



**FINANSTILSYNET**  
THE FINANCIAL SUPERVISORY  
AUTHORITY OF NORWAY

# Rapport etter dokumentbasert tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper

**DATO:**  
17.03.2015

**SEKSJON FOR REVISJON OG  
REGNSKAPSFØRING**

## Innhold

<b>I</b>	<b>INNLEDNING OG OPPSUMMERING</b>	<b>3</b>
<b>1.1</b>	<b>DOKUMENTBASERT TILSYN MED REVISORER OG REVISJONSSELSKAP</b>	<b>3</b>
<b>1.2</b>	<b>GJENNOMFØRING</b>	<b>3</b>
<b>1.3</b>	<b>KORT OM DE INNSAMLEDE OPPLYSNINGENE</b>	<b>3</b>
<b>1.4</b>	<b>NOEN OBSERVASJONER</b>	<b>4</b>
<b>II</b>	<b>ANSVARLIGE REVISORER</b>	<b>6</b>
<b>2.1</b>	<b>INNLEDNING</b>	<b>6</b>
<b>2.2</b>	<b>FORHOLD KNYTTET TIL YRKESUTØVELSEN</b>	<b>6</b>
2.2.1	Oppdragsansvar	6
2.2.2	Krav til etterutdanning	6
2.2.3	Revisjonsberetninger	7
2.2.4	Revisors rett og plikt til å fratre	7
2.2.5	Mistanke om straffbare handlinger hos revisjonsklient	8
<b>2.3</b>	<b>OM OPPDRAGENE</b>	<b>8</b>
2.3.1	Totalt antall revisjonsoppdrag	8
2.3.2	Oppdragsstruktur	9
2.3.3	Antall oppdrag Per revisor	9
2.3.4	Samlede inntekter fra revisjon per oppdragsansvarlig revisor	10
<b>III</b>	<b>REVISJONSFORETAK</b>	<b>11</b>
<b>3.1</b>	<b>INNLEDNING</b>	<b>11</b>
<b>3.2</b>	<b>OM REVISJONSSELSKAPER</b>	<b>11</b>
3.2.1	Styresammensetning og vedtekter	11
3.2.2	Årsverk	11
3.2.3	Oppdragsansvarlig revisors ressursinnsats	12
3.2.4	Avtale om bistand i tilfelle uforutsette hendelser	12
3.2.5	Retningslinjer og rutiner, herunder for kvalitetskontroll	12
3.2.6	Søksmål m.m.	13
<b>3.3</b>	<b>NÆRMERE OM VIRKSOMHETEN</b>	<b>13</b>
3.3.1	Eierandeler i - og samarbeid med rådgivningselskaper	13
<b>3.4</b>	<b>OMFANG AV VIRKSOMHETEN/MARKEDSANDELER</b>	<b>13</b>
3.4.1	Markedsandeler	13
3.4.2	Inntekter	14
3.4.2.1	Inntekter i revisjonsforetakene (totalt)	14
3.4.3	Revisjonshonorar og årsverk fordelt på regioner	15
<b>3.5</b>	<b>BETYDELIGE AKTØRER</b>	<b>15</b>
3.5.1	Oversikt over revisjonsklienter	15
3.5.2	Foretak av allmenn interesse	16
<b>IV</b>	<b>TILSYNSMESSIG OPPFØLGING</b>	<b>17</b>
<b>4.1</b>	<b>Gjennomføring av tilsynet</b>	<b>17</b>
<b>4.2</b>	<b>Krav til etterutdanning</b>	<b>17</b>
<b>4.3</b>	<b>Vilkår for godkjenning som revisjonsselskap</b>	<b>17</b>
<b>4.4</b>	<b>Retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll m.m</b>	<b>17</b>
<b>4.5</b>	<b>Overholdelse av egne plikter – innsending av eget regnskap og selvangivelse</b>	<b>18</b>

# I INNLEDNING OG OPPSUMMERING

## 1.1 Dokumentbasert tilsyn med revisorer og revisjonsselskap

Finanstilsynet gjennomfører hvert annet eller tredje år dokumentbasert tilsyn med revisorer og revisjonsselskap. Første gang var i 1997. Det dokumentbaserte tilsynet høsten 2014 dekker perioden 2012-2013.

Dokumentbasert tilsyn gir blant annet grunnlag for:

- kontroll av opplysninger i Revisorregisteret
- en oversikt over hvor registrerte og statsautoriserte revisorer har sin arbeidsmessige tilknytning
- en oversikt over hva slags type arbeid revisorene utfører
- et inntrykk av hvordan revisjonsvirksomheten drives innenfor utvalgte områder
- en oversikt over hvordan revisjonsbransjen er organisert
- oppfølging av lovkrav
- annet tilsynsarbeid, herunder utvelgelse for stedlige tilsyn

## 1.2 Gjennomføring

Også dette dokumentbaserte tilsynet ble gjennomført ved bruk av Altinn. Varsel om tilsynet ble sendt ut via Altinn, og lagt ut som en nyhetsmelding på Finanstilsynets nettsted den 8. september 2014. Også Revisorforeningen la ut informasjon på sitt nettsted. (Det ble ikke sendt brev til revisorene og revisjonsselskapene.)

Tidligere år har alle som har hatt godkjenning som revisor, og som derfor står i Revisorregisteret, måtte svare på spørsmålene. Denne gangen var tilsynet rettet bare mot ansvarlige revisorer, i tillegg til revisjonsselskapene. «Ansvarlige revisorer» er revisorer som har rett til å revidere årsregnskap for revisjonspliktige og til å attestere overfor offentlig myndighet. Ansvarlige revisorer har fått tildelt revisorregisternummer og har krav til blant annet etterutdanning og sikkerhetsstillelse, jf. revisorloven § 3-7,

Det var 1 644 revisorer og 559 revisjonsselskaper som var pliktige til å svare. Finanstilsynet har mottatt svar fra 1 641 revisorer og 557 revisjonsselskaper.

## 1.3 Kort om de innsamlede opplysningene

Det er benyttet ett spørreskjema for personer, som også dekker enkeltpersonforetak, og ett for revisjonsselskap. Når revisjonsvirksomheten driver i enkeltpersonforetak, er det innehaveren personlig som er valgt revisor. Når et selskap velges som revisor, skal revisjonsselskapet utpeke en oppdragsansvarlig revisor, jf. revisorloven § 2-2 annet ledd, annet punktum. "Revisjonsforetak" er benyttet som en samlebetegnelse på revisjonsselskaper og enkeltpersonforetak.

Svarene fra revisjonsselskapene gir informasjon om revisorer som er utpekt som oppdragsansvarlige revisorer. Svarene vil også omfatte opplysninger om virksomhet som utføres av andre enn revisorer.

**Del II** inneholder figurer og tabeller som inkluderer samtlige ansvarlige revisorer, uavhengig av om revisoren driver virksomhet i enkeltpersonforetak eller er tilknyttet et revisjonsselskap.

**Del III** inneholder tabeller og figurer som viser revisjonsforetakenes virksomhet (revisjonsselskaper og enkeltpersonforetak).

**Del IV** inneholder en omtale av den tilsynsmessige oppfølgingen overfor enkeltrevisorer og revisjonsselskaper.

Rapporten bygger i utgangspunktet på de svarene som er gitt. Selv om spørsmålene var søkt peresist utformet, kan det likevel være rom for ulik forståelse som igjen kan være av betydning for det statistiske grunnlaget. Der Finanstilsynet har sett at rapporterte tall må være feil, er de rettet opp eller tatt ut av grunnlaget. Rapporten inneholder bare sammenstillinger av data fra det dokumentbaserte tilsynet uten at det er foretatt noen analyser eller vurderinger.

## 1.4 Noen observasjoner

For regnskapsåret 2013 utgjorde de samlede inntektene i revisjonsforetakene 11,1 mrd. kroner mot 10 mrd. kroner i 2010.

- Av inntektene på 11,1 mrd. gjelder 6,8 mrd. kroner revisjon av årsregnskap. Sammenlignet med 2010 er dette en reduksjon på 2,1 prosent.
- De fem største revisjonsselskapenes andel av inntektene fra revisjon utgjør 67,6 prosent, mot 59,9 prosent i 2010. Markedsandelene til de fem største revisjonsselskapene er økende og utgjorde 50,6 prosent av alle revisjonsoppdrag per 31.12.2013.
- For regnskapsåret 2013 utgjorde inntektene fra revisjon av årsregnskap for klienter som ikke har revisjonsplikt og fra klienter som kan fravelge revisjon, til sammen 358 mill. kroner. Inntektene for teknisk oppsett av årsregnskap utgjorde 54 mill. kroner og inntektene fra rådgivning 55 mill. kroner fra samme gruppe klienter.
- Inntektene fra attestasjonsoppdrag og forenklet revisorkontroll av deler av årsregnskap utgjorde 108 mill., noe som er en økning på 96 mill. kroner fra 2010.
- Inntektene fra rådgivning til andre enn revisjonsklienter utgjorde 2,4 mrd. kroner, som er en økning på 0,8 mrd. kroner fra 2010.

Inntektene må ses i sammenheng med endringen i bestemmelsene om revisjonsplikt som trådte i kraft for regnskapsåret 2011. Per 31.12.2013 var det om lag 186 000 revisjonsoppdrag mot 236 000 revisjonsoppdrag per 31.12.2010.

Også antallet revisorer med oppdragsansvar er redusert. Reduksjonen fra 2010 til 2013 er på ca. 8 prosent. Gjennomsnittlig antall oppdrag for hver revisor var 133 i 2013, mot 151 i 2010.

Antallet revisorer som driver virksomhet i enkeltpersonforetak er fortsatt synkende. Per 31.12.2013 var det 129 enkeltpersonforetak som drev revisjonsvirksomhet. I 2004 var det litt

over 400 og i 2010 148. Til de 129 enkeltpersonforetakene er det knyttet 155 årsverk, hvorav 141 er knyttet til revisjon.

72 prosent av revisjonshonorarene er på under 30 000,- kroner per år. Hvor mange av disse klientene som har adgang til å fravelge revisjon, gir ikke det dokumentbaserte tilsynet svar på. Det var ingen vesentlige endringer i antall foretak som har betalt over 500 000,- kroner i revisjonshonorar.

89,5 prosent av revisjonsberetningene for regnskapsåret 2013 var normalberetninger. 8,4 prosent av revisjonsberetningene hadde presiseringer. I 2,1 prosent av beretningene har revisor konkludert med at regnskapet ikke bør fastsettes, tatt forbehold eller ikke har kunnet uttale seg om årsregnskapet.

Det dokumentbaserte tilsynet gir grunnlag for oppfølging overfor enkeltrevisorer på følgende områder:

- Manglende besvarelse av det dokumentbaserte tilsynet
- Mangler i det lovfastsatte minstekravet til etterutdanning
- Brudd på lovfastsatte vilkår for revisjonsselskap
- Nærmere kontroll av revisjonsselskapenes interne kvalitetskontrollsystemer
- Overholdelse av plikter knyttet til eget regnskap og selvangivelse.

## II ANSVARLIGE REVISORER

### 2.1 Innledning

Spørsmålene dekker blant annet:

- om revisors yrkesutøvelse
- virksomhetens omfang
- revisors etterutdanning
- revisors rådgivning
- revisjonsberetningen
- forhold rundt revisorskifte
- mistanke om straffbare handlinger hos revisjonsklienten
- erstatningskrav mot revisor og revisjonsselskaper

I rapporten er de ulike gruppene av spørsmål kommentert under følgende punkter:

- Forhold knyttet til yrkesutøvelsen, jf. punkt 2.2.
- Nærmere om oppdragene, jf. punkt 2.3.

### 2.2 Forhold knyttet til yrkesutøvelsen

#### 2.2.1 Oppdragsansvar

1 396 revisorer har svart at de var ansvarlig for revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige ved sist avlagte årsregnskap. Det dokumentbaserte tilsynet i 2011 viste at 1 518 revisorer hadde oppdragsansvar. Reduksjonen siden forrige dokumentbaserte tilsyn utgjør 8 %.

202 revisorer har svart at de var ansvarlig revisor per 31.12.2013 uten at de har oppdragsansvar (det vil si at de ikke er valgt eller utpekt som oppdragsansvarlig revisor, men at de har rettslig adgang til å påta seg ansvar for revisjon av årsregnskap m.m.) Tilsvarende tall per 31.12.2010 var 252 revisorer, som er en nedgang på 19,8 %.

Oversikt over hvordan revisorer driver revisjonsvirksomhet kan oppsummeres i følgende tabell:

**Tabell 1: Oversikt over revisorer med oppdragsansvar**

	2013	2010
Oppdragsansvarlig i revisjonsselskap	1 286*	1 388
Oppdragsansvar i enkeltpersonforetak	129*	148
Oppdragsansvar i både revisjonsselskap og enkeltpersonforetak	19	18

*\*I disse tallene inngår også de 19 revisorene som har svart at de har oppdragsansvar både i revisjonsselskap og enkeltpersonforetak.*

#### 2.2.2 Krav til etterutdanning

Revisorer som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige skal til enhver tid kunne dokumentere å ha gjennomført 105 timer etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår. Etterutdanningen skal minst omfatte 35 timer innenfor revisjon, hvorav 14 timer

innenfor etiske prinsipper, og 21 timer for hvert av fagene regnskap og skatt, jf. revisorloven § 3-7 med tilhørende forskriftsbestemmelser.

Svarene viste at 80 oppdragsansvarlige revisorer ikke oppfylte kravene til etterutdanning. Tabell 2 viser hvor mange revisorer som hadde mangelfull etterutdanning totalt og innenfor de ulike pliktige fagområdene. Tabellen er ikke summert i og med at noen kan ha mangler innenfor flere av fagområdene.

**Tabell 2: Oversikt over antall revisorer med mangelfull etterutdanning**

Mangler i etterutdanningen	2013	2010	2008	2006
Totalkravet på 105 timer	7	36	52	29
Revisjon	22	29	32	8
Regnskap	22	41	115	32
Skatt	22	51	50	14
Etikk	23	63	61	65

### 2.2.3 Revisjonsberetninger

Revisorloven stiller krav til innholdet i revisjonsberetningene, herunder hva revisor skal ta inn i denne dersom nærmere angitte forhold foreligger, jf. revisorloven § 5-6.

**Tabell 3: Oversikt over revisjonsberetninger**

Revisjonsberetninger	2013 (antall)	2013 i %	2010 i %	2008 i %	2006 i %
Normalberetninger	158 376	89,5	85,4	81,3	82,8
Beretninger med modifisert konklusjon:					
-herav med negativ konklusjon	687	0,4	0,4	1,2	0,9
-herav med forbehold	1 761	1,0	1,6	2,1	2,2
-herav med konklusjon hvor revisor ikke kan uttale seg om regnskapet	1 235	0,7	0,6		
Beretninger med peresisering	14 821	8,4	12,0	15,4	14,1
Sum revisjonsberetninger	176 880	100 %	100 %	100 %	100 %

Av ovennevnte beretninger var 9 059 avgitt etter fristen for fastsettelse av årsregnskap, dvs. mer enn seks måneder etter utgangen av hvert regnskapsår som er fristen i regnskapsloven § 3-1 første ledd. Dette utgjør 5,1 % av avgitte beretninger. Tallene som ble innhentet i 2011 fra regnskapsåret 2010 viste at 6,5 % av revisjonsberetningene var avgitt etter lovens frist.

I det siste dokumentbaserte tilsynet ble det stilt spørsmål om grunnen til forsinkelsene. 97,5 % har svart at forsinkelsene i 2013 skyldes forhold hos revisjonsklienten.

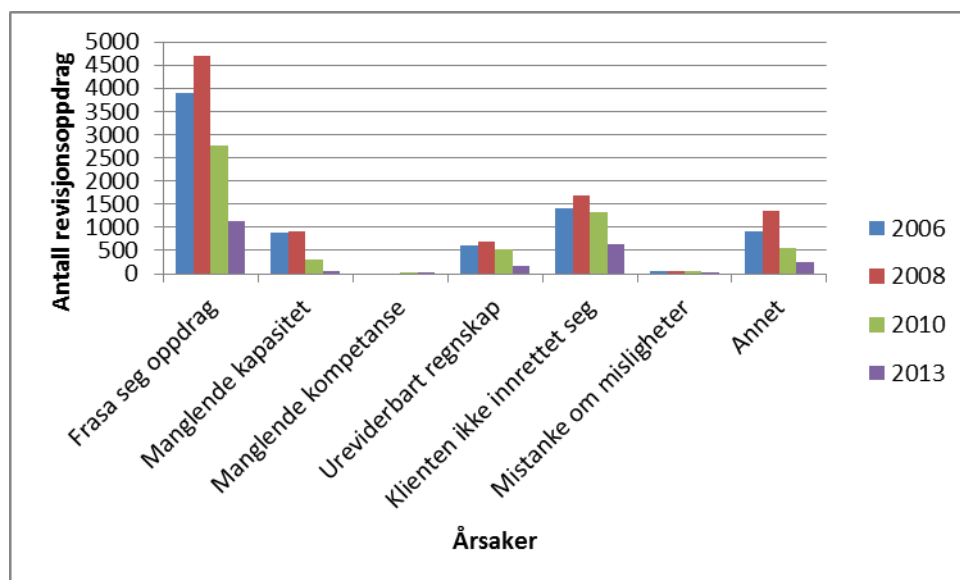
### 2.2.4 Revisors rett og plikt til å fratse

Revisor har plikt til uten ugrunnet opphold å si fra seg oppdraget når det under arbeidet avdekkes og påpekes vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene, jf. revisorloven § 7-1. Før en ny revisor påtar seg oppdraget, skal den nye revisoren be om en uttalelse fra den tidligere revisoren om det foreligger forhold som tilsier at han eller hun ikke



bør påta seg oppdraget, jf. revisorloven § 7-2 første ledd. Formålet med bestemmelsene er å hindre at næringsdrivende kan fortsette virksomhet som ikke drives i samsvar med lovgivningen. Dette er et viktig element i revisjonsinstituttet. Finanstilsynet gjennomførte derfor et tematisyn i 2010 rettet mot aksept- og fortsettelsesvurderinger. Rapporten er publisert på Finanstilsynets nettsted.

**Figur 1: Antall revisjonsoppdrag der revisor har sagt fra seg oppdraget**



Av totalt 1 130 oppdrag der revisor har sagt fra seg oppdraget i 2013, er det 66 oppdrag som er blitt overtatt av annen revisor uten at forrige revisor ble forespurt.

## 2.2.5 Mistanke om straffbare handlinger hos revisjonsklient

Revisorer er omfattet av lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering, herunder plikt til å gjøre nærmere undersøkelser og å rapportere til Økokrim. Svarene fra revisjonsforetakene viser at det for regnskapsårene 2012 og 2013, er 190 tilfeller der revisorene har foretatt nærmere undersøkelser fordi det har vært grunn til å tro at en transaksjon kan ha tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller til terrorfinansiering, jf. hvitvaskingsloven § 7 første ledd. 94 av disse er rapportert til Økokrim.

Det er to revisorer har oppgitt at de har underretter politiet om revisjonsklient som har begått straffbar handling, jf. revisorloven § 6-1 fjerde ledd, andre punktum. I tidligere dokumentbaserte tilsyn er det ingen som har svart at de har underrettet politiet etter denne bestemmelsen.

## 2.3 Om oppdragene

### 2.3.1 Totalt antall revisjonsoppdrag

Svarene viser at det til sammen var 186 323 revisjonsoppdrag per 31.12.2013. Dette er en nedgang på 49 842 sammenlignet med 2010.

I følge pressemelding fra Brønnøysundregistrene 7. januar 2015, var det ca. 112 325 aksjeselskap som hadde benyttet seg av muligheten til å fravelge revisjon.



## 2.3.2 Oppdragsstruktur

Tabell 4: Oversikt over antall revisjonsoppdrag fordelt på intervaller av revisjonshonorar i kroner

Revisjonshonorar	Per 31.12.2013	Per 31.12.2010	Per 31.12.2008	Endring i % 2010- 2013	Endring i % 2008 - 2010
< 30 000	130 241	184 101	185 661	-29,3 %	- 0,8 %
30 000 – 99 999	41 819	41 773	37 517	0,1 %	11,3 %
100 000 – 499 999	7 688	7 422	6 638	3,6 %	11,8 %
500 000- 999 999	580	582	572	-0,3 %	1,7 %
> 1 mill	313	330	336	-5,2 %	- 1,8 %
Sum *	180 641	234 208	230 724	-22,9 %	1,5 %

\*Summen av oppdrag stemmer ikke med sum revisjonsberetninger, jf. rapportens punkt 2.2.4. Finanstilsynet antar at dette skyldes unøyaktige svar.

## 2.3.3 Antall oppdrag per revisor

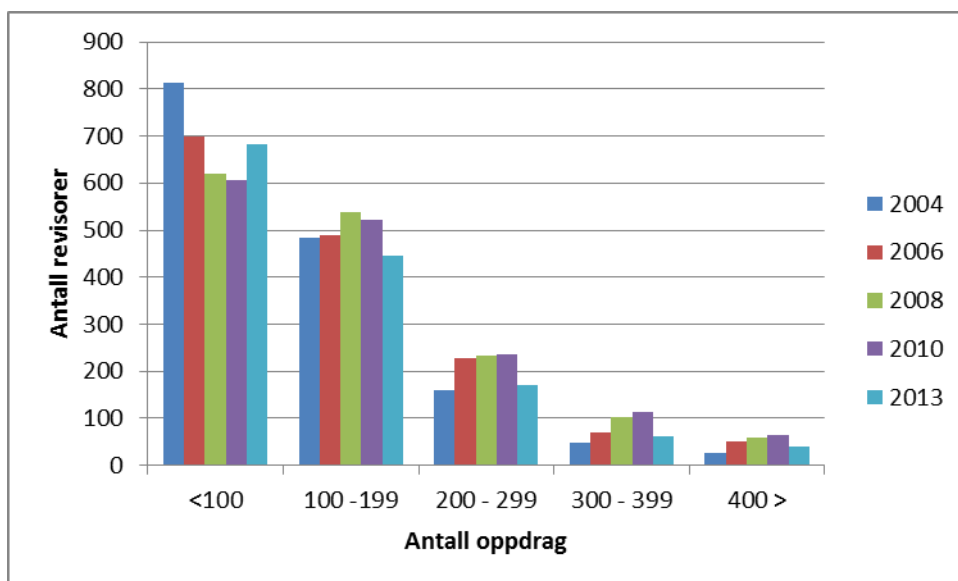
Å ha ansvaret for mange revisjonsoppdrag kan representere en risiko knyttet til revisjonskvaliteten. Dette er nærmere omtalt i rapporten etter Finanstilsynets tematilsyn i 2009, som var rettet mot innholdet i oppdragsansvaret. Tematilsynsrapporten er publisert på Finanstilsynets nettsted.

For å kunne følge dette nærmere, inneholder de dokumentbaserte tilsynene spørsmål om antallet oppdrag hver enkelt revisor er ansvarlig for.

Tabell 5: Gjennomsnittlig antall oppdrag per revisor

År	Gjennomsnittlig antall oppdrag
Per 31.12.2013	133
Per 31.12.2010	151
Per 31.12.2008	149
Per 31.12.2006	137
Per 31.12.2004	113

**Figur 2: Oversikt over antall revisorer fordelt på intervaller av antall oppdrag**

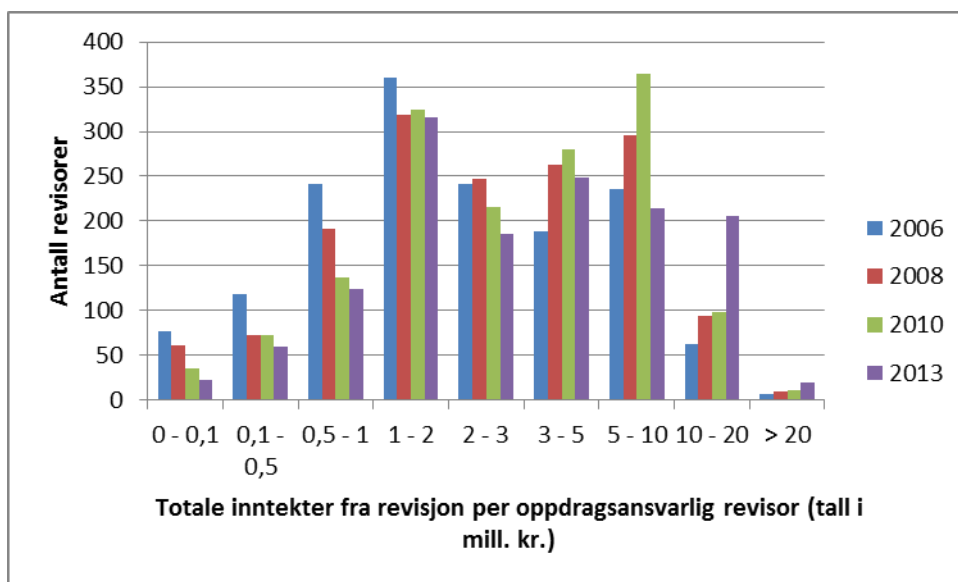


39 revisorer har svart at de har mer enn 400 revisjonsoppdrag. Av disse har 11 revisorer flere enn 500 oppdrag og 4 av disse har mer enn 600 oppdrag. De 4 revisorene hadde til sammen 3 142 oppdrag og 92 % av disse oppdragene var revisjonshonoraret lavere enn kr. 30 000,-.

### 2.3.4 Samlede inntekter fra revisjon per oppdragsansvarlig revisor

Figur 3 viser antall revisorer innenfor ulike inntektssintervaller:

**Figur 3: Oversikt over antall revisorer per inntektsintervall**



## III REVISJONSFORETAK

### 3.1 Innledning

I rapporten benyttes begrepet «revisjonsforetak» som et samlebegrep på revisjonsselskaper og enkeltpersonforetak som driver revisjonsvirksomhet. Der det er angitt at informasjonen gjelder for revisjonsselskaper, er ikke virksomhet i enkeltpersonforetak tatt med.

Det er totalt 557 revisjonsselskaper som har svart på det dokumentbaserte tilsynet. Av disse har 93 oppgitt at revisjonsselskapet er et holdingselskap uten revisjonsklienter.

### 3.2 Om revisjonsselskaper

#### 3.2.1 Styresammensetning og vedtekter

Et revisjonsselskap skal være organisert som ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Styret i et revisjonsselskap skal ha et flertall av godkjente revisorer. Videre skal det fremgå av vedtektene eller av selskapsavtale at godkjente revisorer eller revisjonsselskaper skal inneha mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ, jf. revisorloven § 3-5. Det ble stilt spørsmål om etterlevelsen av disse kravene.

Totalt 76 revisjonsselskaper har svart at det ikke tilfredsstiller kravene til å være godkjent revisjonsselskap.

#### 3.2.2 Årsverk

Tabell 6 viser utviklingen i antall årsverk som revisjonsselskapene sysselsetter.

Tabell 6: Årsverk i revisjonsselskaper

Årsverk	2013	2010	2008	2006
Årsverk som oppdragsansvarlige revisorer har benyttet til revisjon	985	1162	1 377*	1 271*
Årsverk som oppdragsansvarlige revisorer har benyttet til regnskapsførervirksomhet	40	14	-	-
Årsverk som oppdragsansvarlige revisorer har benyttet til annet, inkl. rådgivning.	303	211	-	-
Antall årsverk for ansatte tilknyttet revisjon (ikke oppdragsansvarlige) som er:				
- Statsautorisert revisor	691	645	683	646
- Registrert revisor	724	885	892	896
- Annen høyere utdanning	1 825	1817	2 162	1 605
- Andre, inkl. administrasjon	171	395	656	485
Antall årsverk tilknyttet annet enn revisjonsvirksomhet (ikke oppdragsansvarlige)	2 221	1 532	1 033	717
Antall årsverk benyttet til regnskapsførervirksomhet (ikke oppdragsansvarlige)	162	51	-	-
<b>Sum årsverk</b>	<b>7 122</b>	<b>6 712</b>	<b>6 803</b>	<b>5620</b>

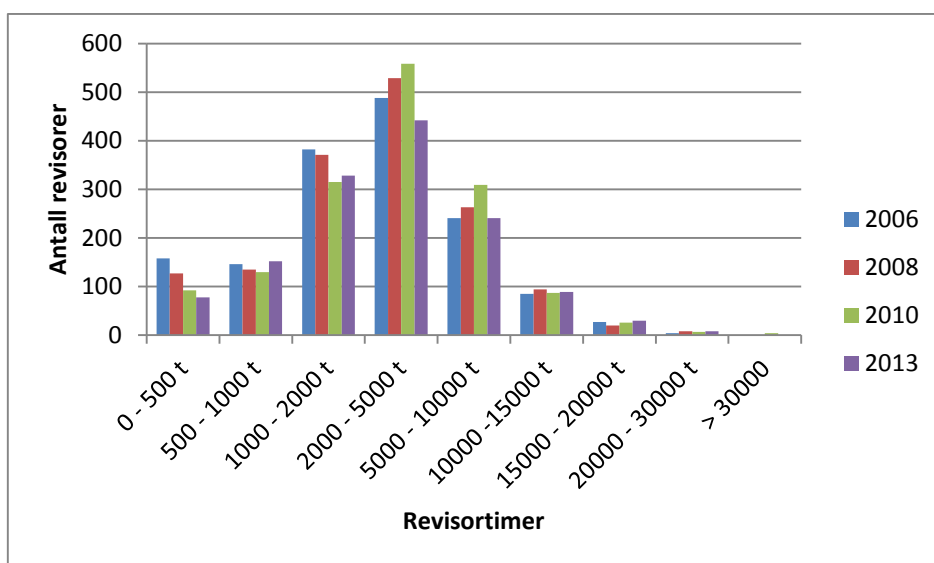
\*Tallene representerer sum årsverk for oppdragsansvarlige revisorer. I 2008 og 2006 ble det ikke stilt spørsmål om oppdragsansvarlig revisors årsverk knyttet til regnskapsføring og rådgivning.

I de 129 enkeltpersonforetakene som driver revisjonsvirksomhet er det 155 årsverk. Av disse er 131 årsverk knyttet til revisjon. Tilsvarende tall for 2010 var 208 årsverk, der 158 årsverk var knyttet til revisjon.

### 3.2.3 Oppdragsansvarlig revisors ressursinnsats

Revisjonsselskapene har oppgitt at sum årsverk for oppdragsansvarlige revisorer er 1 328. Tilsvarende tall fra 2010, 2008 og 2006 var henholdsvis 1 387, 1 377 og 1 271 årsverk. Figur 4 viser utviklingen i antall revisjonstimer (i intervaller) de oppdragsansvarlige revisorene "administrerte" som ledd i sitt revisjonsarbeid. Med "å administrere" menes her summen av alle timer som er generert på alle oppdrag til hver enkelt oppdragsansvarlig revisor.

Figur 4: Oppdragsansvarlige revisorer "administrasjon" av revisjonstimer



### 3.2.4 Avtale om bistand i tilfelle uforutsette hendelser

Etter Finanstilsynets syn er det en sårbarhetsrisiko knyttet til revisjonsforetak der det bare er én revisor som har adgang til å påta seg revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige.

Uforutsette hendelser kan gjøre at klientenes interesser ikke blir ivaretatt på en forsvarlig måte. Finanstilsynet har derfor søkt å kartlegge om revisjonsforetak har inngått samarbeidsavtaler som kan redusere denne risikoen.

Av totalt 219 selskaper som har svart at de bare har en revisor som kan ha oppdragsansvar, er det 34,2 % av disse selskapene som ikke har inngått en slik samarbeidsavtale. Av de 129 revisorene som driver sin virksomhet i enkeltpersonforetak, er det 30,2 % som har svart at de ikke har inngått en avtale om bistand.

### 3.2.5 Retningslinjer og rutiner, herunder for kvalitetskontroll

Fra 1. januar 2009 ble alle selskaper som er underlagt tilsyn fra Finanstilsynet underlagt forskrift om risikostyring og internkontroll, med unntak av revisjonsselskaper. For revisjonsselskaper gjelder kravet i revisorloven § 5b-1 om å etablere forsvarlige systemer for intern kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten. Den bransjefastsatte standarden for intern kvalitetskontroll (ISQC 1) utfyller langt på vei dette lovkravet. At interne kontrollsystemer er

etablert og følges opp er viktig for å sikre revisjonskvalitet. Finanstilsynet gjennomførte derfor et tematisyn i 2014 rettet mot revisjonsselskapenes overvåking av sin interne kvalitetskontroll. Tematisynsrapporten er publisert på Finanstilsynets nettsted.

I det dokumentbaserte tilsynet i 2014 har 2 av 415 revisjonsselskaper, som var i virksomhet i 2013, svart at de ikke har etablert kvalitetskontrollsystemer for revisjonsselskaper i samsvar med ISQC 1. 3 revisjonsselskaper har svart at selskapet ikke har etablert systemer for kvalitetskontroll av hvert enkelt oppdrag i samsvar med kravene i ISA 220.

Alle revisjonsselskaper har svart at de har etablert rutiner som sikrer oppfyllelse av lovkravet om sikkerhetsstillelse og etterutdanning for alle de utpeker som oppdragsansvarlige revisorer. Ansvar for å stille sikkerhet og å gjennomføre etterutdanning, påhviler den enkelte ansvarlige revisor. Revisjonsselskapet må påse at de som utpekes som oppdragsansvarlige oppfyller lovkravene som gjelder for ansvarlige revisorer.

### **3.2.6 Søksmål m.m.**

26 revisjonsselskaper har oppgitt at det ble rettet ett eller flere erstatningskrav mot revisjonsselskapet i løpet av 2012 eller 2013. Disse revisjonsselskapene har oppgitt at det til sammen er 34 erstatningskrav knyttet til revisjonsutførelsen og som har resultert i utbetalinger. 4 av utbetalingene har sitt grunnlag i en rettskraftig dom. 29 av utbetalingene har vært til revisjonsklienter og 5 utbetalinger har vært til andre enn revisjonsklienter. Samlet utbetalt erstatningsbeløp i perioden 2012 – 2013 er kr. 35,2 mill.

## **3.3 Nærmere om virksomheten**

### **3.3.1 Eierandeler i - og samarbeid med rådgivningselskaper**

41 revisjonsselskaper har opplyst å ha eierandel i foretak som utfører rådgivningstjenester eller andre tjenester til revisjonsklienter. I de dokumentbaserte tilsynene som ble gjennomført i 2011, 2009, 2007 og 2005 var det henholdsvis 77, 67, 52 og 20 revisjonsselskaper som opplyste å ha eierandel i slike selskaper.

19 revisjonsselskaper har svart at de har et samarbeid med noen som utfører rådgivningstjenester eller andre tjenester til revisjonsklienter. I de dokumentbaserte tilsynene som ble gjennomført i 2011, 2009, 2007 og 2005 var det henholdsvis 30, 22, 19 og 27 som svarte at de hadde et slikt samarbeid.

## **3.4 Omfang av virksomheten/markedsandeler**

### **3.4.1 Markedsandeler**

Svarene viser at 179 430 foretak har valgt et revisjonsselskap som revisor, dvs. 96,3 %. De øvrige foretakene har valgt en revisor som driver i enkeltpersonforetak.

De fem største revisjonsselskapene har til sammen 90 763 revisjonsoppdrag per 31.12.2013, tilsvarende 50,6 % av alle revisjonsoppdrag. I det dokumentbaserte tilsynet i 2011 opplyste de samme fem revisjonsselskapene å ha 105 567 revisjonsoppdrag per 31.12.2010. Dette tilsvarte 46,9 % av alle revisjonsoppdrag.

Total inntekt fra revisjon av årsregnskap fordeler seg mellom de fem største revisjonsselskapene og øvrige revisjonsselskaper som vist i tabell 7 nedenfor:

**Tabell 7: Oversikt over markedsandeler, tall i hele kr. 1000**

Tekst	2013	2013 i %	2010	2010 i %
Totale revisjonsinntekter	6 785 405		6 933 346	
Herav revisjonsselskap	6 596 095	97,2 %	6 704 346	96,7 %
Herav de fem største revisjonsselskapene	4 587 905	67,6 %	4 151 019	59,9 %

*Inntekter fra teknisk oppsett av årsregnskap er inkludert i revisjonsinntektene. Det vises til rapportens punkt 3.4.2 og 3.5.*

### 3.4.2 Inntekter

#### 3.4.2.1 Inntekter i revisjonsforetakene (totalt)

Samlede inntekter for regnskapsåret 2013 og 2010 er vist i tabell 8:

**Tabell 8: Oversikt over samlede inntekter, tall i hele kr. 1000**

Inntektskategori	Selskaper		Enkeltpersonforetak	
	2013	2010	2013	2010
Revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige klienter	5 742 989	5 756 775	156 982	229 000
Revisjon av årsregnskap for klienter som ikke har revisjonsplikt og/eller kan fravelge revisjon	357 677	270 015	32 328	-
Teknisk oppsett av årsregnskap for revisjonspliktige klienter	441 664	635 700	-	-
Teknisk oppsett av årsregnskap for klienter som ikke har revisjonsplikt og/eller kan fravelge revisjon	53 765	41 856	-	-
Rådgivning til revisjonsklienter	968 550	736 685	-	-
Teknisk oppsett av ligningsoppgaver til revisjonsklienter	339 458	470 766	-	-
Rådgivning til revisjonsklienter som ikke har revisjonsplikt og/eller kan fravelge revisjon	55 033	18 622	-	-
Teknisk oppsett av ligningsoppgaver til revisjonsklienter som ikke har revisjonsplikt og/eller kan fravelge revisjon	35 441	35 177	-	-
Attestasjonsoppdrag og/eller forenklet revisorkontroll av deler av årsregnskap	108 451	12 480	-	-
Rådgivning	2 357 477	1 623 797	-	-
Regnskapsføringstjenester	327 746	56 090	-	-
Annen inntekt	155 729	117 705	-	-
<b>Sum inntekter i revisjonsbransjen</b>	<b>10 913 980</b>	<b>9 775 668</b>	<b>189 310</b>	<b>229 000</b>

Tabell 8 viser at revisjonsselskapene hadde inntekter på ca. kr. 10,9 milliarder for regnskapsåret 2013. I tillegg har innehavere av enkeltpersonforetak oppgitt en samlet inntekt på ca. kr. 189 mill.

### 3.4.3 Revisjonshonorar og årsverk fordelt på regioner

Tabell 9: Regionvis oversikt over revisjonshonorar og årsverk fra revisjonsselskaper, tall i hele kr. 1 000.

Landsdel	Inntekter fra revisjon 2013	Årsverk revisjon 2013	Inntekter/årsverk 2013	Inntekter fra revisjon 2010	Årsverk revisjon 2010	Inntekter/årsverk 2010
Nord-Norge	124 895	122,0	1 023,7	143 519	132,3	1 084,8
Midt-Norge	165 643	153,5	1 079,1	231 400	220,6	1 048,9
Vestlandet	331 784	289,0	1 148,0	261 202	211,3	1 236,2
Agder og Telemark	143 067	128,2	1 116,0	178 356	178,1	1 001,4
Østlandet	330 026	317,8	1 038,4	563 502	474,1	1 188,6
Oslo og Akershus eks "Big-5"*	697 138	679,2	1 026,4	1 464 489	1 184,4	1 236,5
Big 5*	4 336 772	2 776,1	1 562,2	3 226 159	2 881,3	1 165,4
<b>Sum</b>	<b>6 129 325</b>	<b>4 465,8</b>	<b>1 375,5</b>	<b>6 068 627</b>	<b>5282,1</b>	<b>1 173,4</b>

De fem største revisjonsselskapene, "Big-5", har alle hovedkontor i Oslo. Disse er derfor trukket ut fra regionen Oslo-Akershus og presentert på egen linje i tabellen. Fylkene er fordelt i regioner som følger: Finnmark, Troms og Nordland er Nord-Norge, Nord- og Sør Trøndelag og Møre og Romsdal er Midt-Norge, Sogn og Fjordane, Hordaland og Rogaland Vestlandet, Vestfold, Østfold, Buskerud, Hedmark og Oppland er Østlandet.

\*I tallene fra 2010 var BDO AS i tabellen ikke tatt med som ett av de store revisjonsselskapene.

## 3.5 Betydelige aktører

### 3.5.1 Oversikt over revisjonsklienter

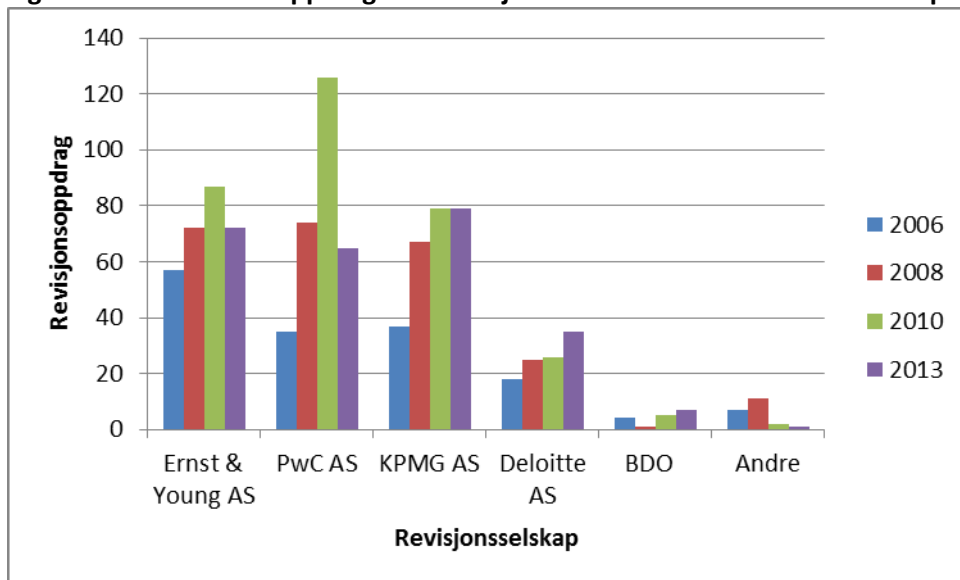
Tabell 10: Oversikt over antall klienter

Foretak	Antall klienter 2013	Antall klienter 2010	Antall klienter 2008	Antall klienter 2006
Ernst & Young	18 079	20 871	19 722	19 250
PwC	15 782	19 649	20 370	14 936
Deloitte	14 708	14 529	13135	10 500
KPMG	9 194	12 570	9 244	7 665
BDO	33 000	37 948	22 175	22 046
<b>Sum klienter</b>	<b>90 763</b>	<b>105 567</b>	<b>84 646</b>	<b>74 397</b>



Figur 5 nedenfor viser hvordan oppdrag med revisjonshonorar på over kr. 1. mill fordelte seg på de fem største revisjonsselskapene.

**Figur 5: Oversikt over oppdrag med revisjonshonorar over kr. 1 mill. fordelt på selskaper**



### 3.5.2 Foretak av allmenn interesse

I henhold til revisorloven § 5a-1 er foretak av allmenn interesse definert som:

- foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land
- bank eller annen kredittinstitusjon
- forsikringsselskap

I Finanstilsynets konsesjonsregister er 426 foretak definert som foretak av allmenn interesse. Revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse er underlagt særlige plikter, jf. revisorloven kapittel 5a. Slike foretak blir i hovedsak revidert av de fem største revisjonsselskapene. Tabell 14 nedenfor viser den antallsmessige fordelingen av foretak av allmenn interesse blant de fem største revisjonsselskapene.

**Tabell 11: Valgt revisor for foretak av allmenn interesse**

Revisjonsselskap	Antall foretak av allmenn interesse per 1.1.2015*	Antall foretak av allmenn interesse per 1.8.2011
Ernst & Young	111	116
PwC	101	107
Deloitte	58	57
KPMG	68	65
BDO	50	33
Øvrige revisjonsselskaper	27	46
<b>Sum</b>	<b>415</b>	<b>424</b>

\* Tallene er ikke fra det dokumentbaserte tilsynet

## **IV TILSYNSMESSIG OPPFØLGING**

### **4.1 Gjennomføring av tilsynet**

Manglende besvarelse av det dokumentbaserte tilsynet gir grunnlag for vedtak om tilbakekall av godkjenning som revisjonsselskap eller revisor. Av 1644 rapporteringspliktige revisorer var det 4 som ikke rapporterte. Disse ble etter søknad innvilget fritak. Av 559 rapporteringspliktige selskaper var det 2 som ikke rapporterte. Disse to selskapene har slettet godkjenningen i Revisorregisteret.

### **4.2 Krav til etterutdanning**

Som det fremgår av rapportens punkt 2.2.2 er det flere revisorer som ikke oppfyller de lovfastsatte minstekravene til etterutdanning. Oppfylging av etterutdanningskravet er et vilkår for å stå oppført i Revisorregisteret som ansvarlig revisor med revisorregisternummer, uansett om de faktisk har oppdragsansvar. Av de som har svart at de ikke oppfyller etterutdanningskravet er det 4 som har svart at de har oppdragsansvar og 32 som har svart at de ikke har det. Finanstilsynet har fulgt opp lovbruddet overfor den enkelte. Noen har i ettertid dokumentert at de likevel oppfyller etterutdanningskravet, noen har valgt å slette revisorregisternummeret, og de øvrige ble varslet om vedtak om tilbakekall av revisorregisternummer i januar 2015.

Vesentlige mangler i antall kurstimer i forhold til totalkravet på 105 timer, eller vesentlige mangler i etterutdanningen innen de pliktige fagområdene, gir grunnlag for vedtak om tilbakekall av godkjenning som revisor, ikke bare revisorregisternummeret.

### **4.3 Vilkår for godkjenning som revisjonsselskap**

Det vises til rapportens punkt 3.2.1 der det fremgår at en del revisjonsselskaper har svart at de ikke oppfyller vilkårene for godkjenning som revisjonsselskap. Finanstilsynet vil følge opp det enkelte revisjonsselskap for å få avklart om forholdet er brakt i orden.

### **4.4 Retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll m.m**

Det vises til rapportens punkt 3.2.5 der det fremgår at noen revisjonsselskaper ikke har etablert tilfredsstillende rutiner. Finanstilsynet vil følge opp de revisjonsselskaper som har svart at de ikke har tilfredsstillende rutiner på følgende områder:

- Selskapet har ikke etablert kvalitetskontrollsystemer for revisjonsselskaper i samsvar med kravene i ISQC 1.
- Selskapet har ikke etablert systemer for kvalitetskontroll av hvert enkelt oppdrag i samsvar med kravene i ISA 220.

I tillegg vil Finanstilsynet innhente rutinene fra et utvalg av de revisjonsselskaper som har svart at de har tilfredsstillende rutiner. Hensikten er å kontrollere at selskapene faktisk har etablert tilfredsstillende rutiner og om selskapene har gitt korrekte opplysninger til Finanstilsynet.

## **4.5 Overholdelse av egne plikter – innsending av eget regnskap og selvangivelse**

Det er noen få revisjonsselskap og revisorer som er innehaver av enkeltpersonforetak som har opplyst at de ikke har levert eget årsregnskap og egen selvangivelse rettidig, og/eller er ilagt forsinkelsesgebyr eller tilleggsskatt.

Gjentatte mangler i pliktene knyttet til eget regnskap eller egen selvangivelse kan medføre tilbakekall av godkjenning som revisor eller revisjonsselskap. Finanstilsynet vil følge opp dette overfor disse revisorene og revisjonsselskapene.

