

1	Bakgrunn og formål	3
2	Gjennomføring av tematilsynet	3
3	Oppdragskontroll som kvalitetssikring	4
3.1	Lovgrunnlaget	4
3.2	Retningslinjer og rutiner	4
3.3	"Tonen på toppen"	5
3.4	Syklisk kvalitetskontroll av oppdrag underlagt oppdragskontroll	6
4	Utnevning av oppdragskontrollør	6
4.1	Fullmakt til å utnevne oppdragskontrollør	6
4.1.1	Retningslinjer	6
4.1.2	Stedlige tilsyn	7
4.2	Oppdragskontrollørs kvalifikasjoner	7
4.2.1	Retningslinjer	7
4.2.2	Stedlige tilsyn	7
4.3	Oppdragskontrollørs kapasitet	7
4.3.1	Retningslinjer	8
4.3.2	Stedlige tilsyn	8
4.4	Oppdragskontrollørs objektivitet	8
4.4.1	Retningslinjer	8
4.4.2	Innhentede opplysninger	9
5	Når er det krav om oppdragskontroll	9
5.1	Oppdragskontroll for børsnoterte foretak	9
5.2	Oppdragskontroll for foretak av allmenn interesse som ikke er børsnotert	10
5.2.1	Retningslinjer	10
5.2.2	Innhentede opplysninger	10
5.3	Oppdragskontroll for andre foretak enn foretak av allmenn interesse	10
5.3.1	Retningslinjer	10
5.3.2	Innhentede opplysninger	11
6	Innholdet i oppdragskontrollen	11
6.1	Tidsriktig involvering av oppdragskontrollør	11
6.1.1	Retningslinjer	11
6.1.2	Stedlige tilsyn	11
6.2	Omfanget av oppdragskontrollen	12
6.2.1	Retningslinjer	12
6.2.2	Stedlige tilsyn	12
6.2.3	Resultat	13
7	Dokumentasjon av oppdragskontrollen	15
7.1.1	Retningslinjer og sjekklister m.m.	15
7.1.2	Stedlige tilsyn	16
8	Oppsummering	17

1 Bakgrunn og formål

Finanstilsynet gjennomfører tematisyn som en del av tilsynet med revisjonsselskapene. I 2017 var temaet oppdragskontroll. For noen revisjonsoppdrag krever revisorloven at en annen revisor enn den revisjonsselskapet har utpekt som oppdragsansvarlig, skal kontrollere kvaliteten i revisjonen før revisjonsberetningen signeres. Revisjonsoppdrag for noterte foretak skal underlegges slik oppdragskontroll. I tillegg må revisjonsselskapene fastsette retningslinjer for hvilke øvrige oppdrag med forhøyet risiko som skal ha oppdragskontroll. Oppdragskontrollen er et nyttig tiltak for å redusere risikoen for feil og mangler i grunnlaget for revisjonsberetningen. Finanstilsynets tematisyn dekker etterlevelsen av kravene som gjelder for oppdragskontroll. Rapporten oppsummerer resultatet av tematisynet.

Bakgrunnen for tematisynet er at Finanstilsynet flere ganger har avdekket svakheter og mangler i utførelsen av revisjonsoppdrag som burde vært oppdaget i oppdragskontrollen. Det var derfor ønskelig å gjøre en bredere undersøkelse rettet mot oppdragskontrollørens arbeid.

Formålet med tematisynet er å øke revisjonsselskapenes bevissthet om viktigheten av at det legges til rette for en forsvarlig oppdragskontroll. Den revisoren som gjennomfører oppdragskontrollen, oppdragskontrolløren, skal bidra til å sikre at revisjonsutførelsen er i samsvar med revisorloven og god revisjonsskikk. For å opprettholde tilliten til finansiell rapportering, er det nødvendig at revisjonsberetningene er riktige og at de er avgitt på et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag.

2 Gjennomføring av tematisynet

Revisjonsselskapene som ble valgt ut for kontroll, er de som reviderer foretak av allmenn interesse. Foretak av allmenn interesse er banker, kredittforetak, forsikringsforetak og foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer på regulert marked i Norge, det vil si på Oslo Børs og Oslo Axess. I 2017 var det 13 revisjonsselskaper som hadde foretak av allmenn interesse som revisjonsklienter.

Finanstilsynet innhentet retningslinjene til de 13 revisjonsselskapene. Deretter ble det gjennomført stedlige tilsyn hos ni av selskapene. De fem store revisjonsselskapene var blant de ni¹. I rapporten skilles det mellom "de fem store revisjonsselskapene" og "de øvrige revisjonsselskapene".

På de stedlige tilsynene kontrollerte Finanstilsynet oppdragskontrollen i til sammen 15 revisjonsoppdrag. Alle revisjonsklientene var foretak av allmenn interesse. Ti av dem var børsnoterte foretak. Revisjonen gjaldt årsregnskapet for 2016.

I de fem store revisjonsselskapene vurderte Finanstilsynet oppdragskontrollen i to oppdrag per revisjonsselskap. Oppdragene var revidert fra selskapenes kontorer i Oslo og Trondheim. I de fire øvrige revisjonsselskapene ble det valgt ut til sammen fem revisjonsoppdrag.

¹ De fem store revisjonsselskapene er BDO, Deloitte, EY, KPMG og PwC. De fire øvrige revisjonsselskapene som Finanstilsynet gjennomførte stedlige tilsyn hos, var PKF Beckman Lundevall Revisjon AS, Nordmøre Revisjon AS, RSM Norge AS og Valdresrevisorene AS. De siste fire selskapene som reviderer foretak av allmenn interesse, er Grant Thornton AS, Lofotrevisjon AS, Revisorkonsult AS og SLM Revisjon AS. Retningslinjene deres for oppdragskontroll ble gjennomgått, men Finanstilsynet hadde ikke stedlige tilsyn hos dem.

Revisjonshonoraret for de 15 oppdragene som ble kontrollert, varierte mellom 74 000 kroner og 8 213 000 kroner. Gjennomsnittet var på 1 458 000 kroner. Omsetningen hos de reviderte varierte mellom 7 millioner kroner og 11,8 milliarder kroner. Gjennomsnittet var på 1 857 millioner kroner.

For å få et bilde av hvordan oppdragskontrolløren hadde ivaretatt sitt kontrollansvar, gjennomgikk Finanstilsynet dokumentasjonen som skal vise oppdragskontrollørens arbeid og konklusjoner. Utfyllende kommentarer ble gitt av oppdragskontrolløren. Finanstilsynet hadde også samtaler med oppdragsansvarlig revisor og øvrige medlemmer av revisjonsteamet.

3 Oppdragskontroll som kvalitetssikring

I revisjonsstandardene er oppdragskontroll definert som en prosess som er utformet for å gi en objektiv evaluering på eller før datoen for uttalelsen, av de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som oppdragsteamet har foretatt og konklusjonene de har trukket ved utarbeidelsen av uttalelsen.

3.1 Lovgrunnlaget

Risikoen for at et revisjonsoppdrag ikke gjennomføres i samsvar med kravene i revisorloven, herunder god revisjonsskikk, er en vesentlig risiko i et revisjonsselskap. For å redusere denne risikoen, er det et lovkrav at revisjonsselskapene etablerer et system for intern kvalitetskontroll, jf. revisorloven § 5b-1. Nevnte bestemmelse utfylles av ISQC 1, som er den bransjefastsatte internasjonale standarden for kvalitetskontroll.

ISQC 1 inneholder en rekke risikoreducerende tiltak som revisjonsselskapene må iverksette. Ett av disse tiltakene er å legge til rette for og gjennomføre forsvarlige oppdragskontroller, blant annet ved å fastsette retningslinjer og rutiner. Selskapene må se til at kontrollene virker etter sin hensikt.

Den personen revisjonsselskapet har utpekt som oppdragsansvarlig revisor, må påse at det gjennomføres oppdragskontroll på oppdrag som skal ha slik kontroll, og tilrettelegge for at oppdragskontrolløren får informasjon som er nødvendig for å kunne danne seg et godt bilde av revisjonsutførelsen, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 220 punkt 19.

Revisoren som selskapet utnevner som oppdragskontrollør på et revisjonsoppdrag, har et selvstendig ansvar for å gjennomføre oppdragskontrollen og at arbeidet blir dokumentert, jf. ISA 220 punkt 20 og 25. Også det arbeidet en revisor gjør som oppdragskontrollør, er omfattet av Finanstilsynets tilsyn. I tilfeller der Finanstilsynet har avdekket mangelfull oppdragskontroll, har kritikken blitt rettet mot revisjonsselskapet, som en svikt i oppfyllelsen av selskapets ansvar for å sikre kvalitet. Finanstilsynet vil også kunne følge opp svikt i oppdragskontrollen direkte overfor oppdragskontrolløren.

3.2 Retningslinjer og rutiner

Revisjonsselskapets plikt knyttet til oppdragskontroll inkluderer etablering av retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, jf. ISQC 1 punkt 3. For at retningslinjene og rutineene skal virke etter sin hensikt, må de være tilpasset virksomheten i revisjonsselskapet og brukes aktivt. Retningslinjene og rutineene må være utformet slik at de faktisk er til hjelp for dem som

skal utnevne oppdragskontrollører, og for oppdragskontrollørene i utførelsen av kontrollene. For eksempel vil retningslinjer som bare gjengir kravene i ISQC 1, være til begrenset nytte. Det er hvordan kravet skal etterleves i den konkrete revisjonsvirksomheten som det er viktig å beskrive. For at retningslinjer og rutiner skal virke, må revisjonsselskapet følge opp at de etterleves. Avvik som blir avdekket, må selskapet håndtere.

Retningslinjene til to av de 13 revisjonsselskapene som Finanstilsynet innhentet retningslinjer fra, var mangelfulle og ikke egnet til å sikre en forsvarlig oppdragskontroll. Disse revisjonsselskapene var ikke valgt ut for stedlig tilsyn. Finanstilsynet er derfor ikke kjent med hvordan oppdragskontrollen faktisk gjennomføres i disse selskapene. Dette vil bli fulgt nærmere opp av Finanstilsynet.

Sentrale problemstillinger ved selskapenes utførelse av oppdragskontrollen blir behandlet i egne punkter i rapporten. Finanstilsynets kommentarer til selskapenes retningslinjer er uttrykt på bakgrunn av retningslinjene innhentet fra alle de 13 revisjonsselskapene. Tilsynets funn knyttet til selskapenes gjennomføring av oppdragskontrollen dekker de ni revisjonsselskapene som Finanstilsynet hadde stedlige tilsyn i.

Revisjonsselskapenes retningslinjer, rutiner og utførelse er vurdert opp mot revisorlovens krav og god revisjonsskikk, herunder ISQC 1 punkt 35–44 og ISA 220 punkt 19–22.

3.3 "Tonen på toppen"

Det er viktig hvordan ledelsen omtaler oppdragskontrollene, at arbeidet med dette blir prioritert i selskapene og at det settes av tilstrekkelige ressurser.

Finanstilsynet stilte spørsmål til revisjonsselskapene om hvordan arbeidet med oppdragskontroller godtgjøres. Hovedinntrykket er at oppdragskontrollørene blir godskrevet for timene som nedlegges, men at det ikke blir regnet som "omsetning" for oppdragskontrollørene. Oppdragskontrollørene er som oftest erfarne revisorer og partnere i revisjonsselskapene. Når det normalt er slik at omsetningen er av stor betydning for overskuddsdelingen mellom partnerne, kan dette ha negativ effekt for hvor mye tid som brukes på oppdragskontrollen.

Finanstilsynet stilte også spørsmål om revisjonsselskapene iverksetter sanksjoner mot oppdragskontrolløren dersom det blir avdekket svakheter i revisjonen av et oppdrag vedkommende har kontrollert. De fem store revisjonsselskapene opplyser at oppdragskontrolløren kan sanksjoneres ved svikt. De fleste selskapene uttrykker at svikt i oppdragskontrollen vil inngå i vurderingen av kompensasjon, men noen opplyser at det ikke har skjedd til nå. De fleste selskapene sier også at oppdragskontrollørene vil kunne skiftes ut dersom det skjer en svikt i kontrollen. Noen opplyser at svikten vil inngå i vurderingen av hvilke oppdrag vedkommende blir utpekt som oppdragsansvarlig revisor for.

Av de øvrige revisjonsselskapene er det ingen som har opplyst at de iverksetter sanksjoner mot oppdragskontrollørene, selv om det er klart at oppdragskontrollen har sviktet.

Finanstilsynet mener revisjonsselskapene bør vurdere om den etablerte insentivstrukturen er egnet til å støtte opp under oppdragskontrollen som et viktig kvalitetssikringstiltak.

3.4 Syklisk kvalitetskontroll av oppdrag underlagt oppdragskontroll

Plikten til å gjennomføre en syklisk inspeksjon, som ledd i den løpende overvåkningsprosessen, er et annet element i revisjonsselskapets plikt til å etablere et kvalitetskontrollsystem, jf. ISQC 1 punkt 48.

Enkelte revisjonsselskaper velger ikke ut oppdrag som har vært underlagt oppdragskontroll for syklisk inspeksjon i den overvåkende kvalitetskontrollen. Dette begrunner de med at de to kontrolltypene delvis vil overlape hverandre. Finanstilsynet viser til at de to kontrollene har ulike formål. Plikten til å evaluere, kommunisere og utbedre identifiserte mangler i kvalitetskontrollsystemet, omfatter også oppdragskontrollene. Når revisjonsselskapets overvåking blir innrettet slik at den ikke omfatter oppdragskontroller, vil ikke kravet i ISQC 1 til overvåkende kvalitetskontroll være oppfylt fullt ut.

De fem store revisjonsselskapene har ikke en slik praksis. De øvrige aktuelle revisjonsselskapene må endre praksisen sin og sørge for at også kvaliteten i oppdragskontrollen inngår i overvåkingen av kvalitetskontrollsystemet.

4 Utnevning av oppdragskontrollør

Det følger av ISQC 1 punkt 39 at revisjonsselskapet skal ha retningslinjer for utnevning av oppdragskontrollør. Disse retningslinjene må beskrive utnevning av oppdragskontrollør og oppdragskontrollørs kompetanse, kapasitet og objektivitet. Retningslinjer for rotasjon av oppdragskontrollør vil bidra til å sikre objektivitet, jf. ISQC 1 punkt 25, bokstav b).

Også den utnevnte oppdragskontrolløren må vurdere sin kompetanse, kapasitet og objektivitet. Dersom vedkommende mener det ikke er forsvarlig å påta seg kontrolloppdraget, må det tas opp med den i revisjonsselskapet som har ansvaret for styring og kontroll med oppdragskontrollene.

4.1 Fullmakt til å utnevne oppdragskontrollør

4.1.1 Retningslinjer

Retningslinjene i de fem store revisjonsselskapene legger opp til at det er lederen for risikostyring på revisjonsområdet² som har fullmakt til å utnevne oppdragskontrolløren, eventuelt i samråd med lederen av revisjonsvirksomheten.

I fire av de øvrige revisjonsselskapene er det styret eller partnernøtet som utnevner oppdragskontrolløren.

I to revisjonsselskaper er det henholdsvis lederen for revisjonsområdet og en dedikert partner som har fullmakt til å utnevne oppdragskontrolløren.

² For eksempel "Risk Management Partner" eller "Professional Practice Director".

To revisjonsselskaper har ikke retningslinjer som dekker utnevning av oppdragskontrolløren. Selskapene har heller ikke redegjort for hvem som har fullmakt til å utnevne oppdragskontrolløren i sitt svar til Finanstilsynet.

4.1.2 Stedlige tilsyn

I ett av de 15 kontrollerte oppdragene hadde revisjonsselskapet utnevnt oppdragskontrolløren på en annen måte enn det som følger av selskapets retningslinjer.

4.2 Oppdragskontrollørs kvalifikasjoner

4.2.1 Retningslinjer

Retningslinjene til alle de 13 revisjonsselskapene fastsetter at det bare er revisorer med oppdragsansvar som kan utnevnes til oppdragskontrollører, jf. veiledningspunkt A47 i ovennevnte standard. Dersom kvalifikasjonskravene som gjelder for utpeking av oppdragsansvarlig revisor, også dekker kvalifikasjonskravene for oppdragskontrollørene, legger Finanstilsynet til grunn at utformingen av retningslinjene er tilstrekkelig. Finanstilsynet har ikke vurdert retningslinjene for utpeking av oppdragsansvarlig revisor i de samme revisjonsselskapene.

I de fem store revisjonsselskapene inneholder retningslinjene enkelte særskilte krav til vurdering av oppdragskontrollørens kvalifikasjoner. Det skal blant annet legges vekt på at oppdragskontrollørene har tilstrekkelig kunnskap om den aktuelle bransjen, nødvendig fagkunnskap og kunnskap om aktuelt rammeverk for foretakenes finansielle rapportering. Enkelte av de fem store revisjonsselskapene har også et sertifiseringsprogram for å bli oppdragskontrollør.

Finanstilsynets deler oppfatningen av at det må være et minstekrav at oppdragskontrolløren også er oppdragsansvarlig. Finanstilsynet mener det i tillegg bør være et krav at oppdragskontrollørens kompetanse vurderes som tilstrekkelig til at vedkommende kunne ha ivaretatt rollen som oppdragsansvarlig revisor på den konkrete revisjonsoppdraget.

I mindre revisjonsselskaper vil tilgangen på personer som kan utnevnes til oppdragskontrollør være begrenset. I disse tilfellene er det et alternativ å kjøpe inn oppdragskontrolltjenester fra andre. Dersom revisjonsselskapet ikke er i stand til å sørge for oppdragskontroll fra noen med tilstrekkelige kvalifikasjoner, verken internt eller gjennom kjøp av tjenester, kan ikke revisjonsselskapet være valgt revisor på revisjonsoppdrag som krever slik kontroll.

4.2.2 Stedlige tilsyn

I to av de 15 oppdragene mener Finanstilsynet at oppdragskontrolløren ikke hadde nødvendige faglige kvalifikasjoner og erfaring til å påta seg oppgaven. I det ene tilfellet manglet oppdragskontrolløren relevant erfaring med revisjon av børsnoterte foretak. I det andre tilfellet hadde kontrolløren ikke erfaring med revisjon av forsikringsvirksomhet.

4.3 Oppdragskontrollørs kapasitet

Revisjonsselskapene, herunder de som har fullmakt til å utnevne oppdragskontrollør, må sørge for at det settes av tilstrekkelig tid til gjennomføring av oppdragskontrollen. Hvor mye tid som er nødvendig må bero på en skjønsmessig vurdering. Blant annet vil det være av betydning hvilken størrelse og kompleksitet oppdraget har, hvilken bransje revisjonsklienten

er i, om revisjonsoppdraget gjelder et samfunns viktig foretak eller om det er andre risikoer knyttet til oppdraget. Det er også viktig å klargjøre når kapasiteten må være tilstede.

4.3.1 Retningslinjer

Kravet om at oppdragskontrollørens kapasitet og tilgjengelige tid skal vurderes, er svakt reflektert i revisjonsselskapenes retningslinjer. Kun tre av 13 revisjonsselskaper, herunder to blant de fem store, har dette i retningslinjene sine.

Ett av de fem store revisjonsselskapene har som veiledende grense at ingen oppdragskontroll for børsnoterte foretak skal ta mindre enn ti timer, eller utgjøre mindre enn 1–2 prosent av total tidsbruk på revisjonsoppdraget. Selv om skjønn må benyttes for å tilmåle tiden til oppdragskontroll, vil denne type formuleringer i retningslinjer og rutiner være klargjørende for forståelsen av revisjonsselskapets krav.

4.3.2 Stedlige tilsyn

Den registrerte tidsbruken i de femten oppdragskontrollene som Finanstilsynet gjennomgikk, varierte fra 1,5 timer til 21 timer. Oppdragskontrollen utgjorde fra 0,3 prosent til 2,9 prosent av registrerte revisjonstimer som var medgått på oppdraget.

I de fem oppdragene som var utført av andre revisjonsselskaper enn de fem store, var registrert tidsbruk på oppdragskontroll fem timer eller mindre. Sett i sammenheng med dokumentasjonen av kontrollene og svakhetene som Finanstilsynet avdekket for øvrig, er det tvilsomt at revisjonsselskapene hadde brukt tilstrekkelig tid på oppdragskontrollen.

Da Finanstilsynet under de stedlige tilsynene påpekte at det var få registrerte timer på oppdragskontrollene, var ofte forklaringen fra selskapene at det var nedlagt mer tid enn det som var registrert. Begrunnelsen er at mindre andeler av klokketimer ikke føres, at oppdragskontrolløren har ført tidsbruken på kode for intern tid eller at tidsbruken ikke er ført i det hele tatt fordi den ikke er fakturerbar. Når ikke all tiden som benyttes på oppdragskontroll blir registrert, vil ikke timeregistrerings-systemet kunne underbygge at det er gjennomført oppdragskontrollarbeid. Dette er spesielt uheldig dersom dokumentasjonen av oppdragskontrollarbeidet for øvrig er svak.

4.4 Oppdragskontrollørs objektivitet

4.4.1 Retningslinjer

De fleste revisjonsselskapene har retningslinjer som fastslår at oppdragskontrollørene skal være objektive og trekke frem relevante forhold som skal vurderes. Se ISQC 1 punkt 40 og veiledningspunktene A49 og A50.

I revisjonsselskaper som ikke har så mange oppdragsansvarlige revisorer, vil det ofte være et nært forhold mellom disse. Det kan gjøre det vanskeligere å ivareta oppdragskontrollørens objektivitet. I disse tilfellene er det spesielt viktig at selskapene etablerer en bevissthet og kultur for åpenhet og aksept for at svakheter i revisjonsutførelsen som avdekkes i oppdragskontrollene, kan påpekes og diskuteres.

De fem store revisjonsselskapene har avdelingskontorer, og de har dermed større mulighet til å utnevne oppdragskontrollører som er tilknyttet et annet kontor enn den oppdragsansvarlige

revisoren. Svært få av disse revisjonsselskapene har bestemmelser om oppdragskontrollørens kontortilhørighet i retningslinjene.

4.4.2 Innhentede opplysninger

Tall som Finanstilsynet har innhentet fra de fem store revisjonsselskapene, viser at 71 prosent av alle oppdrag med oppdragsansvarlig revisor tilknyttet Oslo-kontoret, også har en oppdragskontrollør derfra. I to av disse revisjonsselskapene hadde alle Oslo-baserte oppdrag oppdragsansvarlig revisor og oppdragskontrollør fra samme kontor.

Selv om både den oppdragsansvarlige revisoren og oppdragskontrolløren er tilknyttet samme kontor, viser ikke de innhentede opplysningene om de to er fra ulike avdelinger innen samme kontor.

En mulig forklaring på at både den oppdragsansvarlige revisoren og oppdragskontrolløren i så stor grad tilhører Oslo-kontoret, er at dette kontoret har flest personer med relevant kompetanse.

Revisjonsselskaper som har flere kontorer med relevant kompetanse, bør vurdere om de skal utnevne oppdragskontrollører fra et annet kontor enn kontoret til oppdragsansvarlig revisor. Dette som et tiltak for å sikre oppdragskontrollørens objektivitet.

5 Når er det krav om oppdragskontroll

ISQC 1 punkt 35 krever oppdragskontroll ved revisjonen av regnskaper for børsnoterte foretak. Vurderingen av om det skal gjennomføres oppdragskontroll på andre revisjonsoppdrag, skal skje etter kriterier som revisjonsselskapet fastsetter. ISQC 1 punkt A41 angir følgende vurderingskriterier:

- oppdragets type, herunder i hvilken grad det omfatter et forhold som er i allmennhetens interesse
- identifisering av uvanlige omstendigheter eller risiko for et oppdrag eller en gruppe av oppdrag
- hvorvidt lover eller forskrifter krever oppdragskontroll.

Ifølge revisjonsforordningen skal det gjennomføres oppdragskontroll ved revisjonen av alle foretak av allmenn interesse. Revisjonsforordningen vil tre i kraft samtidig med den nye revisorloven, jf. NOU 2017:15.

5.1 Oppdragskontroll for børsnoterte foretak

Alle de 13 revisjonsselskapene har retningslinjer som dekker kravet om at revisjonsoppdrag for børsnoterte foretak skal underlegges oppdragskontroll.

Informasjonen som Finanstilsynet innhentet, viste at dette også skjer i praksis.

Finanstilsynet gjør oppmerksom på at også foretak som har utstedt verdipapirer på annen registrert markeds plass i Norge enn Oslo Børs, det vil si på Oslo Axess, er omfattet av definisjonen "børsnotert enhet", jf. ISQC 1 punkt 12, bokstav i).

5.2 Oppdragskontroll for foretak av allmenn interesse som ikke er børsnotert

Finanstilsynet mener at de vurderingskriteriene som følger av ISQC 1, tilsier at alle oppdrag der revisjonsklienten er et foretak av allmenn interesse skal underlegges oppdragskontroll. Finanstilsynet har i ulike sammenhenger gitt uttrykk for dette synet, og standpunktet underbygges av revisjonsforordningen.

Revisjonsselskapene bør derfor ha retningslinjer som fastsetter krav om oppdragskontroll når revisjonsklienten er bank, kredittforetak eller forsikringsforetak, selv om foretaket ikke er børsnotert.

Dersom et revisjonsselskap ikke har utnevnt oppdragskontrollør for revisjonen av et foretak av allmenn interesse og Finanstilsynet avdekker vesentlige svakheter i revisjonen, vil dette forholdet bli tillagt vekt.

5.2.1 Retningslinjer

Elleve av de 13 revisjonsselskapene har retningslinjer som stiller krav om oppdragskontroll ved revisjon av alle foretak av allmenn interesse.

Ett av de fem store revisjonsselskapene har retningslinjer som krever oppdragskontroll ved revisjon av alle foretak av allmenn interesse, men åpner for at det kan innvilges dispensasjon.

Ett annet av de fem store revisjonsselskapene har ikke retningslinjer som krever oppdragskontroll ved revisjon av foretak av allmenn interesse, annet enn for børsnoterte foretak.

5.2.2 Innhentede opplysninger

Opplysninger for revisjonen av 2016-regnskapene som Finanstilsynet har innhentet, viser at de to store revisjonsselskapene som ikke krever oppdragskontroll for alle foretak av allmenn interesse, ikke gjennomførte oppdragskontroll i tilsammen 57 slike oppdrag. De to revisjonsselskapenes praksis medførte derfor at det ikke ble gjennomført oppdragskontroll med revisjonsoppdragene for om lag 30 prosent av alle norske foretak av allmenn interesse, som ikke er børsnoterte.

Finanstilsynet mener at dette er uheldig og at de to revisjonsselskapene bør endre praksis.

5.3 Oppdragskontroll for andre foretak enn foretak av allmenn interesse

5.3.1 Retningslinjer

To av de øvrige revisjonsselskapene har ikke retningslinjer som angir kriterier for hvilke revisjonsoppdrag som skal underlegges oppdragskontroll, enn for oppdrag som gjelder foretak av allmenn interesse. De resterende elleve selskapene har slike retningslinjer.

5.3.2 Innhentede opplysninger

Hvert av de fem store revisjonsselskapene gjennomførte oppdragskontroll på mellom 14 og 32 revisjonsoppdrag, som ikke gjaldt foretak av allmenn interesse. Revisjonsoppdragene var valgt ut for oppdragskontroll fordi de var vurdert å medføre forhøyet risiko.

Fem av de øvrige åtte revisjonsselskapene gjennomførte ikke oppdragskontroll på noen andre revisjonsoppdrag enn dem som gjaldt foretak av allmenn interesse. Finanstilsynet har ikke kontrollert om disse selskapene har andre revisjonsoppdrag som skulle vært underlagt oppdragskontroll ut fra vurderingskriteriene i selskapenes retningslinjer.

6 Innholdet i oppdragskontrollen

ISQC 1 og ISA 220 legger føringer for hva oppdragskontrollen skal omfatte. Finanstilsynet har i gjennomgangen vært særlig opptatt av at oppdragskontrolløren har vært involvert til riktig tid og at oppdragskontrollen hadde tilstrekkelig omfang.

6.1 Tidsriktig involvering av oppdragskontrollør

Ettersom oppdragskontrollen skal bidra til å sikre at oppdragsansvarlig revisor har innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som grunnlag for uttalelsen i revisjonsberetningen, skal ikke revisjonsberetningen dateres før oppdragskontrollen er ferdigstilt, jf. ISA 220 punkt 19 bokstav c).

Det må tas høyde for at oppdragskontrolløren kan avdekke svakheter i planleggingen av revisjonen som må rettes før revisjonsberetningen signeres, og at dette kan skje uten at regnskapsavleggelsen forsinkes. For å unngå et slikt tidspress, må det vurderes om oppdragskontrolløren skal bringes inn i planleggingsfasen, jf. ISQC 1 veiledningspunkt A43 og ISA 220 veiledningspunkt A24.

6.1.1 Retningslinjer

Alle revisjonsselskapene har retningslinjer som krever at oppdragskontrollen skal være gjennomført før signering av revisjonsberetningen.

De fem store revisjonsselskapene og ett av de øvrige selskapene har retningslinjer som stiller krav om tidsriktig involvering av oppdragskontrollør, herunder i planleggingsfasen.

Sju av de øvrige revisjonsselskapene mangler krav om at oppdragskontrolløren skal involveres i planleggingsfasen.

6.1.2 Stedlige tilsyn

På ett av de 15 oppdragene var revisjonsberetningen datert før oppdragskontrollen var gjennomført. Ifølge oppdragsansvarlig revisor ble ikke revisjonsberetningen overlevert klienten før oppdragskontrollen var fullført. Forholdet innebærer likevel brudd på revisorloven.

På to oppdrag, som var utført av to av de fem store revisjonsselskapene, ble oppdragskontrolløren i liten grad involvert i planleggingsfasen. Forklaringen var at ny

oppdragsansvarlig revisor ble utpekt sent, og at oppdragskontrollen derfor ikke ble satt i gang til riktig tid.

I fire oppdrag, som var utført av de øvrige revisjonsselskapene, hadde ikke oppdragskontrolløren vært involvert i planleggings- eller interimfasen av revisjonen.

6.2 Omfanget av oppdragskontrollen

Finanstilsynet har benyttet ISQC 1 punkt 37 og 38 og ISA 220 punkt 20 og 21 i vurderingen av revisjonsselskapenes retningslinjer for omfanget av oppdragskontrollen. Punktene i ISQC 1 påpeker at retningslinjene skal sikre at oppdragskontrollen omfatter:

- diskusjon med oppdragsansvarlig revisor om vesentlige forhold
- gjennomgang av regnskapet og den foreslåtte revisjonsberetningen
- gjennomgang av oppdragsdokumentasjon knyttet til vesentlige estimatposter og om denne underbygger de konklusjonene som er trukket
- vurdering av forholdet til revisorlovens uavhengighetsregler
- om det har vært gjennomført konsultasjoner i samsvar med kravene

Ifølge ISQC 1 gjelder de to siste punktene bare når revisjonsklienten er børsnotert foretak. Finanstilsynet mener at alle oppdragskontroller bør dekke dette. Uavhengighet er viktig i alle revisjonsoppdrag, uansett størrelse.

I tillegg til hensiktsmessige retningslinjer, vil bruk av sjekklister være et tiltak som bidrar til å sikre tilstrekkelig omfang av oppdragskontrollen. Sjekklister vil videre bidra til operasjonalisering av retningslinjene og til å sikre etterlevelsen av dem. Sjekklistene vil fungere som en rutinebeskrivelse og vil også kunne være et supplement til dokumentasjonen av utført oppdragskontroll.

6.2.1 Retningslinjer

Fire av de fem store revisjonsselskapene hadde retningslinjer og rutiner som i tilstrekkelig grad beskriver hva oppdragskontrollen skal dekke. Det siste av de store revisjonsselskapene har ikke retningslinjer som fastsetter at oppdragskontrolløren skal gjennomgå klientens årsregnskap. Kravet om oppdragskontrollørs gjennomgang av årsregnskapet er imidlertid tatt inn som punkt i sjekklisten, og er derfor delvis ivaretatt.

Fire av de øvrige åtte revisjonsselskapene hadde retningslinjer som var mangelfulle på ett eller flere av de punktene som standarden angir at skal dekkes i oppdragskontrollen. Ingen av de fire revisjonsselskapene reviderte børsnoterte foretak.

Tre av disse fire revisjonsselskapene hadde heller ikke utarbeidet sjekklister til bruk i oppdragskontrollen.

6.2.2 Stedlige tilsyn

Som grunnlag for gjennomgangen av oppdragene hadde Finanstilsynet laget en oversikt over forhold som Finanstilsynet mener vil være naturlig at dekkes i en oppdragskontroll, for å sikre at revisjonen er gjennomført i samsvar med revisorloven. Foruten de delene av revisjonen som skal dekkes i henhold til ISQC 1 og ISA 220, ble også revisjonsforordningen og IFACs

diskusjonsnotat³ om oppdragskontroll benyttet i utarbeidelsen av oversikten over aktuelle forhold. Oversikten er ikke uttømmende. At ikke alle punktene er dekket i en oppdragskontroll, vil heller ikke i seg selv innebære et lovbrudd. Sammen med angivelsen av praksis i de revisjonsselskapene som var omfattet av tematilsynet, mener Finanstilsynet at oversikten vil være et nyttig hjelpemiddel i bransjens videre arbeid med å styrke kvaliteten i oppdragskontrollene, særlig for mindre revisjonsselskaper.

De forhold Finanstilsynet mener bør vurderes er følgende:

Planlegging

- a. risikoer som fremgår av aksept og fortsettelsesvurderinger
- b. vurdering av særskilte risikoer
- c. revisjonsplan for vesentlige regnskapsposter og ev. konsernrevisjon
- d. uavhengighetsvurdering
- e. planlagte vesentlighetsgrenser (inkludert oppdatert vesentlighetsvurdering)

Gjennomføring og rapportering

- f. revisjonsdokumentasjonen på vesentlige revisjonsområder, herunder vesentlige regnskapsposter, poster tilknyttet særskilte risikoer og estimatposter
- g. om revisjonsdokumentasjonen underbygger konklusjonene som er uttrykt
- h. revisjonsteamets bruk av konsultasjoner
- i. fortsatt drift-vurdering
- j. korrigeret og ikke-korrigeret feilinformasjon
- k. kommunikasjon med ledelse, styre, revisjonsutvalg og tilsynsmyndigheter
- l. årsregnskap og revisjonsberetning og deres konsistens med revisjonsdokumentasjonen og konklusjonene som der er uttrykt, herunder KAM (sentrale forhold ved revisjonen)

Løpende

- m. diskusjoner mellom oppdragskontrollør og oppdragsansvarlig revisor

6.2.3 Resultat

De stedlige tilsynene viste følgende resultat for de 15 gjennomgåtte oppdragene:

a. Aksept- og fortsettelsesvurderinger

Fire oppdragskontroller dekket ikke en vurdering av aksept-/fortsettelsesvurderingene. To av disse oppdragene var i de fem store revisjonsselskapene.

b og c. Vesentlige forhold i planleggingsfasen

To oppdragskontrollører kunne ikke med sikkerhet si at særskilte risikoer, revisjonsplanen og vesentlighetsvurderingen var gjennomgått og vurdert. Dokumentasjonen av oppdragskontrollene ga heller ikke bevis for at disse vesentlige forholdene var gjennomgått eller vurdert. Svakheten gjaldt to av de øvrige revisjonsselskapene.

d. Uavhengighetsvurdering

Fire av oppdragskontrollene dekket ikke gjennomgang av revisjonsteamets uavhengighetsvurdering. Ett av disse oppdragene var utført av et de fem store revisjonsselskapene og gjaldt et børsnotert foretak.

³ IFAC (2013) Engagement Quality Control Reviews:

<https://www.ifac.org/publications-resources/engagement-quality-control-reviews-practical-considerations>

e. Vesentlighetsgrenser

I ett oppdrag hadde forutsetningene som ble lagt til grunn for beregningen av vesentlighetsgrensen, endret seg betydelig. Etter Finanstilsynets syn førte en manglende revurdering til at revisjonsberetningen er avgitt med utgangspunkt i en for høy vesentlighetsgrense. Oppdragskontrolløren har ikke tatt opp forholdet. Revisjonsoppdraget var utført av et av de fem store revisjonsselskapene og gjaldt et børsnotert foretak.

f. Revisjonsdokumentasjon

I ett oppdrag var revisjonsdokumentasjonen så svak at det ikke kunne legges til grunn at det forelå tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for sentrale og vesentlige regnskapsposter. Forholdet var ikke påpekt av oppdragskontrolløren. Oppdraget var utført av et av de øvrige revisjonsselskapene.

h. Konsultasjoner

I ett oppdrag forelå det vesentlige regnskapsmessige problemstillinger. Etter Finanstilsynets syn skulle det utvilsomt ha være gjennomført en konsultasjon som grunnlag for aksept av valgt løsning. Forholdet var ikke tatt opp av oppdragskontrolløren. Oppdraget var utført av et av de øvrige revisjonsselskapene, og revisjonsklienten var et børsnotert foretak.

k. Kommunikasjon med ledelse og styre

I ett oppdrag hadde oppdragskontrolløren gjennomgått den oppdragsansvarlige revisorens presentasjonen til ledelsen i avslutningsmøtet først etter at dette var holdt. I praksis vil dette kunne gi en for høy terskel for oppdragskontrolløren til å kreve endringer i det som ble presentert. Oppdraget var utført av et av de øvrige revisjonsselskapene, og revisjonsklienten var et børsnotert foretak.

I et annet tilfelle hadde oppdragsansvarlig revisor tatt opp vesentlige svakheter i foretakets internkontroll i sin presentasjon til klientens revisjonsutvalg. Oppdragskontrolløren har gjennomgått presentasjonen, men ikke reist spørsmål om hvorfor det ikke ble sendt nummerert brev. Revisjonsoppdraget var utført av et av de fem store revisjonsselskapene og gjaldt et børsnotert foretak.

I ett oppdrag hadde Finanstilsynet som regnskapstilsyn påpekt mangler i klientens noteinformasjon, uten at forholdet var rettet av foretaket. Revisjonsselskapets fagavdeling konkluderte også med tilsvarende mangel i årsregnskapet. Det forelå ingen vurdering fra verken oppdragsansvarlig revisor eller oppdragskontrollør på hvorfor mangelen ikke ble utbedret. Revisjonsoppdraget var utført av et av de fem store revisjonsselskapene og gjaldt et børsnotert foretak.

l. Årsregnskap

I to revisjonsoppdrag omfattet ikke oppdragskontrollen gjennomgang av årsregnskapet. Vesentlige mangler i noteinformasjonen, som ikke var fanget opp av oppdragsansvarlig revisor, ble derfor heller ikke avdekket av oppdragskontrolløren. Revisjonsoppdragene var utført av et av de øvrige revisjonsselskapene.

m. Diskusjoner mellom oppdragskontrollør og oppdragsansvarlig revisor

Hovedinntrykket er at det er større grad av faglige diskusjoner mellom revisjonsteamet og oppdragskontrollørene i de store revisjonsselskapene enn i de øvrige.

For to mindre oppdrag som var utført av de øvrige revisorene for foretak av allmenn interesse, fremsto det klart for Finanstilsynet at oppdragskontrollen var en "formalkontroll" gjennomført rett før revisjonsberetningen skulle avgis. Da har oppdragskontrollen ingen funksjon.

7 Dokumentasjon av oppdragskontrollen

Revisorloven § 5-3 pålegger oppdragsansvarlig revisor plikt til å dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført. Dokumentasjonen må være slik at det kan kontrolleres at oppdraget er gjennomført i samsvar med revisorloven. Dette innebærer at det må fremkomme av revisjonsdokumentasjonen at det er gjennomført oppdragskontroll når det er et krav om det.

Det gjelder en selvstendig dokumentasjonsplikt for oppdragskontrolløren, jf. ISA 220 punkt 25. Bestemmelsen angir at det minst må dokumenteres at:

- a) oppdragskontrollen er gjennomført i samsvar med rutinene i revisjonsforetaket
- b) oppdragskontrollen er fullført på, eller før dato for revisjonsberetningen
- c) kontrolløren ikke er kjent med forhold som tilsier at betydelige vurderinger og konklusjoner, som er lagt til grunn i revisjonen, ikke er hensiktsmessige

Som et tiltak for å sikre etterlevelsen av kravet til dokumentasjon av oppdragskontrollen, må revisjonsselskapene ha retningslinjer og rutiner for dette, jf. ISQC 1 punkt 42.

Dokumentasjon på at det er gjennomført oppdragskontroll og at oppdragskontrollen er i samsvar med krav til tidsriktighet og omfang, må kunne fremlegges for Finanstilsynet ved kontroll av at revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem oppfyller revisorloven § 5b-1.

Revisjonsforordningen stiller strengere krav til dokumentasjon av oppdragskontrollen enn det som følger av ISQC 1 og ISA 220, slik disse er nå, jf. revisjonsforordningen artikkel 8 punkt 4 og 7. Etter disse bestemmelsene omfatter dokumentasjonsplikten skriftlige og muntlige opplysninger som oppdragsansvarlig revisor har avgitt til støtte for sine vurderinger og konklusjoner, resultatene av oppdragskontrollen og vurderingene som ligger bak. Finanstilsynet legger til grunn at revisjonsselskapene ser hen til forordningens bestemmelser i det videre arbeidet med dokumentasjon av oppdragskontrollen.

7.1.1 Retningslinjer og sjekklister m.m.

Retningslinjene for oppdragskontroll i de fem store revisjonsselskapene ivaretar gjeldende dokumentasjonsplikt på en forsvarlig måte.

De to revisjonsselskapene som ikke hadde retningslinjer for oppdragskontroll, oppfylte heller ikke kravet om å ha retningslinjer for dokumentasjon av oppdragskontroll.

Det er store forskjeller i hvordan revisjonsselskapene har operasjonalisert retningslinjene for oppdragskontroll. Måten dette er gjort er ikke bare av betydning for kvaliteten i revisjonsselskapets oppdragskontroll, men også for oppdragskontrollørens oppfyllelse av dokumentasjonskravet. Bruk av sjekklister og andre typer dokumentasjonsmaler vil være tiltak som bedrer kvaliteten på oppdragskontrollen og bidrar til å oppfylle dokumentasjonsplikten som påligger oppdragskontrolløren. Dette gjelder særlig med hensyn

til at oppdragskontrollen gjennomføres i samsvar med det som følger av revisjonsselskapets rutiner og at den utføres tidsriktig, se ISA 220 punkt 25 bokstav a) og b). I tillegg til sjekklister kan oppdragskontrollørens timelister også tjene som dokumentasjon for at oppdragskontroll faktisk er utført og når arbeidet ble gjort.

Det er mer krevende å dokumentere at oppdragskontrolløren ikke er kjent med forhold som tilsier at betydelige vurderinger og konklusjoner som er lagt til grunn i revisjonen, ikke er hensiktsmessige, se ISA 220 punkt 25 bokstav c). For å kunne dokumentere dette, må det fremkomme hvilke vurderinger og konklusjoner som oppdragskontrolløren mener er betydelige i det aktuelle oppdraget, og om oppdragskontrolløren mener at disse er dekket i revisjonen. Typiske kilder til dokumentasjon av dette vil være utkast til årsregnskap med påtegninger og kommentarer fra oppdragskontrollør, oppdragskontrollørs signatur for gjennomgang av sentrale arbeidspapirer i oppdragsarkivet, samt oppdragskontrollørens notater med spørsmål som oppdragskontrollør har reist og hvordan vesentlige forhold er løst.

Særlig på dette punktet synliggjør dokumentasjonsplikten hvilke krav som stilles til oppdragskontrollørens arbeid og vurderinger. Dokumentasjonsplikten synliggjør også viktigheten av at revisjonsselskapet etablerer hensiktsmessige retningslinjer og rutiner som i praksis gir oppdragskontrolløren reell hjelp og støtte.

At oppdragskontrolløren både angir referanse til gjennomgåtte arbeidspapirer i utfylt sjekkliste og i tillegg kvitterer på selve arbeidspapiret for egen gjennomgang, vil skape oversiktighet og klarhet i dokumentasjonen.

7.1.2 Stedlige tilsyn

Manglende referanser

I revisjonsoppdrag som er utført av de fem store revisjonsselskapene, fremgikk det av dokumentasjonen hvilken del av revisjonsdokumentasjon som var gjennomgått av oppdragskontrollør. Dette gjaldt enten ved at oppdragskontrolløren signerte for gjennomgang av underliggende revisjonsdokumentasjon og/eller at det ble referert til denne dokumentasjonen i sjekklisten som ble benyttet for oppdragskontrollen.

I fire revisjonsoppdrag som ble utført av de øvrige revisjonsselskapene, forelå det ikke dokumentasjon som viste hvilke deler av revisjonsdokumentasjonen som oppdragskontrolløren hadde gjennomgått.

Årsregnskap

For tre av de 15 oppdragskontrollene fremkom det ikke av dokumentasjonen at oppdragskontrolløren hadde gjennomgått årsregnskapet. To av oppdragene var revidert av de store revisjonsselskapene og ett oppdrag av de øvrige.

Muntlig informasjon

Innholdet i samtaler, møter og øvrig kommunikasjon med revisjonsteamet, som var av betydning for oppdragskontrollørens vurderinger og konklusjoner, var i liten grad dokumentert. Dette gjaldt flere av oppdragskontrollene.

Oppdragskontrollørens vurderinger

For de fleste oppdragskontrollene fant Finanstilsynet at oppdragskontrollørens konklusjon var dokumentert, men dokumentasjonen viste ikke hvilke underliggende vurderinger som oppdragskontrolløren hadde gjort.

Oppdragskontrollørens påpekninger og revisjonsteamets respons

Gjennom Finanstilsynets samtaler med oppdragskontrollørene og de oppdragsansvarlige revisorene, fremkom det at oppdragskontrollørene på flere oppdrag hadde hatt påpekninger overfor revisjonsteamet, uten at dette var reflektert i revisjonsdokumentasjonen. Dette gjaldt også for oppdragsansvarlig revisor og revisjonsteamets respons til påpekningene.

8 Oppsummering

For noen revisjonsoppdrag krever revisorloven oppdragskontroll, det vil si at en annen revisor enn den revisjonsselskapet har utpekt som oppdragsansvarlig skal kontrollere kvaliteten i revisjonen før revisjonsberetningen signeres. At revisjonsberetningene er riktige og avgitt på et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag, er nødvendig for å opprettholde tilliten til finansiell rapportering.

Tematilsynet dekker vurdering av retningslinjene og rutinene i de 13 revisjonsselskapene som reviderer foretak av allmenn interesse, og en nærmere gjennomgang av den gjennomførte oppdragskontrollen i 15 revisjonsoppdrag utført av ni av revisjonsselskapene.

Finanstilsynet mener at de fem store revisjonsselskapene langt på vei har hensiktsmessige retningslinjer og rutiner for gjennomføring av oppdragskontrollen, og for dokumentasjon av denne. Tematilsynet viste imidlertid at to av de store revisjonsselskapene ikke gjennomførte oppdragskontrollen på flere revisjonsoppdrag for foretak av allmenn interesse, som ikke er børsnotert. Finanstilsynet mener at dette er uheldig.

De stedlige tilsynene viser at gjennomførte oppdragskontroller i de fem store revisjonsselskapene langt på vei har tilstrekkelig omfang og at oppdragskontrollen hovedsakelig skjer til riktig tid. Sammenlignet med hva Finanstilsynet har avdekket tidligere, er kvaliteten på oppdragskontrollene som blir gjennomført i de fem store revisjonsselskapene, vesentlig bedret i de senere årene.

Dokumentasjonen av oppdragskontrollørens vurderinger og underliggende informasjonsgrunnlag må imidlertid styrkes for å oppfylle kravene i revisjonsforordningen, som trer i kraft med den ny revisorloven.

Både retningslinjene og rutinene for oppdragskontroll og kvaliteten på oppdragskontrollene er svakere i de øvrige revisjonsselskapene. De mangler og svakheter som tematilsynet avdekket hos de øvrige revisjonsselskapene oppsummeres slik:

- Retningslinjene for oppdragskontroll var ikke tilpasset det konkrete revisjonsselskapet. De bidrar derfor ikke til å sikre at utnevningen av oppdragskontrolløren og at oppdragskontrollen blir gjennomført i samsvar med lovkravene.

- Det manglet rutiner for å operasjonalisere retningslinjene. Fravær av rutiner gjør at oppdragskontrolløren ikke får den hjelpen og støtten i gjennomføringen av oppdragskontrollen som etablerte rutiner gir. Gode sjekklister kunne vært til hjelp for oppdragskontrolløren, og de vil også langt på vei kunne oppfylle deler av dokumentasjonskravet. Dette hjelpemiddelet var ikke tatt i bruk.
- Det var utnevnt oppdragskontrollører som ikke hadde nødvendig kompetanse.
- Oppdragskontrollene ble ikke gjennomført i samsvar med lovkravene. Det var mangler og svakheter både i omfang, grundighet og tidsriktighet.
- Dokumentasjon for oppdragskontrollen manglet referanser til hvilken del av revisjonsdokumentasjonen som oppdragskontrolløren hadde gjennomgått.

Revisjonsselskapene som reviderer foretak av allmenn interesse, og som ikke inngår i et av de fem store revisjonsnettverkene, må iverksette tiltak som gjør at oppdragskontrollen av revisjonsoppdrag skjer i samsvar med kravene i revisorloven. Slik oppdragskontrollen blir håndtert i disse revisjonsselskapene og av den enkelte oppdragskontrolløren, blir ikke formålet med oppdragskontrollen ivaretatt. Finanstilsynet vil følge opp dette overfor de aktuelle revisjonsselskapene.

