

mentor

nr. 4 2008

I denne utgaven

22

Økt ansvar for ledelsen og styret i forhold til misligheter og korrupsjon

42

Prosjektledelse – en profesjon?

46

IFRS8 – Segmentinformasjon gjennom ledelsens øyne og mer...



Tema: Internkontroll

Halvårsrapportering for børsnoterte selskaper, risikostyring, misligheter og korrupsjon, fremtidens internrevisjon, god internkontroll

Styring og kontroll i Helse Vest RHF 16

Ansvarlig utgiver:

PricewaterhouseCoopers

Mentor publiseres fem ganger i året.

Opplag: 11 000

ISSN: 1501-8474

Redaksjonell tilrettelegging og grafisk produksjon

PricewaterhouseCoopers

Trykk

Oslo Forlagstrykkeri

Distribusjon

Gratis magasin for kunder og utvalgte kundegrupper av PricewaterhouseCoopers

Abonnement

For adresseforandring eller abonnement, kontakt oss på PwC-news@no.pwc.com

Redaksjonen

Ansvarlig redaktør

Jens-Erik Huneide, partner revisjon, jens-erik.huneide@no.pwc.com

I redaksjonen

Helene Raa Bamrud, partner rådgivning, helene.raa@no.pwc.com

Lars Helge Aasen, partner skatt/avgift, lars.helge.aasen@no.pwc.com

Stine Bryn Sverdrup, advokatfullmektig, stine.bryn.sverdrup@no.pwc.com

Rita Granlund, partner revisjon, rita.granlund@no.pwc.com

Anders Ellefsen, partner revisjon, anders.ellefsen@no.pwc.com

Hilde Udnæs, Marketing & Comm. manager, hilde.merete.udnaes@no.pwc.com

Bidragstere

Øistein Jensen, Knut Olav Berg, Kjersti Lothe, Jonas Gaudernack, Jan Erik Gran Olsen, Lars Angermo, Karl-Ludvig Mauland, Eli Moe-Helgesen, Petra Liset, Endre Fosen, Eivind Berger-Lorentzen, Lori Wheeler Næss, Jan Brandt, Morten Beck, Øystein Andal, Morten Rasmussen, Stine Bryn Sverdrup

Foto

Forsidefoto: Bård Gudim

Espen Tollefsen, Mark Cabot, Tommy Normann, Hanne Hestangen, Scanpix Creative, GV-Press

For tidligere utgaver av Mentor i nedlastbar pdf-utgave, se Publikasjoner på www.pwc.no.

PricewaterhouseCoopers er verdens største nettverk av revisorer, advokater og rådgivere, og leverer et bredt spekter av profesjonelle tjenester gjennom 154 000 medarbeidere i 153 land. Dette drar vi stor nytte av ved våre kontorer i Norge. Med over 1 200 ansatte ved 35 kontorer, er vi i dag en av landets ledende leverandører av tjenester innen revisjon og rådgivning. www.pwc.no

© 2008 PricewaterhouseCoopers.

PricewaterhouseCoopers-navnet refererer til individuelle medlemsfirmaer tilknyttet den verdensomspennende PricewaterhouseCoopers-organisasjonen.

Innholdet i denne informasjonen er kun for generell veiledning. Enhver situasjon er unik, og PricewaterhouseCoopers kan derfor ikke ta ansvar for eventuelle beslutninger som baseres på innholdet. Vennligst ta kontakt med våre revisorer, advokater og/eller rådgivere dersom du har spørsmål om innholdet.

Finanskrise og regulatoriske endringer

Foto: Tommy Normann



Det er vonde tider i finansmarkedene og mange lys blinker rødt. Det høres høylytte rop om at "noen burde gjort noe" og pekefingeren rettes mot styrende myndigheter. Det kreves mer regulering, mer risikostyring, mer kontroll og mer ansvarliggjøring. Essensen er at regulering og kontroll antas å skape verdier gjennom å redusere risiko; svingninger reduseres og kriser forhindres. Pussig nok sammenfaller finanskrisen med at EUs nye direktiver for risikostyring og kontroll trer i kraft. Vi tar i dette Mentor nummeret for oss regelendringene, hvordan man kan tilpasse seg og hvordan dette kan bidra til verdiskaping i foretakene.

En rekke nye EU-direktiv setter nå strengere krav til styre og ledelse i forhold til oppfølging av risikostyring og internkontroll. EU krever at styret i foretak av allmenn interesse skal etablere et revisjonsutvalg som blant annet overvåker virksomhetens generelle risikostyring og kontroll. Overvåkingen skal også omfatte regnskapsprosessen og eventuelle internrevisjon. Videre skal styret i børsnoterte selskap avgjøre en redegjørelse om foretaksstyring, herunder hovedelementene i risikostyrings- og kontrollsystemene knyttet til finansiell rapportering. Det er ikke utenkelig at regelendringene også hever listen for hva som forventes av styre og ledelse i vanlige norske selskap. Dette fordi lovendringene, i henhold til høringsutkastene, i stor grad beskrives som presiseringer, altså ikke utvidelser, av krav som allerede foreligger gjennom aksjelovgivningens regler om styrets tilsynsansvar. Mentor drøfter regelendringene (s. 6) i lys av foreliggende krav i aksjelovgivning/NUES og kommer med konkrete praktiske forslag til hvordan man kan tilpasse seg regelverket.

Det er videre kommet nye regler for børsnoterte selskapers halvårsrapportering (s.12). Denne skal bestå av halvårsregnskap, en halvårsberetning som blant annet omtaler risiko og usikkerhetsfaktorer, samt en erklæring avgitt av styret og daglig leder. De regulatoriske endringene medfører også et økt styreansvar i

forhold til å forebygge og avdekke økonomiske misligheter (s. 23). I sum er det derfor liten tvil om at styret står overfor økte krav til risikostyring og kontrollovervåking. Internrevisjon kan være et virkemiddel for å møte det økte ansvaret. Mentor presenterer derfor resultatene av en undersøkelse om fremtidens internrevisjon (s. 27). Hovedkonklusjonen er at internrevisjonens rolle er i ferd med å endres fra å fokusere på kontrolltesting til å handle mer om å bidra konstruktivt til selskapets risikostyring. Undersøkelsen viser også hva som bør gjøres for å lykkes i en slik fokusendring.

I tillegg til en gjennomgang av regelendringer velger Mentor å fremheve tre eksempler på gode praktiske tilnærminger til hvordan man kan møte utfordringene i de regulatoriske endringene. Forhåpentligvis kan dette være til inspirasjon for våre lesere.

Helse Vest (s. 16) er, som de øvrige helseforetakene, en ung organisasjon med store ansvarsområder. Forholdet til en lang rekke tilsynsmyndigheter gjør at gode systemer for internkontroll og rapportering er av avgjørende betydning for klare å etterleve de mange krav som er sentrale i styringen av foretaket.

Yara International (s. 31) jobber kontinuerlig med videreutvikling av virksomhetens styring og internkontroll. I et intervju med lederen av Yara's internrevisjon får vi innsikt i hvordan de

har bygget opp denne funksjonen, samt et innblikk i hvilke tanker som gjøres om fremtidens internrevisjon.

Telenor (s. 34) har på sin side valgt å videreføre de strenge amerikanske kravene til internkontroll som følger av Sarbanes-Oxley Act 404, til tross for at selskapet ikke lenger er notert på Nasdaq. Bakgrunnen er blant annet de konkrete verdiene man så skapt gjennom etablering av systemer for internkontroll.

Under temaet Virksomhetsstyring retter vi søkelyset mot "prosjektifisering" av oppgaver som tradisjonelt har vært håndtert i linjen, noe som medfører spennende utfordringer for både prosjektutføring og prosjektlederrollen (s. 42). Vi gir under Finansiell rapportering en introduksjon til nye IFRS 8 regler om segmentinformasjon. Nummeret rundes av med nyheter relatert til skatt, avgift og selskapsrett, samt en innføring i fornuftig praksis vedrørende rutiner for dokumentasjon av konserninterne transaksjoner (s. 52).

Vi håper artiklene og eksemplene vil gi ny innsikt og være av nytte for deg og din virksomhet i disse tøffe tider. God lesning.

Jørgen O. Kjorsvik
Administrerende direktør

Leder	3 Finanskrise og regulatoriske endringer Jørgen Kjørsvik
Tema: Internkontroll	6 Styrets risiko- og kontroll-oppfølgning: Hva er status etter de nye EU-kravene? 12 Halvårsrapportering – nye regler for børsnoterte selskaper 16 Styring og kontroll i Helse Vest RHF 22 Økt ansvar for ledelsen og styret i forhold til misligheter og korrupsjon 27 Fremtidens internrevisjon 31 Godt rustet for nye krav 34 Opprettholder god internkontroll
Virksomhetsstyring	42 Prosjektledelse – en profesjon?
Finansiell rapportering	46 Segmentinformasjon gjennom ledelsens øyne
Skatt, avgift og selskapsrett	52 Forankring og motivasjon. Dokumentasjon av konserninterne transaksjoner 58 Aktuelle nyheter

Innhold

16



Helse Vest RHF har i den senere tid utviklet et konsept for internkontroll. Hva har de gjort, hva har de lært og hvilke råd kan de gi andre virksomheter som ønsker å formalisere sin virksomhetsstyring og internkontroll? Et intervju med Ivar Eriksen, direktør for eieravdelingen.

06



Styrets risiko- og kontrolloppfølging: Hva er status etter de nye EU-kravene?

31



Yara står godt rustet for nye krav til internkontroll. Et intervju med Maria Thalmann, leder for internrevisjonen i Yara, om fremtidens internrevisjon.

34



Hvorfor har Telenor valgt å videreføre de strenge kravene til internkontroll i Sarbanes-Oxley Act 404 selv om de ikke lenger er pålagt dette?

Styrets risiko- og kontroll-oppfølging: Hva er status etter de nye EU-kravene?



Frem til sommeren 2008 regulerte allmennaksjeloven, regnskapsloven og Norsk Anbefaling for Eierstyring og Selskapsledelse (NUES) hva styret i børsnoterte selskap skulle foreta seg i forhold til risikostyring og kontrolloppfølging. Med virkning fra juni 2008 har EU kommet med to nye direktiv som skjerper kravene.

Av Kjersti Lothe og Jonas Gaudernack



EU krever at styret skal etablere et revisjonsutvalg som overvåker virksomhetens generelle risikostyring og internkontroll. Videre skal styret avgi en redegjørelse om eierstyring og selskapsledelse, herunder hovedelementene i selskapets internkontroll og risikostyringssystemer knyttet til finansiell rapportering. Direktivene er i ferd med å implementeres i norsk rett, og mange selskap erfarer at man må etablere en bedre struktur rundt styret hvis man skal tilfredsstille kravene. Er ditt styre forberedt?

Krav i aksjelovgivningen

Hovedelementene i norske styrers ansvar for risikostyring og internkontroll kan leses ut av aksjelovgivningen § 6-12 (forvaltningsansvaret) og § 6-13 (tilsynsansvaret). I tillegg stiller § 3-4 krav til styrets overvåkning av vesentlige risikoforhold i forhold til selskapets virksomhet og kapital. Essensen i kravene er at styret har en strategi- og organiseringsoppgave hvor det bestemmes hva man vil og hvordan man skal komme dit. Deretter har styret et ansvar for å føre tilsyn med at fastsatte mål oppnåes og at risikoen og kapitalen er forsvarlig. Aksjelovgivningen sier lite

om hvilken grad av formalisering som trengs for å oppfylle et slikt tilsynsansvar.

Krav i regnskapsloven

Regnskapsloven § 3-3a krever at årsrapporten inneholder en "beskrivelse av de mest sentrale risiko og usikkerhetsfaktorer". For børsnoterte foretak krever verdipapirhandelloven § 5-6.4 en tilsvarende beskrivelse i halvårsrapporten. Kravene om en beskrivelse innebærer implisitt en forventning om at den som beskriver (dvs. styret og daglig leder) har oversikt over risiko og usikkerhet.



Foto: Bård Gudim

Jonas Gaudernack, direktør, og Kjersti Lothe, senior manager, jobber begge ved PricewaterhouseCoopers' kontor i Oslo.

virksomhet. Internkontrollen og systemene bør også omfatte selskapets verdigrunnlag og etiske retningslinjer.

2. Styret bør årlig foreta en gjennomgang av selskapets viktigste risikoområder og den interne kontroll.
3. Styret bør i årsrapporten gi en beskrivelse av hovedelementene i selskapets interne kontroll og risikostyringssystemer knyttet til dets finansielle rapportering.

Krav i NUES

NUES¹ kapittel 10 omhandler styrets ansvar for risikostyring og internkontroll. Anbefalingen er en presisering, altså ikke utvidelse, av aksjelovens regler om styrets tilsynsansvar. En rimelig antakelse er dermed at anbefalingens innhold kan være relevant for alle norske styrer. Hovedessensen i anbefalingen er som følger:

1. Styret skal påse at selskapet har god intern kontroll og hensiktsmessige systemer for risikostyring i forhold til omfanget og arten av selskapets

Ut fra NUES kan vi tolke at det i styrets tilsynsansvar ligger et ansvar for å overvåke faktiske risikoforhold og relaterte kontroller. Årsaken til at det er viktig å forstå kontrollene er at det er residualrisikoen (altså gjenværende risiko etter at man har iverksatt kontrolltiltak) som er den reelle eksponeringen for selskapet. I tillegg er NUES tydelig på at styret skal overvåke kontroll- og risikostyringssystemene. Dette betyr at styret skal sørge for at de oppnår oversikt over risiko og kontroll på en robust måte: "Hva vet vi og hvordan vet vi det" – er et godt kontrollspørsmål for styremedlemmer. Selv om styret må

¹NUES er Norsk anbefaling for Eierstyring og Selskapsledelse (se www.nues.no). Børsdirektivet krever at børsnoterte foretak følger anbefalingens krav om å redegjøre for om og hvordan man følger anbefalingen.

²Revisjonsdirektivet definerer foretak av allmenn interesse som foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land, banker og andre kredittinstitusjoner, samt forsikringsselskap. Den førstnevnte gruppen vil i Norge pr. i dag utgjøre foretak med

omsettelige verdipapirer notert på Oslo Børs og Oslo Axess.

³NUES krever redegjørelse i årsrapporten mens 4-direktiv krever redegjørelse i årsberetningen. Dette vil forhåpentligvis koordineres innen årsoppgjøret.

overvåke den generelle risikostyringen og kontrollen, må man i årsrapporten kun redegjøre for den delen av systemene som er relevant for finansiell rapportering. I tillegg kommer regnskapslovens krav om å beskrive sentrale risiko og usikkerhetsfaktorer.

EU krav: 4. og 8. direktiv

EUs 4. og 8. direktiv omhandler krav til risikostyring, internkontroll og finansiell rapportering, altså mye av det samme som aksjelovene og NUES. Direktivene forventes implementert i norsk rett innen utgangen av 2008. Felles for direktivene er at de rettes mot styret for å bidra til større involvering. Direktivene gjelder selskap av allmenn interesse.²

Årsregnskapsdirektivet (4. direktiv) krever at styret i årsberetningen redegjør for eierstyring og selskapsledelse og gir

en beskrivelse av hovedelementene i selskapets internkontroll og risikostyringssystemer relatert til finansiell rapportering. Bortsett fra plassering er det altså intet nytt i forhold til eksisterende krav i NUES.³

Revisjonsdirektivet (8. direktiv) krever at det skal opprettes revisjonsutvalg. Dette er nytt som lovkrav. Utvalget skal bestå av styremedlemmer og minst én person må være uavhengig av foretaket og ekspert på revisjon/regnskap. Utvalgets oppgaver overlapper med det NUES pålegger styret:

- a. overvåke prosessen for regnskapsavlegging
- b. overvåke om virksomhetens interne kontrollsystem og risikostyringssystemer fungerer effektivt. Dersom foretaket har

etablert internrevisjon, skal overvåkingen også omfatte denne

- c. overvåke den lovpliktige revisjonen av årsregnskapet og konsolidert regnskap
- d. gjennomgå og overvåke revisor eller revisjonsselskapets uavhengighet, særlig med tanke på levering av andre tjenester enn revisjonstjenester

Det er rimelig å anta at EUs logikk er som følger: (1) revisjonsutvalg går i dybden, (2) utvalget sammenfatter for styret, og (3) styret utgir redegjørelsen i plenum.

Praktiske konsekvenser for selskap av allmenn interesse

Den første praktiske konsekvensen av de nye EU-kravene er at man må opprette





Foto: Bård Gudim

“Hvis tilsynsansvaret skal oppfylles må systemene for risiko og kontroll være såpass formaliserte at det er mulig å overvåke dem.”

revisjonsutvalg. Deretter må styret og revisjonsutvalget gjøre en vurdering av om tilsynsansvaret i henhold til aksjelovgivning, NUES og EU-kravene er oppfylt. Det er det neppe. For å utdype denne påstanden er det formålstjenelig å skissere hva som ligger i kravene.

For det første må foretaket ha et system for risikoanalyse, implementering av risikotiltak, samt tiltaksovervåkning. Deretter må systemet overvåkes av styret og revisjonsutvalget. Styret og revisjonsutvalget må også

Nye EU-krav: Revisjonsutvalg
<ul style="list-style-type: none"> • Skal velges blant styrets medlemmer og være et underutvalg av styret
<ul style="list-style-type: none"> • Skal kunne vise til regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig bakgrunn hos minimum ett av medlemmene. Denne personen må også være uavhengig av foretaket
Skal overvåke: <ul style="list-style-type: none"> • Effektiviteten i virksomhetens risikostyringssystem, internkontrollsystem og evt. internrevisjon • Prosessen for finansiell rapportering • Den lovpliktige revisjonen av årsregnskapet, og revisors uavhengighet

Nye EU-krav: Styrets Redegjørelse
<ul style="list-style-type: none"> • Skal offentliggjøres årlig som en egen og klart atskilt del av styrets årsberetning. Innholdet tilsvarer rettleidingen som følger av NUES
<ul style="list-style-type: none"> • Skal vurderes av selskapets eksterne revisor med hensyn på konsistens mot revisjonen av årsregnskapet. Revisor skal ikke avgi en eksplisitt erklæring over effektiviteten i internkontrollen (som Sarbanes-Oxley reglene krever)
Skal inneholde: <ul style="list-style-type: none"> • En uttalelse om foretakets eierstyring og selskapsledelse, og hvilket rammeverk foretaket følger på området • En beskrivelse av hovedelementene i selskapets risikostyringssystemer og internkontroll over foretakets finansielle rapportering

overvåke faktiske risikoforhold og kontrolltiltak. Videre må det gjøres rede for de faktiske risikoforholdene i årsrapporten og halvårsrapporten. Til slutt må hovedelementene i selskapets internkontroll og risikostyringssystemer relatert til finansiell rapportering beskrives i årsrapporten/årsberetningen.

Hvis tilsynsansvaret skal oppfylles må systemene for risiko og kontroll være såpass formaliserte at det er mulig å overvåke dem. Det bør videre være en viss formalisering rundt styrets og revisjonsutvalgets overvåkning, slik at de kan underbygge at de har oppfylt sine plikter og at redegjørelsen er basert på forsvarlig saksbehandling. I praksis bør styret gjennom en instruks til daglig leder bestemme hvordan de vil at systemet skal se ut og overvåkes, samt hvordan styret vil ha informasjon. Det er også rimelig å anta at revisor vil vurdere design og implementering av systemet, da styrets og selskapets overvåkning

av risiko og kontroll vil være relevant for revisjonen.

I praksis bør man derfor få på plass skriftlige retningslinjer for risikoanalyse, risikohåndtering og tiltaksovervåkning, og styrets, revisjonsutvalgets og daglig leders rolle bør beskrives i et instruksverk. På denne måten blir det mulig å faktisk føre tilsyn og å underbygge innholdet i en redegjørelse.

Praktiske konsekvenser for andre selskap

NUES- og EU-kravene gjelder tilsynelatende bare selskap av allmenn interesse. Vanlige norske AS/ASA har derfor ikke krav på seg til å opprette revisjonsutvalg og utgi en redegjørelse om risiko og kontrollsystemene over finansiell rapportering. Begge deler kan imidlertid gjøres og må kunne sies å være beste praksis. Når det gjelder tilsynsansvaret er derimot bildet mer

komplisert. NUES angir at anbefalingen er en presisering av aksjelovgivningens tilsynsansvar, ikke en utvidelse. Derfor bør nok styremedlemmer i vanlige norske AS/ASA se på de nye reglene for å få bedre innblikk i hva som ligger i styrets tilsynsansvar, samt vurdere om ansvaret er oppfylt.

For ytterligere informasjon, kontakt:

jonas.gaudernack@no.pwc.com 952 60 769
kjersti.lothe@no.pwc.com 952 60 184

Forslag til god internkontroll

Risikoanalyse

- Rammeverk for risikoanalyse (risikomodel, vurderingsskala, begrepsapparat, malverk etc)
- Prosess for risikovurdering (identifikasjon, analyse og kommunikasjon til styret)

Etablering og implementering av risikotiltak/kontroll

- Retningslinjer for etablering av tiltak/kontroller (hvem beslutter, dokumentasjon, malverk)
- Struktur for kommunikasjon og evt opplæring i tiltak (f.eks intranett, håndbøker)
- Systematikk for å vedlikeholde/oppdatere/sanere styrende dokumenter

Oppfølging av risikotiltak/kontroll

- Systematikk for identifikasjon av tiltak/kontroller som skal overvåkes

- Systematikk for identifikasjon og overvåkning av kontrollbevis (dvs informasjon som viser om tiltak fungerer/svikter)
- Retningslinjer for kommunikasjon av avvik til ledelse/styre, samt oppfølging av avvik

Anbefalt grad av formalisering

- Formell styreinstruks, med retningslinjer for innhold i styrets arbeidsplan, sakspapirer og styreferater
- Formell instruks til daglig leder, med retningslinjer for hvordan styrets overordnede retningslinjer for risikostyring og internkontroll skal iverksettes, samt hvordan styret skal holdes orientert for å kunne overvåke prosessen
- Formaliserte nøkkelkontroller på ledelsesnivå
- Formaliserte nøkkelkontroller på transaksjonsnivå

Halvårsrapportering – nye regler for børsnoterte selskaper



Gjennom flere EU-direktiver som innarbeides i norsk lovgivning er økt tillit til finansiell rapportering et hovedfokus. En viktig del av dette er nye og utvidede krav til halvårsrapportering for børsnoterte selskaper og innføring av en erklæring til halvårsberetningen og halvårsrapporten som skal avgis av styret og daglig leder.

Av Knut Olav Berg

Etter de tidligere regler skulle børsnoterte selskaper utarbeide delårsrapport for hvert kvartal. Fra 2008 er disse reglene endret, og det er krav til en utvidet halvårsrapport. Denne skal bestå av (Verdipapirhandelloven § 5-6):

- halvårsregnskap
- halvårsberetning, og
- erklæring fra styret og daglig leder

Vi utarbeidet i mai 2008 en publikasjon om halvårsrapportering som er tilgjengelig på våre hjemmesider. Siden de nye reglene bare har vært i kraft en kort stund, og det ved halvårsrapporteringen for 2008 var en del spørsmål og uklarheter, vil vi nedenfor kort redegjøre for de nye reglene samt gjøre noen presiseringer mht. forståelsen av disse.

Halvårsregnskap

Børsnoterte selskaper som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap

etter IFRS, skal ved utarbeidelse av halvårsregnskapet benytte den internasjonale regnskapsstandarden for delårsregnskaper (IAS 34).

Dersom en ikke er pliktig til å utarbeide konsernregnskap, skal halvårsregnskapet minst inneholde sammenfattet balanse og sammenfattet resultatregnskap med forklarende noter. Mer detaljerte regler er gitt i Verdipapirforskriften § 5-4.

Ved utarbeidelsen av halvårsregnskapet skal en benytte samme regnskapsprinsipper som ved utarbeidelse av årsregnskapet.

Halvårsberetning

Krav til å utarbeide en halvårsberetning er nytt og følger av Verdipapirhandelloven § 5-6, fjerde ledd:

"Halvårsberetningen skal minst inneholde opplysninger om viktige begivenheter i regnskapsperioden og deres innflytelse

på halvårsregnskapet. Det skal i tillegg gis en beskrivelse av de mest sentrale risiko- og usikkerhetsfaktorer virksomheten står overfor i neste regnskapsperiode. For aksjeutstedere skal halvårsberetningen inneholde en beskrivelse av nærstående vesentlige transaksjoner."

Sentrale elementer i halvårsberetningen er altså "viktige begivenheter", "sentrale risiko- og usikkerhetsfaktorer" samt "nærstående vesentlige transaksjoner". Spørsmålet er så hva dette innebærer.

Lovforarbeidene gir lite veiledning om hvordan lovteksten er å forstå. Styret må derfor, på samme måte som ved utarbeidelse av årsberetningen, utøve et skjønn over hvilken informasjon som er av vesentlig betydning for regnskapsleseren. Det er imidlertid verd å merke seg at omtalen må dekke hele første halvår, selv om hendelser i første kvartal allerede er omtalt i delårsregnskapet for første kvartal.

Foto: Mark Cabot



“En viktig nyhet er at det i halvårsrapporten skal inntas en erklæring fra ”ansvarlige personer” hos utstederen om halvårsberetningen og halvårsregnskapet.”

Knut Olav Berg er partner ved PricewaterhouseCoopers’ kontor i Oslo, og tilknyttet PricewaterhouseCoopers’ fagavdeling.

Med viktige begivenheter menes hendelser som har eller vil kunne få vesentlig betydning for regnskapet. Eksempler på slike hendelser kan være kjøp og salg av betydelige eiendeler eller virksomhet, inngåelse/ bortfall av vesentlige kontrakter, ny finansiering av virksomheten, vesentlige effekter av valuta eller derivater, eller andre engangseffekter eller uvanlige transaksjoner. Omtalen må være tilstrekkelig til at leseren skal kunne forstå effekten av disse hendelsene på regnskapet. For virksomhet som er betydelig berørt av sesongvariasjoner, vil omtale av dette bidra til økt forståelse av innholdet i regnskapet, selv om slik opplysningsplikt også følger av notekravene til IAS 34.

Tilsvarende som i årsberetningen skal halvårsberetningen inneholde en beskrivelse av risiko- og usikkerhetsfaktorer. Dette bør være de konkrete risikofaktorer som virksomheten er eksponert for og som styret og ledelsen fokuserer på. En generell omtale av risikofaktorer for bransjen er ikke tilstrekkelig.

”Nærståendes vesentlige transaksjoner” er å forstå som transaksjoner mellom selskapet og nærstående (både personer og selskaper). Omtalen i halvårsrapporteringen fokuserer primært på vesentlige **transaksjoner** med nærstående, slik det også fremgår av IAS 34 pkt. 17. Dette i motsetning til IAS 24 om nærstående parter som gjelder årsregnskapet og krever omfattende noteinformasjon om nærstående og om transaksjoner med disse, selv om det dreier seg om regelmessige forretningsmessige transaksjoner på armlengdes avstand.

Verdipapirforskriften § 5-3 utdyper kravene til opplysning om transaksjoner med nærstående. Børsnoterte aksjeselskaper med plikt til å utarbeide konsernregnskap skal minst opplyse om:

- a. *nærståendes transaksjoner gjennomført i de første seks måneder av inneværende regnskapsår, og som har hatt vesentlig betydning på virksomhetens finansielle stilling eller resultater i perioden, og*
- b. *eventuelle endringer i nærståendes*

transaksjoner beskrevet i siste årsrapport som kan ha en vesentlig betydning på virksomhetens finansielle stilling eller resultater i perioden.

For børsnoterte selskaper som ikke har plikt til å utarbeide konsernregnskap er det noe avvikende krav.

For ordens skyld minner vi om at det iht. IAS 24 pkt 21 kun kan gis opplysninger om at transaksjoner med nærstående parter ble foretatt på armlengdes avstand dersom disse vilkårene kan begrunnes. Dette må også gjelde for halvårsregnskapet.

Erklæring fra styret og daglig leder

En viktig nyhet er at det i halvårsrapporten skal inntas en erklæring fra ”ansvarlige personer” hos utstederen om halvårsberetningen og halvårsregnskapet. Ansvarlige personer er i norsk lovgivning definert som styret og daglig leder.

Kravet fremkommer i Verdipapirhandelloven § 5-6 som lyder:

”Erklæringer fra de personer som er ansvarlige hos utstederen, med tydelig av navn og stillingsbetegnelse, om at

- a. halvårsregnskapet, etter deres beste overbevisning, er utarbeidet i samsvar med gjeldende regnskapsstandarder og at opplysningene i regnskapet gir et rettviseende bilde av foretaket og konsernets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat som helhet, samt at*
- b. halvårsberetningen, etter deres beste overbevisning, gir en rettviseende oversikt over opplysningene nevnt i fjerde ledd.”*

Erklæringen skal publiseres som en del av halvårsrapporten og dekke de samme regnskaper som er presentert i halvårsrapporten. De fleste børsnoterte selskaper presenterer kun konserntall, og erklæringen skal da kun dekke dette. Dersom selskapet også er pålagt å rapportere morselskapstall, eller frivillig

velger å gjøre dette, må erklæringen også dekke morselskapet.

Vi nevner for ordens skyld at en tilsvarende erklæring iht. Verdipapirhandelloven § 5-5 også skal avgis til årsregnskapet og årsberetningen. Her er det imidlertid ikke krav om å uttale seg om transaksjoner med nærstående. Siden årsregnskapet består av både selskapsregnskap og konsernregnskap må erklæringen til dette dekke begge regnskaper.

Eksempel på erklæring

Nedenfor er vist et eksempel på hvordan en slik erklæring kan formuleres. Vi presiserer imidlertid at det enkelte foretak må formulere erklæringen på en slik måte at den er dekkende og riktig for foretakets aktuelle situasjon. Eksemplet kan ikke oppfattes å være en mal eller anbefalt erklæringstekst fra PricewaterhouseCoopers.

Erklæring fra styret og daglig leder

Vi erklærer etter beste overbevisning at halvårsregnskapet for perioden 1. januar til 30. juni 200x er utarbeidet i samsvar med IAS 34 – Delårsrapportering, og at opplysningene i regnskapet gir et rettviseende bilde av (selskapet og) konsernets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat som helhet. Vi erklærer også, etter beste overbevisning, at halvårsberetningen gir en rettviseende oversikt over viktige begivenheter i regnskapsperioden og deres innflytelse på halvårsregnskapet, de mest sentrale risiko- og usikkerhetsfaktorer virksomheten står overfor i neste regnskapsperiode, samt av vesentlige transaksjoner med nærstående.

Sted, dato

Underskrifter (styrets medlemmer og daglig leder)

Revisjon

Det er ikke krav til revisjon eller begrenset revisjon av halvårsrapporten. Når slik revisjon ikke er foretatt skal det tydelig fremgå av halvårsrapporten.

I de tilfeller hvor det er avgitt revisjonsberetning eller uttalelse om begrenset revisjon av halvårsrapporten (halvårsregnskapet) skal imidlertid denne offentliggjøres sammen med halvårsrapporten.

Offentliggjøring

Halvårsrapporten skal offentliggjøres så raskt som mulig og senest to måneder etter regnskapsperiodens utgang. Utsteder skal sørge for at halvårsrapporten forblir offentlig i minst fem år.

For ytterligere informasjon, kontakt:

knut.olav.berg@no.pwc.com
952 61 390

Styring og kontroll i Helse Vest RHF



Helse Vest RHF har i den senere tid utviklet et konsept for internkontroll. Hva har de gjort, hva har de lært og hvilke råd kan de gi andre virksomheter som ønsker å formalisere sin virksomhetsstyring og internkontroll? Et intervju med Ivar Eriksen, direktør for eieravdelingen.

Av Øistein Jensen

De regionale helseforetakene er relativt unge organisasjoner, men med et stort ansvarsområde. Hva var bakgrunnen for etableringen, og hvilken funksjon har de i dag?

Etableringen av de regionale helseforetak ble gjort som en del av sykehusreformen i 2001. Hovedhensikten med denne reformen var å danne grunnlag for en helhetlig styring av spesialisthelsetjenesten og å lovfeste et tydelig statlig ansvar for å sikre bedre helsetjenester til befolkningen. Gjennom helsereformen ønsket daværende regjering å få bedre kontroll med ressursbruk og økonomi, samt å tydeliggjøre ansvar. Vi kan i stor grad si at reformen var en ansvarsreform. Man valgte en foretaksorganisering som

tilsvarer en konsernmodell i aksjeloven der staten har eieransvar.

De regionale helseforetakene (RHF) har ansvar for å sørge for at befolkningen i helseregionen får tilgang til nødvendige spesialisthelsetjenester i henhold til overordnede helsepolitiske målsettinger. Helse Vest RHF yter de aller fleste helsetjenester som tilbys gjennom heleide helseforetak. Helseforetaket har også det overordnede ansvaret for at det spesialisthelsetjenestetilbudet som leveres er i samsvar med de grunnleggende krav som kan stilles.

Helse Vest RHF representerer det øverste ledelsesnivået i regionen og har lagt til grunn en konserntenkning med

økt satsing på fellesløsninger når slike løsninger sikrer bedre pasientbehandling, kvalitet og økonomi.

Helse Vest RHF har valgt å være representert i styrene til alle underlagte helseforetak. Således står eierstyringen sentralt i RHF.





Foto: Bård Gudim

“Helse Vest RHF forholder seg til 14 ulike tilsynsmyndigheter, med hver sine krav til internkontroll. Når vi studerer disse, ser vi at prinsippene er like, og det gir oss en synergi å tenke likt. Vi hadde et behov for et felles rammeverk for å etterleve krav og formalisere eierstyringen.”

Hvordan utøver departementet sin eierstyring av de regionale helseforetakene?

Departementet utøver sin eierstyring gjennom foretaksmøtet, som tilsvarer generalforsamlingen i et aksjeselskap, der statsråden møter direktør og styreleder i RHF. I tillegg kan departementet sette vilkår til de bevilgningene som gis. Dette gjøres gjennom et årlig oppdragsdokument, som er den helsefaglige bestillingen fra departementet til RHF.

Med bakgrunn i eierstyringen fra departementet utarbeider Helse Vest RHF et årlig styringsdokument til hvert helseforetak, som skal gi best mulig helhetlig styringsbudskap for inneværende år samt klarlegge rammer, premisser og resultatkrav.

Hvordan kobler dere strategi og virksomhetsstyring?

I oktober 2007 la vi frem vår visjon og strategi for de kommende årene gjennom strategidokumentet Helse 2020. Det var et omfattende arbeid å utarbeide strategidokumentet, der PwC var en aktiv medspiller. Dette dokumentet danner det øverste nivået i de dokumentene vi utarbeider som underlag for å nå våre mål. Først når vi har meislet ut en strategi, kan vi omsette den til handlingsplaner, policyer og rutiner som er sentrale for virksomhetsstyringen. Samme høst startet vi arbeidet med

Helse Vest RHF

Helse Vest RHF eier de fem helseforetakene i regionen og er konsernledelse for foretaksgruppen.

Konsernbudsjettet for 2008 er på omlag 16,7 milliarder kroner. I Helseregion Vest er det om lag 25 000 medarbeiderne.

Helse Vest RHF gjennomførte høsten 07/våren 08 et prosjekt med å utarbeide et konsept for internkontroll, som beskriver organisering, ansvar og eierstyring.

Helse Vest RHF benyttet det anerkjente rammeverket COSO i analysene og som grunnlag for konseptet.

Prinsippene i konseptet er tatt inn i styringsdokumentene til underlagte helseforetak.

Helseforetakene er blant annet underlagt forskrift om internkontroll for sosial- og helsetjenesten.

å utvikle et konsept for internkontroll som ble presentert for styret i vår. Dette konseptdokumentet er et sentralt dokument vi har for å nå vår visjon og våre mål.

Helse Vest RHF har i den senere tid arbeidet mye med internkontroll. Hva var begrunnelsen for oppstart av prosjektet for å lage et konsept for internkontroll?

Helse Vest RHF har allerede fra 2002 jobbet med å utvikle ulike fagområder og systemer, for eksempel økonomihåndbok, HR-prosjektet "MOT", et kvalitetsprosjekt i fagavdelingen og et styringssystem for informasjonssikkerhet med mer. Vi gjorde en del erfaringer som tilsa at det var behov for å sy dette sammen, slik at det ble mer tilgjengelig og for å etablere en helhetlig overbygning for realisering av synergier mellom disse initiativene. Etter sykehusreformen i 2001 ble sykehusene gjenstand for en virksomhetsoverdragelse, mens RHFene var helt nyopprettede virksomheter. Noe

av det første vi da gikk i gang med var å få kontroll med økonomien, og etablere rutiner for økonomistyring. Når vi etter hvert lukket hullene, ble vi bevisst på at vi måtte ta et steg opp og se på fellesnevnerne.

Helse Vest RHF forholder seg til 14 ulike tilsynsmyndigheter, med hver sine krav til internkontroll. Når vi studerer disse, ser vi at prinsippene er like, og det gir oss en synergi å tenke likt. Vi hadde et behov for et felles rammeverk for å etterleve krav og formalisere eierstyringen. Vi så også at god internkontroll ikke bare ville bidra til etterlevelse av interne og eksterne krav, men gi oss en merverdi i form av trygghet, effektiv drift, riktig rapportering og åpenhet.

Hvordan har dere arbeidet med å formalisere virksomhetsstyring og internkontroll?

Vi startet prosjektet med å gjøre en gap-analyse, der vi så på styrende dokumentasjon og eksisterende rutiner

opp mot strategi, mål og krav. Vi opplevde at vi måtte begynne på toppen av pyramiden for å beskrive hvordan dette landskapet ser ut - vi kunne ikke bare sette oss ned og lage prosedyrer og rutiner.

Målsettingen var å lage et tilfredsstillende system for internkontroll på relativt kort tid. Vi hadde en formening om at dette kunne gjøres med flytdiagrammer og prosessbeskrivelser. Underveis forsto vi imidlertid at vi hadde behov for å beskrive en del konseptuelle svar før vi kunne se på rutiner og prosesser. Det viktigste var å tegne et konseptbilde, som gir svaret på hvordan man skal jobbe videre. Eksempelvis kan man vanskelig lage effektive rutiner og flytdiagram uten at vi først har gjort en risikovurdering som identifiserer behovet for et tiltak eller å lage en rutine.

Et viktig moment i konseptet var å beskrive hvordan vi forvalter vårt eierskap, vår corporate governance, og å forankre dette i styre og ledelse.

Hva inneholder konseptet?

Konseptet danner en overordnet beskrivelse for hvordan Helse Vest RHF organiserer og gjennomfører internkontroll og sikrer at aktiviteten i virksomheten blir planlagt, organisert, utført og videreført i samsvar med

Ivar Eriksen, direktør for eieravdelingen i Helse Vest RHF. Avbildet sammen med Øistein Jensen (bak), direktør i PricewaterhouseCoopers.



Foto: Bård Gudim

gjeldende krav. Konseptdokumentet beskriver systemet for formidling og oppfølging av myndighetskrav og eierstyring mellom RHF og de underliggende helseforetakene.

Hva gjør dere videre nå?

Styret har gitt sin tilslutning og sagt at vi skal jobbe videre med dette for å bringe videre de funksjonene som er beskrevet. Styret ønsker å operasjonalisere risikostyringen for hele foretaksgruppen. Vi har derfor iverksatt to løp; et kortsiktig løp for å identifisere mål og trene organisasjonen i å gjøre risikorapportering i forhold til departementets rapporteringskrav, og et langsiktig løp frem mot neste oppdragsdokument der vi vil utvikle policyer,

metoder og verktøy som integreres i årshjulet.

Konseptdokumentet beskriver rammene for risikostyringen. Vi jobber nå med å utvikle rutiner for implementering av dette i foretaksgruppen, for å sikre informasjonsflyt og åpenhet, og slik at ledelsen kan iverksette tiltak i forhold til de risikoene som er identifisert. Hensikten er også at styret kan bli involvert og informert om de hendelsene vi mener kan påvirke vår evne til å nå våre mål. Et viktig moment for oss er at vi må gjøre dette grundig, slik at risikostyringen blir integrert i virksomheten, og ikke blir stående som en funksjon for seg selv. Videre er det for oss maktpåliggende at god internkontroll

oppleves meningsfylt og verdiskapende for alle involverte, ikke bare oppfyllelse av formkrav.

Vi benytter i dag et verktøy for styringsinformasjon. Over tid ønsker vi å bygge mål, risikobilde og rapportering inn i det samme systemet i vår virksomhetsstyring. Vi vil også jobbe videre for å finne gode kanaler for tilgjengeliggjøring av styringsinformasjon og selve konseptet.

Konseptdokument er laget av og for RHF'et. Prinsippene er tatt inn i styringsbudskapet til helseforetakene, som har jobbet med virksomhetsstyring og internkontroll i flere år på forskjellige nivå. Konseptet vil nå kunne binde



”Ikke kopier hva naboen har gjort, men gjør en god gjennomgang og gap-analyse.”



dette sammen, og vi vil jobbe tettere med helseforetakene for å harmonisere internkontrollen.

Har dere benyttet rammeverk eller annen best practice?

I prosjektet benyttet vi COSO-rammeverket for risikostyring og internkontroll. Vi har også fått ekstern bistand i utviklingen av konseptet, men det var viktig for oss at vi satt integrert i prosessen og arbeidet, samt at vi sikret løpende forankring i ledergruppen. Rammeverket benyttes i dag av store konsern, og det viste seg at det var enkelt å tilpasse det til foretaksmodellen også.

Hvordan har konseptet blitt mottatt?

Departementet, styret, og våre HF har alle gitt positive tilbakemeldinger på det vi foreløpig har gjort, og de initiativene vi nå jobber videre med.

Vi har ikke ønsket å tre dette ned over våre helseforetak, men når vi får spørsmål om styringssignaler i forhold til internkontroll, finnes svaret i konseptdokumentet. Konseptet er også integrert i vårt styringsdokument til helseforetakene.

Hvilke verdier ser dere dette arbeidet har hatt og hvordan har dere opplevd prosessen?

I denne prosessen har vi gjort mange erkjennelser. Gjennomføringen av gap-

analysen identifiserte at ikke alt var like klart. Analysen dannet grunnlag for å tydeliggjøre prinsipper. Vi ser verdien av god struktur som gir trygghet for at man er omforent. Det at vi nå har satt en del prinsipper og konsepter på papiret, gjør hverdagen enklere. Det å sette ord på og ansvarliggjøre organisasjonen har vært interessant.

Vi opplevde at vi hadde behov for å strukturere vår eierstyring, før vi kunne gå mer spesifikt inn i systemene for internkontroll.

EUs nye direktiver presiserer styreansvar og krav til internkontroll og risikostyring for børsnoterte selskap. OECD har gitt ut sine retningslinjer for eierstyring og selskapsledelse i selskaper med statlig eierandel. Regjeringen har i sin eierskapspolitikk sagt at allment aksepterte eierstyringsprinsipper skal legges til grunn, og tydeliggjør styrets ansvar. Det er stor oppmerksomhet rundt internkontroll nå. Har du noen råd til virksomheter som nå ønsker å formalisere og strukturere sin virksomhetsstyring og internkontroll?

Det er viktig å starte opp med et fokus på at dette har en merverdi for virksomheten, og ikke noe vi gjør kun for å etterleve krav og for å tilfredsstille ulike tilsynsorgan. Klargjøring av ansvar og bevissthet rundt risikostyring gir bedre evne til måloppnåelse og effektiv drift.

Jeg tror det er viktig at man skaper entusiasme på øverste nivå, og lærer lederne å flette dette inn i hverdagen, slik at det brer seg i organisasjonen. Kun på den måten kan konseptet bli integrert. Organisasjonen må lære hva man kan bruke det til.

Ikke kopier hva naboen har gjort, men gjør en god gjennomgang og gap-analyse. Det var en vekker for oss å se hva vi har, ikke har og burde hatt. Snakk med ansatte på en uformell måte for å få deres syn, og for så å løfte dette opp.

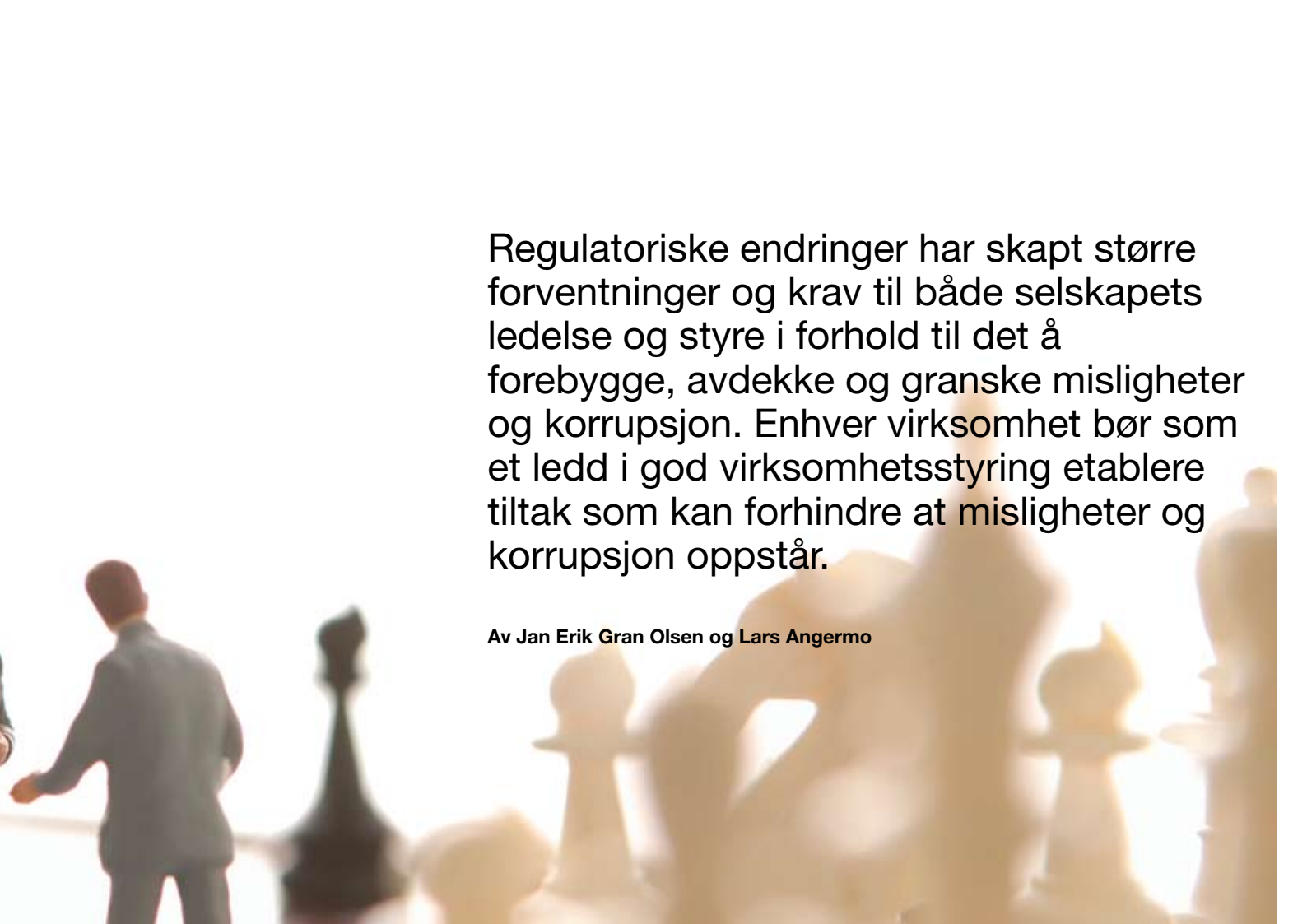
Det er viktig å hele tiden fokusere på at internkontroll er en prosess der alle har et ansvar, og at ansvaret ikke settes bort til en internkontrollavdeling. Mange virksomheter har egne risk managere, men deres rolle må være å fasilitere prosesser i hele organisasjonen, slik at alle tenker at god risikostyring kan hjelpe oss med å nå målene våre. Vi har tatt et bevisst valg ved å ikke opprette egne stillinger, men man må være tydelig på hvem som skal holde en hånd på dette, både i utførelse og rapportering.

For ytterligere informasjon, kontakt:

oistein.jensen@no.pwc.com
952 61 241



Økt ansvar for ledelsen og styret i forhold til misligheter og korrupsjon



Regulatoriske endringer har skapt større forventninger og krav til både selskapets ledelse og styre i forhold til det å forebygge, avdekke og granske misligheter og korrupsjon. Enhver virksomhet bør som et ledd i god virksomhetsstyring etablere tiltak som kan forhindre at misligheter og korrupsjon oppstår.

Av Jan Erik Gran Olsen og Lars Angermø

Risikoen for misligheter må tas på alvor. Vår undersøkelse Global Economic Crime Survey 2007 viser blant annet at økonomisk kriminalitet utgjør en av de vesentligste risikoer for virksomheter uavhengig av bransje, størrelse og beliggenhet. Nærmere en av to virksomheter har vært utsatt for alvorlig økonomisk kriminalitet i de siste to årene. Økonomisk kriminalitet omfatter korrupsjon og bestikkelser, misligheter (økonomisk utroskap og underslag), regnskapsmanipulering, hvitvasking av penger og tap av immaterielle verdier med mer.

Regulatoriske innstramminger

Innstrammingerne har kommet som et svar på de mange finansskandalene og myndighetenes fokus på økonomisk kriminalitet. Eksempler på dette er:

- Straffelovens bestemmelser om korrupsjon.
- Hvitvaskingslovens bestemmelser/ kommende bestemmelser om risikobasert kundekontroll, samt undersøkelses- og rapporteringsplikt ved mistanke om hvitvasking.
- Arbeidsmiljølovens bestemmelser om varsling.
- Skadeserstatningsloven § 1-6 om virksomhetens økonomiske ansvar for ansattes korrupsjon.

I tillegg skjerper EU kravene til styrets rolle, og har kommet med flere direktiver som omhandler krav til internkontroll og risikostyring. EU krever blant annet at styret skal overvåke virksomhetenes generelle risikostyring og internkontroll. Eksempler på dette er revisjonsdirektivets krav om revisjonsutvalg, årsregnskapsdirektivets krav om redegjørelse fra styret om foretakets eierstyring og selskapsledelse, og rapporteringsdirektivets krav om erklæring ved delårsrapporter. Finansdepartementet har satt ned et utvalg som skal gjennomgå lovgivningen, med sikte på å foreslå tiltak som kan motvirke manipuleringer av regnskaper

og annen finansiell informasjon. Utvalget skal særlig ta hensyn til de føringer som kommer fra EU. Utvalget skal blant annet utrede:

- Tiltak for å forhindre uriktig regnskaps- eller annen finansiell informasjon, som følge av uriktig internprising i konsern eller mellom andre nærstående.
- Tiltak som kan klargjøre og forsterke lederes, styremedlemmers og andre tillitspersoner ansvar for regnskaps- og annen finansiell informasjon, herunder om det kan være tjenlig å ansvarliggjøre en større krets av personer.

- Om styret bør pålegges å vurdere mislighetsrisikoen og iverksette tiltak for å redusere denne.
- Om styret skal ha ansvar for å iverksette gransking ved indikasjoner på misligheter.
- Opplysningsplikt i årsregnskapet, og eventuelt i annen rapportering, for transaksjoner som styremedlemmer, daglig leder og eventuelt andre ledende ansatte har med selskaper eller personer som er deres nærstående.

Utvalget avleverte sin utredning 19. september 2008 til Finansdepartementet og blant forslagene til lovkrav er (ikke utømmende):

- Plikt til å avgi en redegjørelse for foretaksstyring for norske allmennaksjeselskaper og grunnfondsbevisinstitusjoner som har aksjer/grunnfondsbevis opptatt til handel på et regulert marked.
- Styret og revisor skal ha minst ett møte i året uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Kravet er foreslått å ikke gjelde for selskaper som er definert som små selskaper i regnskapsloven.
- Nummererte brev fra revisor som knytter seg til forhold som kan føre til ansvar for styremedlemmene skal sendes styrets leder med kopi til de øvrige styremedlemmene.

Figur 1: **Rammeverk for å forebygge misligheter og korrupsjon**



Økt fokus på ansvar

De regulatoriske endringene bidrar til økt ansvars eksponering for selskapets ledelse og styre. I større grad enn tidligere blir disse ansvarliggjort for hvorvidt virksomhetens regnskap og formuesforvaltning har vært gjenstand for betryggende kontroll.

Som styremedlem er det særdeles viktig å delta aktivt i arbeidet med å sørge for at virksomheten vurderer mislighetsrisikoen og iverksetter tiltak for å redusere denne.

”Et helhetlig rammeverk mot misligheter og korrupsjon forutsetter både forebyggende, kontrollerende og oppklarende tiltak.”

Direktør Lars Angermo jobber i PricewaterhouseCoopers' revisjonsvirksomhet, og partner Jan Erik Gran Olsen jobber i PricewaterhouseCoopers' granskingsenhet.



Styret må derfor forstå virksomhetens mislighetsrisiko, og vurdere om de tiltak som ledelsen har iverksatt for å redusere risikoen er fornuftig og tilstrekkelig. I tillegg bør styret forsikre seg om at internrevisjonen får nødvendig spillerom til å gjennomføre sine kontroller i henhold til revisjonsplaner på en uavhengig måte, og at internrevisjonen fritt kan uttrykke seg direkte til styret.

Hvordan etablere et helhetlig rammeverk for å forebygge misligheter og korrupsjon

Et helhetlig rammeverk mot misligheter og korrupsjon forutsetter både forebyggende, kontrollerende og oppklarende tiltak. Vår erfaring er at et slikt rammeverk er til god hjelp for ledelsen og styret for å strukturere anti-mislighets-/anti-korrupsjonsarbeidet.

Forebyggende – Risikoanalyse

For å skape et helhetlig rammeverk mot misligheter og korrupsjon må man først definere hvilken risiko som gjør seg gjeldende i den aktuelle virksomhet. Dette vil variere avhengig av type bransje, geografi og interne forhold.

Forebyggende – Code of Conduct/etiske retningslinjer

Etter at risikoens type og omfang er definert vil et naturlig utgangspunkt for rammeverket være virksomhetens interne retningslinjer for de ansatte. Det må her inntas bestemmelser som gjenspeiler virksomhetens etiske prinsipper på de aktuelle risikoområder. De overordnede prinsippene bør også tydeliggjøres gjennom konkrete bestemmelser som angår dagligdagse problemstillinger som er relevante for den aktuelle virksomheten. For at de etiske retningslinjene skal ha effekt må de kommuniseres til de ansatte på en hensiktsmessig måte.

Forebyggende – Compliance-program med dilemmatrening

Virksomheten må gjennomgå hvilke krav som stilles i de aktuelle regelverk,

herunder bestemmelsene om misligheter, hvitvasking og korrupsjon. Virksomheten må tilrettelegges i henhold til disse kravene for å sikre at virksomheten er ”compliant”. De ansatte, og i særlig grad ledelsen, bør også kurses i grensesnittet mellom lovlig og ulovlig atferd. Slik kursing kan med fordel innbefatte dilemmatrening tilpasset den aktuelle virksomhet, der man trenes på å løse typiske situasjoner som oppstår i praksis.

Forebyggende – Varslingsordning

1. januar 2007 trådte det i kraft nye bestemmelser i arbeidsmiljøloven, som pålegger alle virksomheter å tilrettelegge for intern varsling om kritikkverdige forhold i virksomheten. Det må utarbeides rutiner for hvordan varsling kan skje og hvordan varsling skal håndteres. Etablering av slik varslingsordning vil ha en preventiv effekt

“EU krever at styret skal overvåke virksomhetenes generelle risikostyring og internkontroll.”



i virksomheten i tillegg til det vil øke muligheten for oppklaring av eventuelle kritikkverdige forhold.

Kontrollerende – Due diligence av samarbeidspartnere

Skal man forhindre at virksomheten blir rammet av misligheter og korrupsjon vil det ikke være tilstrekkelig å kun fokusere på egne ansatte. Valget av eksterne samarbeidspartnere vil også være avgjørende i denne sammenheng. Dette gjelder både kunder, leverandører, agenter og andre partnere. Det må derfor gjøres bakgrunnsundersøkelser rundt virksomhetens samarbeidspartnere. De nye reglene i hvitvaskingsloven, som antas vedtatt etter nyttår 2008/2009, pålegger slike undersøkelser overfor de virksomheter som rammes av dette regelverket.

Kontrollerende – Revisjonsutvalg og internrevisjon

I forhold til å redusere risikoen for ledelsesmisligheter er disse enhetene sentrale. Begge bør inkludere tiltak med

sikte på å overvåke ledelsens vurdering av mislighetsrisiko og foreslå eventuelle korrigerende tiltak. Internrevisjonen bør sikre at risiko for misligheter også er et element som vurderes ved gjennomføring av internrevisjonen. Revisjonsutvalget bør sikre at misligheter og korrupsjon er temaer som adresseres.

Kontrollerende – Etablere spesifikke kontroller for å forhindre misligheter

Kontrolltiltak må utformes spesifikt for å dekke de risikoer som identifiseres i den innledende risikovurderingen. Risikovurderingen vil kunne identifisere både interne og eksterne trusler. Konkrete kontrolltiltak vil være funksjonsdeling, fysiske kontroller og kontroller knyttet til regnskaps- og økonomisystemer.

Kontrollerende – Etablere overvåking av kontrollene

Overvåking av kontrollene skal sikre at ledelsen til enhver tid kjenner til hvor effektive selskapets kontrolltiltak mot misligheter er. Ledelsen må også jevnlig vurdere hvorvidt risikovurderingen

behøver oppdatering med tilhørende justering av de spesifikke kontrollene.

Oppklarende – Gransking

Virksomheten må være i stand til å gjøre undersøkelser når mistanke om lovstridige og/eller kritikkverdige forhold oppstår. At det tilrettelegges for slik oppklaring av kritikkverdige forhold har også en preventiv effekt. Virksomheten kan enten gi denne oppgaven til en avdeling internt, for eksempel internrevisjonen, eller tilknytte seg en ekstern samarbeidspartner. Avgjørende for valget av enten intern eller ekstern håndtering må være hvorvidt granskingen vil være tilstrekkelig objektiv ved bruk av interne ressurser. Personellet som settes til slike undersøkelser må kurses i utfordringene man ofte møter ved slike granskinger. Gjennom kursing og riktig gjennomføring av granskingen reduseres faren for at enten bevis går tapt eller at enkeltindividers rettsstilling kan krenkes.

For ytterligere informasjon, kontakt:

jan.erik.gran.olsen@no.pwc.com 952 61 296
lars.angermo@no.pwc.com 952 60 748

Fremtidens internrevisjon

Fremtidens internrevisjon bidrar til verdiskapning gjennom økt støtte til ledelsens identifikasjon og håndtering av risiko. Fokuset på kontrolltesting blir mindre. For å klare overgangen er det behov for betydelig utvikling både i forhold til arbeidsmetodikk, kompetanse og organisering. Denne artikkelen tar for seg denne fremtidsrollen, samt hvordan man skal komme dit.

Av Karl-Ludvig Mauland, Jonas Gaudernack og Martin Lang



Internal Audit 2012 er en studie foretatt av PwC blant Fortune 250 bedrifter. Gjennom spørreundersøkelser og dybdeintervjuer er det blitt avdekket flere trender som forventes å påvirke internrevisjonen de kommende årene. Stadig sterkere krefter som globalisering og internasjonal lovregulering utfordrer nåværende måte å tenke internrevisjon på. Hovedkonklusjonen er at internrevisjonen må bli mer risikofokusert om den skal kunne innta en nøkkelfunksjon, både i å sikre og skape verdier.



Fremtidens internrevisjon

I følge undersøkelsen er internrevisjonen i 2012 et formalisert organ underlagt styrets revisjonsutvalg. Internrevisjonen består av medarbeidere med sertifisert kompetanse og kunnskaper innenfor et bredt spekter. Hovedoppgaven vil være å bidra til at bedriftens risikobilde til enhver tid er så presist som mulig. Videre vil alle internrevisjonshandlinger være målrettet i forhold til de risikoforhold som er identifisert som viktige. En slik internrevisjon jobber effektivt og tilfører bedriften verdi.

Denne utviklingen presses frem av flere grunner. For det første viser undersøkelsen at bedriftene selv forventer at internrevisjonen skal være en risikofokusert enhet. Videre vil et slikt internrevisjonsfokus være konsistent med den regulatoriske utviklingen, der styrets ansvar for risikostyring blir stadig mer fremtredende. Et eksempel er EUs 8. direktiv som krever at revisjonsutvalget overvåker risikostyring, internkontrollsystemer og internrevisjon. Kravet gjelder alle foretak av allmenn interesse.

En formalisert og velfungerende internrevisjon vil være et nyttig verktøy for styret i dets overvåkning av selskapets aktiviteter og risiko, og dermed tilføre verdi. En risikobasert internrevisjon er med andre ord både forventet og verdiskapende.

Ved å være sterkt involvert i bedriftens risikovurdering, har internrevisjonen et godt grunnlag for å vurdere om kontrollstrukturen i foretaket er hensiktsmessig. En velfungerende internrevisjon vil kunne ta stilling til om selskapet har et fornuftig antall kontroller og om de har et optimalt design. Denne type kunnskap kan bidra til økonomisering av bedriftens forretningsprosesser.

Vi vil nedenfor sammenlikne dette fremtidsbildet med status i dag, samt kommentere hvordan overgangen kan foregå.

Metodikk

Undersøkelsen viser at de fleste internrevisjonsavdelinger i dag har en tradisjonell tilnærming til internrevisjon,

styrt av en årssyklus. Internrevisjonen mottar en årlig risikovurdering og følger denne opp med planlegging og utførelse av internrevisjonen. Opprinnelig plan blir stort sett fulgt, og nye problemstillinger blir kun brutt ned hvis tid og ressurser tillater det. Eventuelle overraskelser fører i beste fall til små justeringer i den årlige internrevisjonsplanen.

En moderne internrevisjon har i 2012 gått bort fra en statisk revisjonssyklus og baseres i stedet på et kontinuerlig oppdatert risikobilde av bedriftens forretningsområder. Den har en fleksibel tidsplanlegging og er i stand til å gå raskt inn i nye problemstillinger. Internrevisjonen bringer selv frem relevante problemstillinger i forhold til den risiko selskapet til en hver tid har. Informasjonen får klar strategisk verdi i det den blir kommunisert videre til ledelsen og styret.

For å klare overgangen til en mer dynamisk revisjonssyklus, må internrevisjonen utvikle eksisterende metodikk. Skal en internrevisjon arbeide optimalt, må bedriftens risikostyring

“Hovedpoenget er å ha en organisasjonsstruktur hvor internrevisjonen opprettholder sin uavhengighet gjennom klare skiller og ansvarsfordeling.”

struktureres i et helhetlig system. Det er først da internrevisjonen kan evaluere og eventuelt forbedre bedriftens prosesser for risikostyringen. *Enterprise Risk Management (ERM)* er et rammeverk hvor man systematisk koordinerer risikostyring. ERM forbedrer bedriftens kapasiteter for risikostyring og samkjører dem til et helhetlig risikobilde for å oppnå effektiv risikostyring. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* har utgitt en anbefaling om hvordan et slik rammeverk kan lages (COSO ERM). I tillegg har COSO utgitt et høringsutkast med veiledning om overvåking av internkontroll (COSO 2008). Sentrale spørsmål er hvordan man skal identifisere, prioritere og overvåke risikoer.

Ved å ha hovedfokus på viktige risikoindikatorer, kan man være i stand til å avsløre problemstillinger på et tidlig stadium og iverksette strakstiltak. Områder preget av lav risiko kan dekkes gjennom periodevis analyser. Dette gir en dynamisk arbeidsmetode hvor ressurser brukes mer effektivt. I løpet av 2009 vil en egen ISO 36 000 standard for risikostyring bli publisert. Det foreligger allerede et utkast, som muligens kan brukes som en veiledning i arbeidet med å etablere en hensiktsmessig risikostyring.

Kompetanse

IA 2012 viser en overvekt av kompetanse knyttet til finansiell rapportering, kontroll og overholdelse av lover og regler. I undersøkelsen uttrykker derfor ledere av internrevisjon en klar bekymring for om internrevisjonen har tilstrekkelig

kompetanse til å møte de økte kravene til risikovurderinger.

Studien viser også at en stilling innenfor internrevisjon oppfattes som et lite attraktivt karriereløp. Dette gir utslag i hvilke muligheter en bedrift har til å rekruttere kompetente mennesker med erfaring.

I fremtiden vil internrevisjonen være sammensatt av personer med ulik kapasitet, kompetanse og erfaring for å dekke bedriftens forretningsområder. Enheten vil være i stand til å identifisere, forstå og analysere et bredt risikobilde for virksomheten. Hovedmålet er å kjenne risikoene og etterprøve hvorvidt ledelsens etablerte kontroller er tilstrekkelige, egnet og velfungerende.

Det er flere kompetanseområder en bedrift bør vurdere å ha i sin internrevisjon. Internrevisjonen har behov for mennesker med høy bransjekompetanse og forretningsforståelse. Gjennom å etablere og overvåke verdidrivende indikatorer, *Key Performance Indicators (KPI)*, kan internrevisjonen bistå ledelsen med å måle bedriftens prestasjonsnivå mot bransjenorm.

Kravene til IT-kompetanse blir stadig spissere. Både fordi IT-systemene til bedriften skal revideres, men også fordi internrevisjonen i seg selv stadig får mer avanserte dataverktøy i sitt arbeid.

Etter hvert som bedrifter ekspanderer og utvikler et globalt nettverk, øker også kravene til internrevisjonen. Lovgivningen har økt fokuset på internasjonal handel og det er viktig med god forståelse for



Foto: Bård Gudim

Karl-Ludvig Mauland, direktør
PricewaterhouseCoopers Oslo



Foto: Tommy Normann

Eli Moe-Helgesen, partner
PricewaterhouseCoopers Oslo



Foto: Hanne Hestangen

Petra Liset, partner
PricewaterhouseCoopers Oslo

de kulturforskjeller det er mellom de ulike handelspartnerne. Manglende oversikt på den internasjonale arenaen er med på å svekke grunnlaget for risikovurderingen, og et ensidig fokus på økonomiske forhold kan fort spenne ben av internasjonal aktivitet.

Eksemplene over viser at en internrevisjon bør dekke flere fagområder. Det er heller ikke tvil om at kravene øker til å profesjonalisere kompetansen. Stadig flere sertifiseringsordninger tilbys for å heve standarden i internrevisjon.

For å skaffe nødvendig kompetanse er intern rekruttering et godt alternativ til å

gå ut i markedet. Flere bedrifter forteller i IA 2012 at de har hentet inn kompetanse fra egen organisasjon gjennom en rotasjonsmodell. Slike bedrifter premierer ansatte som har vært i internrevisjon ved å vektlegge dette ved forfremmelser.

Mange selskaper innenfor bank og finans har valgt å utkontrahere (outsource) sin internrevisjonsfunksjon. Her beholder bedriften en lokal koordinator som setter rammen og spesifiserer kravene til internrevisjonen. En annen modell er å samarbeide (co-source) med en ekstern part om internrevisjonen. Lederen og eventuelle andre ansatte i internrevisjonen sitter i bedriften, mens resten av kompetansen og kapasiteten blir hentet inn gjennom en samarbeidsavtale. Dette er gjerne bedrifter som har et større fokus på sin kjernevirksomhet, eller som på grunn av lovpålagte krav raskt må etablere et slikt fagmiljø.

Organisering

Studien antyder at stadig mer av rapporteringen fra internrevisjonen vil gå til ledelsen, og ikke primært til styre eller revisjonsutvalg. Raske endringer i risikobildet kan ha direkte konsekvenser for den daglige driften, slik at det er naturlig å ha nær kontakt med ledelsen. Samtidig vet vi at lovregulerende rammeverk retter mer av rapporteringen mot revisjonsutvalget. Dette gjelder risikoforhold som vil ha strategisk

betydning for selskapet og som har betydning for selskapets overordnede risikostyring.

Hovedpoenget er å ha en organisasjonsstruktur hvor internrevisjonen opprettholder sin uavhengighet gjennom klare skiller og ansvarsfordeling. Strukturen skal hensynta internrevisjonens behov for å kunne utføre uavhengige evalueringer av kontroll. I tillegg skal strukturen gi nærhet til ledelsen for å dekke internrevisjonen sitt behov for innsikt i forhold rundt risiko og drift.

Internasjonalt nettverk krever oppfølging av internrevisjonen. En avdeling for internrevisjon bør dekke organisasjonsstrukturen til firmaet, også internasjonalt. Det er et paradoks at få bedrifter ser for seg at selskapets internrevisjon vil ta seg av internasjonale arbeidsoppgaver, samtidig som de mener at tilstedeværelse ved de utenlandske avdelingene er viktig.

For å utvikle internrevisjonen til å takle de nye trendene, må flere forhold tas med i planleggingen. Først av alt må bedriften danne seg et klart bilde av hva lovverket krever. Ulike lover er gjeldende avhengig av marked og størrelse. I neste trinn bør bedriften se på hvordan kompetansen best kan organiseres og ivaretas. Avhengig av bedriftens marked og bransje vil ulike strukturer være optimale. Til slutt er det avgjørende

at internrevisjonen er organisert med klare roller, ansvarsfordelinger og kommunikasjonskanaler.

Fremtidens internrevisjon gir økt verdiskaping

De neste årene vil forventningene til internrevisjon kreve en endring i hvordan internrevisjonen utfører sitt arbeid. Dette fordrer økt kunnskap og en fleksibel organisering av funksjonen. En risikobasert internrevisjon vil være en betydelig verdiskaper i bedriftens strategiplanlegging, og bedrifter med en institusjonalisert risikostyring vil ha et solid konkurransefortrinn i et hvert marked de opererer i.

Den moderne internrevisjonen handler med andre ord ikke om hvorvidt bedriften tilpasser seg lovverk og krav, men om å aktivt sikre verdier og hente ut hele potensialet i bedriftens forretningsprosesser.

I løpet av 2008 vil PwC Norge gjennomføre en tilsvarende studie blant de 125 største bedriftene i Norge. Resultatene av denne studien vil bli publisert i en senere utgave av Mentor.

For ytterligere informasjon, kontakt:

karl-ludvig.mauland@no.pwc.com 952 60 763
eli.moe-helgesen@no.pwc.com 952 60 113
petra.liset@no.pwc.com 952 60 152



“En risikobasert internrevisjon vil være en betydelig verdiskaper i bedriftens strategiplanlegging, og bedrifter med en institusjonalisert risikostyring vil ha et solid konkurransefortrinn i et hvert marked de opererer i.”

Godt rustet for nye krav

Yara International ble både i 2005 og 2007 tildelt Stockmanprisen for sin troverdighet i finansmarkedet. Selskapet har fokus på god styring av sine interne prosesser. Yara International jobber fortløpende med å utvikle sin internrevisjon, og er i ferd med å tilpasse seg fremtidens utfordringer. – Et intervju med Maria Thalmann, lederen for internrevisjonen i Yara International.

Av Karl-Ludvig Mauland, Jonas Gaudernack og Martin Lang



Vi har intervjuet Maria Thalmann, lederen for internrevisjonen i Yara International, om hvordan hun har bygd opp internrevisjonen i organisasjonen og hva hun tenker om fremtidens internrevisjon.

Metodikk

-Det grunnleggende i vår internrevisjon er kartleggingen av de risikoer som påvirker de mål som er definert i selskapets strategi. Både styre, ledelse og organisasjon involveres i arbeidet med å identifisere og prioritere de risikoforhold som internrevisjonen til Yara skal bygge sine aktiviteter på. I tillegg gjør internrevisjonen egne vurderinger for å få et alternativt perspektiv enn det som lever i organisasjonen.



Foto: Bård Gudim

”- Jeg er veldig opptatt av at internrevisjonen er til stede fra start i de prosjekter som utføres i organisasjonen. Det er viktig å ha en løpende oppfølging og ikke komme i etterkant å si at nå går dere i feil retning. Vi skal være en støtte hele veien.”

Maria Thalmann, lederen for internrevisjonen i Yara International. Intervjuet av Karl-Ludvig Mauland, direktør ved PricewaterhouseCoopers' kontor i Oslo

Linjen i organisasjonen har ansvar for å ha god styring og kontroll. Oppgaven til internrevisjonen er å se til at linjen håndterer risiko effektivt. Dersom prosedyrene bør forbedres, tar Maria Thalmann gjerne diskusjonen. – Min avdeling må støtte og hjelpe linjene til å komme opp på et tilfredsstillende nivå hvis vi skal kunne bekrefte ovenfor revisjonsutvalget at selskapet har effektive prosedyrer. Dette er jo kjernen i å gi sikkerhet for informasjonen til styret om selskapet.

Samtidig nevner lederen for internrevisjonen i Yara International at det er viktig for en moderne internrevisjon å gjøre mer enn kun å evaluere prosesser. - Jeg er veldig opptatt av at internrevisjonen er til stede fra start i de prosjekter som utføres i organisasjonen. Det er viktig å ha en løpende oppfølging og ikke komme i etterkant å si at nå går dere i feil retning. Vi skal være en støtte hele veien.

Diskusjonspartner

Maria Thalmann leder en internrevisjon hvor grunnstenen er en solid forståelse både for revisjonsfaget og Yaras forretningsdrift. I Yara skal internrevisjonen være en diskusjonspartner både ovenfor

styret, revisjonsutvalget, ledelsen og organisasjonen forøvrig. - Jeg ønsker at vi skal være en pool av ressurser både i forhold til internkontroll, organisasjonstruktur, risikostyring og forebygging av misligheter, eksemplifiserer Maria Thalmann. En internrevisjon må også sørge for erfaringsutveksling, i følge lederen av internrevisjonen. – Vi i internrevisjonen reiser ofte rundt og ser hvordan enhetene drives på forskjellige lokasjoner for å bringe de gode eksemplene bredere ut i organisasjonen.

Synlig og integrert

Yara er organisert i fire ulike segmenter, og internrevisjonen er organisert som et speilbilde av dette. - Jeg ønsker at internrevisjonen skal være tett orientert om forretningsdriften. Organisasjonen skal kunne bruke internrevisjonen til selskapets beste uten at funksjonen må gi avkall på sin uavhengighet.

Hun forteller om en internrevisjon som ikke skal ligge bortgjemt i Bygdøy Allé, men som er synlig. Derfor blir Maria Thalmann lett engasjert når vi snakker



Foto: Bård Gudim

Maria Thalmann avbildet sammen med Karl-Ludvig Mauland.



om kommunikasjon. Den uformelle kommunikasjonen er langt bredere enn den formelle. – Jeg synes det er veldig viktig at en internrevisjon har frie og uformelle kanaler mot alle forskjellige nivåer i organisasjonen. Det er en forutsetning skal man kunne gjøre en god jobb med internrevisjonen. Yara International har heldigvis forstått dette.

Fremtidens internrevisjon

Da Thalmann begynte å jobbe med internrevisjon i 1999 fikk hun tidlig høre at internrevisjon skulle være risikobasert. Dette har hele tiden vært en naturlig måte for henne å jobbe på. - En risikofokusert internrevisjon har åpne ører for hva organisasjonen sier, og den har kontakt med omverdenen for å se hva som kommer av nye krav til internrevisjon og selskapet for øvrig.

I Yara anses risiko både som en trussel og en mulighet. I kartleggingen av selskapets risiko er klimaendringer rangert som en høyrisiko over en periode på 5 år. Vi tillater oss å spørre om ikke globale klimaendringer er å dra risikostyring vel langt. – I november i 2007 ble Yara tildelt Glassbjørnens hederspris av Kronprins Haakon, en tildeling administrert av miljøstiftelsen Grip. Tildelingen skjedde på bakgrunn

av Yaras nyutviklede katalysator for å redusere klimautslipp ved sine fabrikker. - Jeg synes vårt arbeid med risikostyring har gitt gode resultater når vi ser på hvilke muligheter og anerkjennelse det har skapt for selskapet, argumenterer Maria Thalmann.

Verdiskaper

Et viktig spørsmål for mange er om en risikofokusert internrevisjon skaper verdier. Maria Thalmann er ikke i tvil. - Helt klart. Det handler om å se ting på en ny måte. Jeg tror det er ressursløsning hvis man ikke knytter internrevisjonen opp mot risiko. Internkontroll eksisterer for at selskapet skal kunne håndtere risikoen. Hvis organisasjonen ikke vet hva risikoen er til en hver tid, hvordan skal den da vite hva som er de rette prioriteringene.

Hun forteller om å se hele bildet i selskapets strategi og hvilke tiltak man må gjøre for å håndtere risikoeksponeringen. – Internrevisjonen må se hele sammenhengen. Ellers er det ikke noe mening i det man gjør, avslutter Maria Thalmann.

For ytterligere informasjon, kontakt:
karl-ludvig.mauland@no.pwc.com 952 60 763

Telenor opprettholder god internkontroll



Hvorfor har Telenor valgt å videreføre de strenge kravene til internkontroll i Sarbanes-Oxley Act 404 selv om de ikke lenger er pålagt dette?

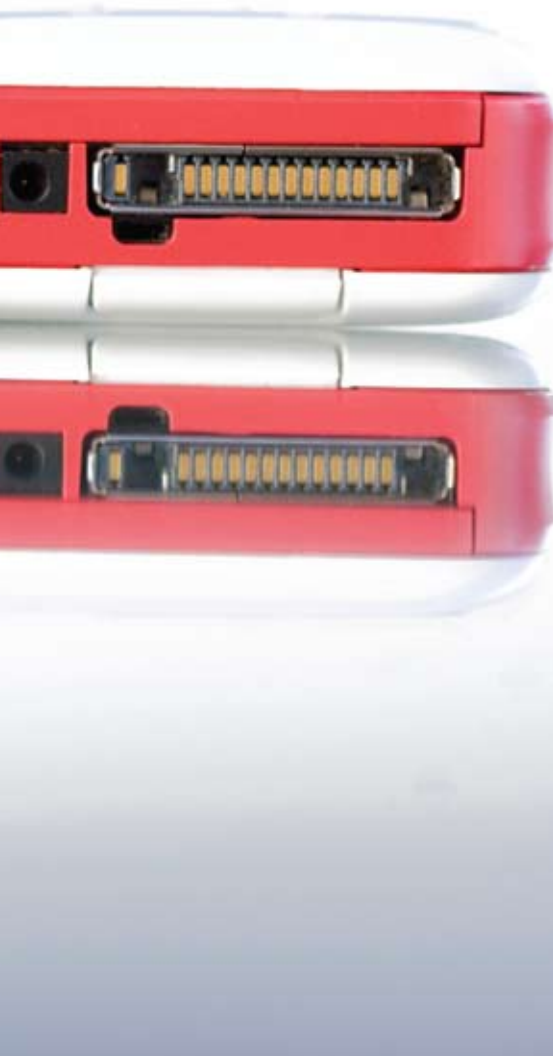
Av Endre Fosen

Telenor er det nest største selskapet på Oslo børs. Det er blant verdens ti største tilbydere av mobiltjenester og har mer enn 153 millioner abonnenter i de 12 landene hvor de har sin virksomhet. Selskapet var tidligere registrert på den amerikanske teknologibørsen Nasdaq, men valgte sommeren 2007 å avslutte denne børsnoteringen. Dette medførte at selskapet ikke lenger var pålagt å følge de strenge kravene til internkontroll over finansiell rapportering som den amerikanske Sarbanes-Oxley Act 404 medfører. Telenor har likevel valgt å videreføre arbeidet med internkontroll over finansiell rapportering i samsvar med de amerikanske lovkravene, og har i enkelte tilfeller gått lenger i å inkludere også enkelte av konsernets mindre virksomheter i dette arbeidet. Vi har spurt George Turk som er Chief Internal Control Officer, om hvorfor Telenor har valgt å videreføre de strenge kravene til internkontroll selv om de ikke lenger er pålagt dette.

George Turk, hva var status for internkontroll over finansiell rapportering i Telenor før selskapet ble pålagt dokumentasjon, oppfølging og rapportering etter verdens strengeste internkontrollstandard, Sarbanes-Oxley Act 404?

Jeg har ikke personlig erfart hvordan intern kontroll over finansiell rapportering var i Telenor før 2004 siden jeg først kom innenfor Telenor som konsulent i SOX implementeringsprosjektet i 2006. Imidlertid har jeg gjennom mitt arbeid i selskapet opparbeidet meg en ganske god forståelse for hvilke utfordringer man hadde på dette området.

De fleste virksomheter som i 2004 ble pålagt å følge kravene til internkontroll i Sarbanes-Oxley Act 404 hadde utfordringer, og det var behov for å etablere egne prosjekter som påvirket store deler av virksomheten. Den





”Viktige prosesser og kontrollaktiviteter er dokumentert og det er derfor enklere å erstatte nøkkelpersoner.”

George Turk George Turk har vært Chief Internal Control Officer i Telenor siden 2007. Han jobbet tidligere som Senior Manager i PwC, hvor han blant annet var konsulent for SOX-prosjektet i Telenor.

Foto: Espen Tollefsen

amerikanske lovgivningen gir svært strenge krav til internkontroll, og spesielt når det gjelder dokumentasjon og system for oppfølging av nøkkelkontroller gjennom testing var det nødvendig å styrke de eksisterende internkontrollsystemene betraktelig.

Telenor hadde også behov for å styrke sin internkontroll for å tilfredsstille de nye kravene. I tillegg er Telenor et selskap som opererer over hele verden. Vi har

mobilitetsvirksomhet i 12 forskjellige land. Det er åpenbart at kulturforskjellene mellom Asia, Norden og Øst-Europa er store. Likeledes er også måten man arbeider på forskjellig. Disse forskjellene er også noe som er blitt dyrket i Telenor, der man tidligere har jobbet lite for å standardisere mellom de ulike selskapene man har kjøpt opp. Oppgaver har tradisjonelt sett blitt løst på forskjellige måter i de ulike virksomhetene. De store forskjellene skapte ytterligere arbeid for Telenor i

forhold til å kunne implementere et nytt standardisert internkontroll system over finansiell rapportering for hele konsernet.

Hva måtte til for å løfte Telenor fra mer uformell internkontroll til fullt ut å etterleve kravene til SOX gjennom betydelig grad av formalisering og hvordan håndterte organisasjonen dette?

Telenor stod overfor en stor og kompleks oppgave. Det ble opprettet et konsernprosjekt kalt SOA 404. Prosjektets hovedmål var å sikre at Telenor tilfredsstilte SOX kravene innen fristen som opprinnelig var 31.12.2005. Heldigvis ble fristen utsatt ett år for utenlandske selskaper. For å gjennomføre oppgaven var man helt avhengig av solid støtte og forankring i toppledelsen. Det fikk man. Selskapets CEO Jon Fredrik Baksaas involverte seg personlig i prosjektet, og prosjektets styringsgruppe ble ledet av konsernets CFO, først Torstein Moland og siden Trond Westlie. Prosjektet fikk øverste prioritet i forhold til utviklingsoppgaver og ressurser. Denne prioriteringen viste seg avgjørende for prosjektets suksess.

Sarbanes-Oxley Act 404

Sarbanes-Oxley Act ble vedtatt i juli 2002 som en direkte konsekvens av flere store finansskandaler som eksempelvis Enron og WorldCom. Hovedformålet med loven var å gjenopprette og styrke tilliten til det amerikanske børssystemet. Loven krever at foretak notert på amerikansk børs etablerer og dokumenterer kontroller som sikrer korrekt finansiell rapportering. Kontrollene må testes av ledelsen, og ledelsen skal årlig avlegge en erklæring om at selskapet har tilstrekkelig internkontroll. Denne erklæringen skal revideres av selskapets eksterne revisor. Gjennom sin notering på den amerikanske teknologibørsen Nasdaq ble Telenor pålagt å følge disse kravene.



Det ble utviklet et solid rammeverk for internkontroll som sammen med stram prosjektstyring var viktige faktorer for at prosjektet ble en suksess. Det var et svært omfattende arbeid som skulle utføres med beskrivelse av mer enn 1 200 prosesser og utvikling og dokumentasjon av over 3 000 nøkkelkontroller. Når dette skulle samkjøres i 13 forskjellige virksomheter i konsernet skjønner man at god styring og kontroll i prosjektet var viktig.

En annen viktig faktor var kommunikasjon. Ledelsen ble kontinuerlig holdt oppdatert gjennom rapportering slik at aksjoner kunne iverksettes hvis det var behov for det. Samtidig var det et enormt press på organisasjonen og det var viktig for oss å kommunisere riktig og ofte med alle de involverte i dette arbeidet. Kommunikasjonen måtte i tillegg tilpasses den enkelte virksomhet for å møte de kulturelle forskjellene som er i et globalt selskap som Telenor. Etter mitt syn lykkes vi svært godt på kommunikasjonssiden.

Hvordan er rammeverket for internkontroll i Telenor bygget opp?

Mitt ansvarsområde er internkontroll over finansiell rapportering. Det handler om hvordan man etablerer effektive kontroller som sikrer kvalitet i regnskapet og den økonomiske informasjonen som gis til markedet. På dette området forholder Telenor seg til kravene i Sarbanes-Oxley Act 404 (SOX). Ettersom vi ikke lenger er pålagt å følge dette rammeverket benyttes ofte begrepet "Internal Controls over Financial Reporting" (ICFR) fremfor SOX begrepet. Slik dette er organisert i Telenor skal det være tilstrekkelig i forhold til de strenge amerikanske lovkravene.

På øverste nivå i internkontroll rammeverket har Telenor retningslinjer for god "corporate governance" eller virksomhetsstyring. Dette er viktige elementer i vår strategi for å realisere selskapets visjon og skape verdi for kundene. Her finnes de interne spillereglene for forretningsvirksomhet. Disse spillereglene er operasjonalisert gjennom en rekke "policys" og prosedyrer og er en forutsetning for å kunne ha et godt kontrollmiljø i selskapet. Videre har alle prosesser som er viktige for Telenors finansielle rapportering blitt identifisert. Utvelgelsen av prosesser er risikobasert. I tillegg til prosesser for regnskapsavslutning og rapportering, har

alle større enheter i selskapet kartlagt prosesser som inntekter, innkjøp, investeringer/anleggsmidler, lønn og IT-prosesser. Fokus er på å vurdere alle prosesser som genererer transaksjoner inn til de vesentlige postene i den eksterne rapporteringen. Prosessene er dokumentert og analysert for å kunne identifisere hvor det er konkret risiko for at vesentlige feil eller avvik skal kunne oppstå. Der det er risiko har det blitt etablert nøkkelkontroller for å møte den konkrete risikoen. Kontrollene er selve essensen i ICFR. Det er kontrollene som gir beviset for at internkontroll over finansiell rapportering fungerer som forventet.

Sarbanes-Oxley Act og Telenor

Våren 2007 valgte Telenor å bli strøket fra notering på Nasdaq. En konsekvens av dette var at Telenor ikke lenger var lovpålagt til å følge kravene i Sarbanes-Oxley Act. Imidlertid hadde konsernledelsen gjennom implementeringen av den nye internkontroll strukturen sett den store verdien av det arbeidet som var utført. Ledelsen valgte derfor å fortsette arbeidet med internkontroll med tilsvarende innsats som om Telenor fortsatt var underlagt de strenge kravene fra børsene i USA simpelthen fordi kontroll og struktur gir forretningsmessige fordeler og økt verdi for organisasjonen. Målet er at SOX relaterte aktiviteter skal bli en fullt ut integrert del av Telenors globale forretningsdrift.



”En mindre virksomhet kan etter mitt syn benytte Excel modeller og enkle prosesskart. Når det gjelder større og komplekse virksomheter vil de fort merke at Excel ikke lenger gir den nytten de har behov for.”

Vedlikehold av internkontrollstrukturen sikres gjennom en årlig repeterende prosess. Endringer i prosesser og organisasjoner ivaretas og nye risikovurderinger foretas. For å sikre at nøkkelkontroller utføres som forventet gjennomføres det hvert år intern testing av alle kontroller. I dette arbeidet benyttes objektive testere som ikke er involvert i de prosessene hvor kontrollene er plassert.

Hele rammeverket er dokumentert i vår internkontroll ”bibel” kalt ”SOX/ICFR Handbook”. PwC har vært en viktig bidragsyter i arbeidet med å utvikle dette rammeverket og sette sammen den originale håndboken. I ettertid har vi oppdatert håndboken basert både på vår praktiske erfaring og retningslinjene som gis i Audit Standard 5 (AS5).

Hvor viktig er systemstøtte for å få en effektiv drift av internkontrollstrukturen i en virksomhet?

En mindre virksomhet kan etter mitt syn benytte Excel modeller og enkle prosesskart. Når det gjelder større og komplekse virksomheter vil de fort merke at Excel ikke lenger tilfredstiller behovene. En kompleks virksomhet kan med andre ord benytte Excel i en oppstartsfasen, men vil raskt ha

behov for noe annet primært på grunn av begrensningene Excel vil gi på administrasjon, oppfølging og rapportering.

Spørsmålet man må stille seg er hvilke ambisjoner virksomheten har. I mange tilfeller kan man velge mellom å benytte bil eller sykkel for å komme seg fra et sted til et annet. Når avstanden blir stor er det fremdeles mulig å velge sykkel, men fordelene ved å benytte bil vil være langt større enn de økte kostnadene.

For Telenor er det åpenbart at systemstøtte er viktig. For oss ville det vært umulig å få en effektiv rapportering og involvering av organisasjonen uten vårt administrasjonssystem for internkontroll.

I hvor stor grad er intern testing et effektivt verktøy for å overvåke kvalitet og gjennomføring av definerte internkontrollaktiviteter i Telenor?

Intern testing har vært det viktigste verktøyet for oss for å opprettholde fokus på internkontroll og sikre at alle definerte nøkkelkontroller utføres som forventet. Det gjennomføres testing av alle kontroller hvert år, og sentralt får vi på denne måten objektive og konkrete tilbakemeldinger på hvor godt

internkontrollstrukturen fungerer, og hvor det finnes et forbedringspotensial.

Til vanlig benyttes objektive testere som ikke er involvert i de aktuelle prosessene til vanlig. Vi jobber imidlertid med andre former for overvåking og test. Et eksempel på dette er vårt pilotarbeid innenfor integrert testing hvor avdelingsleder utfører test av de kontrollene vedkommendes medarbeider utfører. På denne måten ønsker vi å redusere det totale ressursbruk innenfor overvåking.

Når det gjelder overvåking gjennom bruk av ”self assessment” og godkjenning gjennom signatur er min erfaring at dette ofte kun blir en formalitet uten reelt kontrollinnhold. Vi søker derfor andre metoder for å verifisere at internkontrollen fungerer som forutsatt.

Sommeren 2007 valgte Telenor å stryke seg fra notering på Nasdaq, og selskapet var dermed ikke lenger pålagt å følge de strenge kravene i SOX. Hva var årsaken til at man likevel valgte å fortsette internkontrollarbeidet med like stor intensitet?

En av årsakene til at Telenor valgte å stryke seg fra notering på Nasdaq var de store kostnader ved å være representert

på børs i USA. Styret i Telenor vurderte ulempene ved å ha sekundær notering i USA til å være større enn fordelene.

Når Telenor likevel fortsatte arbeidet med internkontroll over finansiell rapportering på samme nivå som under SOX-regimet skyldes dette flere forhold. Det viktigste var nok at ledelsen så den konkrete verdien man hadde skapt i Telenor gjennom å etablere en svært solid infrastruktur for internkontroll. Denne infrastrukturen ønsket man å beholde, samtidig som den er et fundament for videre vekst og suksess.

Jeg har sett internkontrollsystemene til en rekke virksomheter, og jeg pleier å illustrere utviklingen i internkontroll infrastrukturen i Norge de siste årene ved å sammenligne med trafikk og veier. Tidligere kjørte man på grusveier uten skilter hvor trafikken i stor grad var overlatt til den enkelte sjåfør. Nå har vi etablert moderne motorveier med veikilt og trafikklys som gir retningslinjer

for hvordan alle skal oppføre seg og kontroller som sikrer at trafikken flyter som forventet uten alvorlige ulykker. Ingen ønsker lenger å gå tilbake til tiden med grusveiene etter å ha prøvd å kjøre på fine veier.

Hva er etter din mening de største fordelene for Telenor ved en strukturert og dokumentert tilnærming til internkontroll ut over det å skulle tilfredsstillende lovkrav?

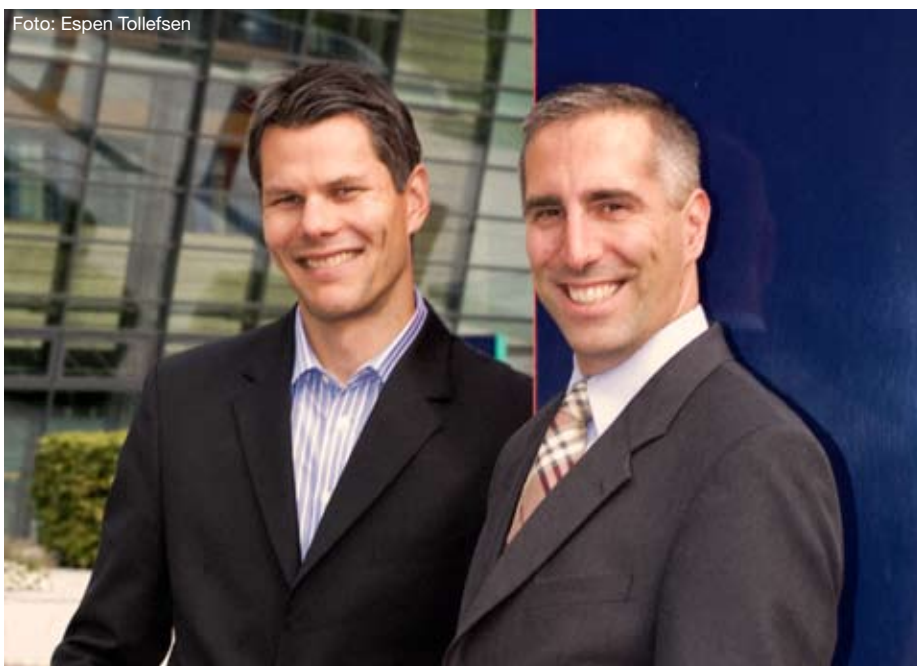
Det viktigste er nok infrastrukturen som gir oss mulighet til å vokse uten at risikoen for vesentlige feil i regnskap og rapportering øker ukontrollert. I tillegg til dette ser vi en rekke konkrete fordeler. Vi opplever at det er færre vesentlige feil i regnskap og rapportering, og vår sentrale økonomiavdeling kan bruke mer tid på analyse og verdiskapning enn på å åpne lukkede rapporteringspakker. I tillegg bruker Telenor betydelig mindre tid på regnskapsavslutning og produksjon av ekstern rapportering enn tidligere.

Telenor er også blitt mindre avhengig av enkeltpersoner. Viktige prosesser og kontrollaktiviteter er dokumentert og det er derfor enklere å erstatte nøkkelpersoner. Det er bedre fokus på risiko og tiltak iverksettes der det er identifisert at noe kan gå galt eller bli feil. Dette gjør at det i mange tilfeller jobbes smartere. I tillegg forventer markedet nå bedre kontroll og mer riktig finansiell rapportering enn det de gjorde for kun få år siden. Vi opplever at vi møter disse forventningene.

Gir ICFR noen effekter på forretningsprosesser ut over det som gjelder god finansiell rapportering?

Det er flere positive effekter. En er at vi kontinuerlig setter spørsmålstegn ved måten vi jobber på. Det er lett man jobber slik man alltid har gjort. Dokumentasjon gir synlighet og flere muligheter til å vurdere utviklingsmuligheter og forbedringsområder. Vi har også introdusert nøkkelpersoner i de ulike virksomhetene våre for hverandre

Foto: Espen Tollefsen



” Vi opplever at det er færre vesentlige feil i regnskap og rapportering, og vår sentrale økonomiavdeling kan bruke mer tid på analyse og verdiskapning enn på å åpne lukkede rapporteringspakker.”

George Turk, Telenor (til høyre), sammen med Endre Fosen, direktør i PricewaterhouseCoopers' rådgivningsavdeling i Oslo.

”Dokumentasjon gir synlighet og flere muligheter til å vurdere utviklingsmuligheter og forbedringsområder.”

og skapt fora hvor det er mulig å samarbeide og lære av hverandre og sammen utvikle prosesser som er bedre enn de vi har i dag. Dette har også tydeliggjort ansvar mellom grupper og enheter. Vi har definert ansvaret for prosesser som går på tvers av avdelinger og funksjoner og ser at vi har lagt et grunnlag for å øke effektiviteten og kvaliteten på det arbeidet som gjøres i disse prosessene.

Fokus på prosesser og dokumentasjon av disse har gjort Telenor i stand til å etablere internkontroll på et tilfredsstillende nivå. Nå benytter vi kunnskapen vi har opparbeidet oss og den samme dokumentasjonen til

å utvikle internkontrollen til å bli mer kostnadseffektiv. Dette gjøres ved standardisering og fokus på de beste kontrollene. I fremtiden ser vi at vår etablerte infrastruktur vil kunne være en god base for også å effektivisere selve prosessene og verdikjedene våre, også utenfor det som er relevant kun for finansiell rapportering.

Hva er etter din mening de viktigste kjennetegnene for et velfungerende internkontrollsystem i en kompleks virksomhet?

Her er det mange ting som kan nevnes. Jeg vil imidlertid fokusere på tre områder som jeg mener er kritiske for at vi skal

fortsette å lykkes med det arbeidet vi gjør i Telenor.

Det første er kontinuerlig fokus hos ledelsen. I en stor virksomhet er det spesielt viktig at ledelsen viser at de tar internkontroll på alvor og at de fokuserer på videre utvikling på dette området. Dette er avgjørende for hvor godt man skal lykkes i arbeidet.

Det andre er nødvendigheten av å ha klart definerte roller og ansvarsområder. Dette gjelder både organiseringen av støttefunksjonene som jobber både sentralt og lokalt, og alle de som er involvert i det løpende kontrollarbeidet som eiere av prosesser og kontroller. De områdene vi har lykkes mest med i Telenor er der hvor internkontrollarbeidet er fullt ut integrert i andre oppgaver og prosesser den enkelte avdelings.

Det tredje området jeg vil trekke frem er rapportering og kommunikasjon. Det er viktig med solid toveiskommunikasjon og rapportering både oppover og nedover. Inkludert i rapporteringen er måling av prestasjoner gjennom testresultater, ”Key Performance Indicators” og andre parametere som sier noe om kvaliteten på internkontrollen for den enkelte funksjon, prosess og virksomhet. Det er viktig å ikke undervurdere effekten måling og rapportering har på et områdes fokus og prestasjoner.

Hvordan er internkontrollarbeidet i Telenor organisert i dag?

SOA 404-prosjektet ble avsluttet i slutten av 2006 og prosjektorganisasjonen ble da en permanent stabsfunksjon





Foto: Espen Tollefsen

på konsernnivå. Enheten er en del av Group Finance og kalles "Group Internal Control Office" (GICO) og ledes av meg som er "Chief Internal Control Officer" (CICO). GICO er et team som blant annet jobber med vedlikehold og forbedring av Telenors internkontrollstruktur, løpende overvåkning av kontrollaktiviteter, koordinering og oppfølging av alle funksjoner som jobber med internkontroll, samt analyse og rapportering av status på internkontrollarbeidet. Ansvar for at det er etablert tilfredsstillende internkontroll over finansiell rapportering ligger hos konsernets CEO og CFO.

I hver enkelt virksomhet som er underlagt Telenors krav til ICFR er det etablert et "Local Internal Control Office" (LICO) som er støttefunksjon for vedlikehold og oppfølging av internkontroll i sin virksomhet. LICO teamene er avgjørende i forhold til å kjenne lokale prosesser og organisasjoner, og det er på dette nivået at kontrollaktivitetene følges opp. På samme måte som på konsernnivå er ansvaret for at det er etablert tilfredsstillende internkontroll over finansiell rapportering i den enkelte virksomhet plassert hos den lokale CEO og CFO.

For alle prosesser er det på virksomhetsnivå etablert prosesseiere som har ansvaret for at det er etablert tilfredsstillende kontroller og at alle endringer i prosessen blir vurdert opp mot dette. I den enkelte prosess er det flere kontrollere som har ansvaret for etablering og gjennomføring av selve kontrollaktivitetene. Kontrollerne rapporterer til prosesseiere. LICO teamene har tett dialog med prosess-

og kontrollere og de lokale CFOene gjennom hele året.

Er internkontroll over finansiell rapportering tilfredsstillende i Telenor?

Det vil alltid være rom for forbedringer, men situasjonen er mye bedre enn den var for kun få år siden. Organisasjonen har utviklet seg enormt på området og Telenor fremstår som en virksomhet som tar internkontroll på alvor og har en organisasjon som virkelig kan håndtere dette. Både Telenor og PwC har gjort en imponerende jobb med å overføre internkontrollkunnskapen fra prosjektdeltakere til Telenors permanente organisasjon på både sentralt og lokalt nivå.

Telenor benytter kravene i Sarbanes-Oxley regimet fordi det gir et godt definert, nyttig og allment akseptert nivå for internkontroll over finansiell rapportering. ICFR i Telenor møter disse kravene og vi har et tilfredsstillende resultat inntil nå.

Hva er de viktigste aktivitetene Telenor gjør for å sikre kontinuerlig fokus på ICFR og øke kvaliteten ytterligere?

Telenor følger sin etablerte årlige prosess for oppfølging av ICFR. Selskapets SOX/ICFR håndbok inneholder alle aktivitetene som skal gjennomføres inkludert ansvar og tidsfrister og er rammeverket som skal sikre at implementerte kontroller fungerer over tid. Det etablerte nettverket gjennom GICO og LICO følger opp at alle viktige aktiviteter gjennomføres.

I tillegg til den årlige prosessen har vi i GICO tre hovedområder vi fokuserer på.

Det første er oppfølging av at Telenor har nok kontroller for å dekke den risikoen selskapet står overfor. Dette er et viktig arbeid som hjelper oss å sikre at vi klarer å håndtere endringer både i prosesser og organisasjoner samtidig som vi får bekreftet om vi i Telenor er så gode på internkontroll som vi tror vi er. Videre jobber vi med standardisering av kontroller og etablering av det vi kaller best practice innenfor de viktigste prosessene. Dette arbeidet hjelper oss å jobbe smartere gjennom å utnytte det beste fra nettverket vårt. Målet er å etablere en internkontrollstruktur som er mer kostnadseffektiv enn den Telenor har i dag. Det siste fokusområdet er å implementere ICFR i flere av konsernets virksomheter som hittil ikke har vært inkludert.

For ytterligere informasjon, kontakt:

endre.fosen@no.pwc.com
952 60 127



Prosjektledelse – en profesjon?

Prosjektledelse har i løpet av de siste 20 årene utviklet seg til å bli et eget fagområde. Mange hevder til og med at prosjektledelse er en egen profesjon, på lik linje med leger, advokater og revisorer. Interessen for fagområdet har hatt en enorm økning, både blant praktikere og teoretikere. Flere interesseorganisasjoner er blitt etablert, eksempelvis NPF, PMI og IPMA¹, og antallet teoretiske studier og publikasjoner innenfor fagområdet har hatt en stor økning. Hva skyldes så denne økende interessen for prosjektledelse?

Av Øistein Jensen og Eivind Berger-Lorentzen

En nærmere titt på dagens virksomheter avdekker en økende grad av det man kan kalle prosjektifisering. Dette betyr at utvikling, produksjon og leveranse av tjenester og produkter i økende grad skjer gjennom prosjekter og ikke i den tradisjonelle linjen. Det er mange årsaker til dette. Behovet for bredere kompetanse i oppgaven,

mer tidsfaste oppgaver og økt fleksibilitet er noen av driverne i denne utviklingen. Den økende graden av prosjektifisering har naturlig nok medført at antall prosjekter også har økt. Enkelte store organisasjoner har i dag flere hundre prosjekter pågående til en hver tid. Alle disse prosjektene trenger en prosjektleder, noe som har medført at

¹Norsk Forum for Prosjektledelse (NPF), Project Management Institute (PMI) og International Project Management Association (IPMA)



”[...]det er i samspillet mellom flere avdelinger, kompetansemiljø og ressurser at det skapes synergier som gir oppgaver og leveranser større verdi, og oppgavene blir da organisert i prosjekter.”

Øistein Jensen (direktør) og Eivind Berger-Lorentzen (senior manager) ved PricewaterhouseCoopers' rådgivningsmiljø (Advisory) er begge PMP-sertifisert.

antallet prosjektledere også har økt. Dette viser seg etter hvert å skape utfordringer for virksomhetene.

Tradisjonelt har større oppgaver blitt løst i linjen, uansett om de er midlertidige eller faste. Normalt har en avdelingsleder hele oppgaven i sin avdeling, hvor han har full råderett over alle ressursene. Virksomhetene har etter hvert sett at det er i samspillet mellom flere avdelinger, kompetansemiljø og ressurser at det skapes synergier som gir oppgaver og leveranser større verdi, og oppgavene blir da organisert i prosjekter.

Prosjektlederrollens utvikling

Når det tidligere ble stilt krav til bred fagkompetanse var prosjektlederen ofte en avdelingsleder eller linjeleder. I dag stilles det ofte få eller ingen formelle krav til kunnskap eller erfaring til prosjektledere. Kombinasjonen av manglete erfaringsklassifisering og økende antall prosjektledere har medført at prosjektlederrollen har blitt utvannet. Samtidig ser virksomhetene verdien av et integrert samarbeid og oppgaveløsning på tvers av tradisjonelle linjer, hvor de ønsker å bruke prosjekter som arbeidsform. I mange tilfeller fungerer dette godt, men i større prosjekter vil virksomheten møte en rekke andre utfordringer, og det

stilles helt andre krav til prosjektledelse og prosjektstyring. Dette kan være prosjekter med store budsjett, kompliserte oppgaver uten en kjent metodikk og en bred sammensetning av mennesker både kulturelt og kompetansemessig. En annen utfordring er at enkelte prosjekt har blitt startet på for dårlig grunnlag, slik at rammer, ressurser og kompetanse ikke lenger er tilstrekkelig, og at prosjektet kan bevege seg ut over opprinnelig mandat. Dette vil da kreve større omstillinger innad i prosjektet, som stiller store krav til handlekraft, mot og ledelse. Dette har medført et økende behov for profesjonalisering av prosjektledere. Mange av de store virksomhetene har allerede etablert interne opplærings- og sertifiseringsprogram for å sikre et minimumsnivå for kunnskap om prosjektledelse. Gjennom sertifisering får man formelt dokumentert kunnskap og praktisk erfaring innenfor prosjektledelse. Det gir grunnlag for å kunne velge de personene de mener er best egnet til å lede prosjektene. Dette er ikke alltid personene med høyest fagkompetanse innen fagområdet,

”Kombinasjonen av manglete erfaringsklassifisering og økende antall prosjektledere har medført at prosjektlederrollen har blitt utvannet.”



”Sertifisering av våre mest erfarne prosjektleder er et av flere tiltak vi gjør for å sikre profesjonaliseringen som markedet etterspør”

men ofte mennesker med stor grad av oversikt, lederegneskaper, samarbeids- og kommunikasjonsevner. Fordelen med sertifiseringer er at man kan dokumentere et minimumsnivå til prosjektlederen, sikre et nivå på faget prosjektstyring og dermed sørge for en profesjonalisering.

Prosjektlederrollen profesjonaliseres og klassifiseres

Det benyttes i dag en rekke avanserte metodikker, verktøy og prosedyrer for å styre store prosjekter. Derfor er det viktig å klassifisere ulike erfaringsnivåer blant virksomhetens prosjektledere, blant annet ved sertifisering. Samtidig er det også viktig å kunne skille mellom prosjektstyring og prosjektledelse. Prosjektstyring er håndverket til en god prosjektleder og fokuserer på metode, system, teknikk og kontroll. Ledelse i prosjekter er normalt annerledes enn i linjen. Prosjektene er mer sammensatte, komplekse og ofte tidskritiske. Dette stiller krav til prosjektlederen som integrator, motivator og leder for et team. For å sikre fokus på prosjektet og at prosjektleder har nødvendig erfaring og

kompetanse innen prosjektledelsesfaget, vil det være positivt for mange virksomheter å hente disse ressursene eksternt. Dette vil tilføre kompetanse og erfaringsoverføring til virksomheten, samtidig som prosjektlederen kan fokusere fullt ut på prosjektet, uten å tenke på andre løpende oppgaver i virksomheten.

Økende interesse for sertifisering

Det finnes mange sertifiseringer innenfor prosjektledelse, men det er nok Project Management Institute (PMI) sin Project Management Professional (PMP) sertifisering som er den meste utbredte. PMI er verdens største assosiasjon for prosjektledelsesfaget og har ca. 265 000 medlemmer. Ca. 260 000 av disse innehar en PMP-sertifisering. Ifølge PMI Norge så har det vært en stor vekst i antall PMP-sertifiserte de siste 2-3 årene, og i dag er nærmere 600 personer PMP-sertifisert. Som ett av flere tiltak for å sikre den profesjonaliseringen som markedet etterspør, har PwC valgt å satse på en PMP-sertifisering av sine erfarne prosjektledere.

For ytterligere informasjon, kontakt:

eivind.berger-lorentzen@no.pwc.com 952 60 472
oistein.jensen@no.pwc.com 952 61 241

Segmentinformasjon gjennom ledelsens øyne

Fra neste år må alle børsnoterte foretak og andre som viser segmentinformasjon etter IFRS rapportere etter en ny regnskapsstandard; IFRS 8 Driftssegmenter. Identifisering og rapportering av driftssegmenter skal baseres på foretakets interne ledelsesrapportering. Målet er at segmentrapporteringen skal fremheve den informasjonen ledelsen selv bruker for å evaluere foretakets resultater og ta viktige avgjørelser. Dette vil også gi en bedre kobling mellom finansregnskapet og annen finansiell informasjon som foretaket publiserer.

Av Lori Wheeler Næss og Jan Brandt

Ledelsesmetoden

IFRS 8 introduserer en "ledelsesmetode" for å identifisere og måle den økonomiske ytelsen for et foretaks driftssegmenter. Rapportert segmentinformasjon skal baseres på allerede tilgjengelig intern informasjon.

Dette betyr:

- forenklet rapportering, da foretakene ikke lenger må utarbeide to sett med informasjon for henholdsvis intern og ekstern rapportering,
 - at vertikalt integrerte virksomheter kan møte krav om å rapportere vesentlige ledd i verdikjeden separat,
- da segmenter som tjener hoveddelen av sine inntekter gjennom salg til andre segmenter i konsernet nå også skal rapporteres,
- at ulike foretak i samme bransje kan komme til å dele inn segmentene på forskjellig måte og gi informasjon på forskjellig basis,
 - at det blir endring både i måten foretaket identifiserer segmenter på og hvordan segmentinformasjonen måles og presenteres, fra en modellbasert på risiko og avkastning til en modellbasert på internt rapportert informasjon,
 - at segmentinformasjonen ikke trenger



Foto: Bård Gudim

Direktørene Lori Wheeler Næss og Jan Arild Brandt jobber begge ved PricewaterhouseCoopers' kontor i Oslo.

“IFRS 8 gjelder for børsnoterte foretak. Den kan brukes fra 2008 og må brukes fra første kvartal 2009. Sammenligningstallene skal omarbeides.”

å følge IFRS-regnskapsreglene, men skal vises slik selskapet presenterer den internt. Det kreves derfor at foretakene avstemmer segmentinformasjonen mot finansregnskapet.

Hva er IFRS 8's virkeområde og når gjelder den?

IFRS 8 gjelder for børsnoterte foretak. Den kan brukes fra 2008 og må brukes fra første kvartal 2009. Sammenligningstallene skal omarbeides.

Hva er hovedprinsippene?

IFRS 8 krever opplysninger som gjør brukerne i stand til å forstå og vurdere arten og de økonomiske virkningene av

foretakets forretningsvirksomhet og de økonomiske miljøene virksomheten opererer innenfor. Anvendelse av standarden krever vurdering. Standarden gir ikke et sett med regler, men hovedprinsipper som ledelsen må vurdere når de avgjør hvilke segmentopplysninger som skal presenteres. Virksomheten skal gi den informasjonen som ledelsen benytter, slik at brukerne er i stand til å forstå foretakets hovedaktiviteter, hvor disse aktivitetene er lokalisert og aktivitetenes inntjening.

Hva er et driftssegment?

Et driftssegment er en del av et foretak:

- som driver forretning der de får

inntekter og pådra seg kostnader,

- der resultatet av driften blir regelmessig gjennomgått av foretakets øverste beslutningstaker for å kunne ta avgjørelser om fordeling av ressurser til segmentet og vurdere inntjeningen, og
- som har separat finansinformasjon tilgjengelig.

Hvordan identifiseres driftssegmenter?

Det er fire hovedtrinn. Foretakene må:

1. Identifisere øverste beslutningstaker.
2. Identifisere forretningsvirksomhetene.
3. Vurdere om tilstrekkelig og separat finansinformasjon er tilgjengelig for forretningsvirksomhetene.
4. Vurdere om denne informasjonen gjennomgås regelmessig av øverste beslutningstaker.

Hva eller hvem er øverste beslutningstager?

Øverste beslutningstager er en funksjon

og ikke nødvendigvis en stilling. Øverste beslutningstager allokterer ressurser og vurderer ytelsen til driftssegmentene. Hvem dette er kan variere fra virksomhet til virksomhet – det kan for eksempel være daglig leder, ledelsesteamet eller styret. Tittel eller titler på personen(e) som utgjør øverste beslutningstager er ikke relevant, så fremt det er person(er) som tar strategiske avgjørelser om foretakets segmenter.

Ofte vil høyeste beslutningstaker(-e) representere det øverste nivå av daglig ledelse. Leser man aksjelovens bestemmelser om styrets ansvar og oppgaver kan man lett komme til den feilaktige konklusjon at det alltid er styret som vil være øverste beslutningstaker i et aksjeselskap. Etter vår oppfatning vil man for større selskaper ofte komme til motsatt konklusjon; styret fungerer ikke på en måte som tilsier at det er øverste beslutningstaker i forhold til intensjonen i IFRS 8. Øverste beslutningstaker vil

typisk være tungt involvert i vurderinger med hensyn til ressursallokering og evaluering av driften, mens styret vil gå inn på et mer overordnet nivå og bekrefte de beslutninger som i realiteten er gjort av øverste beslutningstaker. Mindre selskaper vil oftere ha et mer aktivt styre, med hyppige styremøter og stor grad av deltakelse i daglig drift, kanskje med en arbeidende styreformann. Dette gjelder imidlertid mer sjelden for den typen foretak som har krav om segmentrapportering. Ulike nivåer av styringsorganer får som regel ulik grad av spesifisert informasjon. Korrekt identifikasjon av øverste beslutningstaker er derfor avgjørende for at segmentrapporteringen verken blir for detaljert eller aggregert.

Identifisering av øverste beslutningstager og av den finansielle informasjonen som gjennomgås regelmessig av vedkommende kan være vanskelig. Det er også viktig å revurdere identifiseringen

av øverste beslutningstager regelmessig, spesielt etter en omorganisering, et oppkjøp eller et salg.

Hvordan finner jeg hvilke segmenter i et foretak som må rapporteres?

Det er ikke nødvendig å rapportere alle driftssegmenter separat. Det er kun krav til å rapportere driftssegmenter dersom de overstiger kvantitative grenser.

Minimumsgrenser

Informasjon om et driftssegment bør rapporteres separat dersom:

- rapportert inntekt (eksternt og intern, før eliminerings) utgjør minst 10 % av samlet eksternt og intern inntekt for alle segmenter,
- et segments absolutte rapporterte overskudd eller underskudd utgjør minst 10 % av det største av:
 - samlet overskudd fra alle driftssegmenter som ikke rapporterte underskudd og
 - samlet underskudd for alle driftssegmenter som rapporterte underskudd, eller
- segmentets eiendeler utgjør minst 10 % av samlede eiendeler for alle driftssegmenter

Sammenslåing av segmenter

To eller flere driftssegmenter kan rapporteres samlet som ett enkelt segment dersom:

- aggregering gir brukerne av finansregnskapet informasjon som muliggjør en evaluering av foretaket og de økonomiske miljøene det driver sin virksomhet innenfor,
- de har like økonomiske kjennetegn, og
- de er like i hvert av de følgende henseender:
 - produktene og tjenestenes art
 - produksjonsprosessens art
 - produktenes eller tjenestenes kundetype og kundekategori,



- metodene som benyttes til å distribuere produktene eller yte tjenestene, og
- der det er relevant, arten av de lovgivningsmessige rammene, for eksempel for bankvesen, forsikring eller offentlige tjenester

Minimum antall rapporterte segmenter

Etter å ha fastsatt segmentene som skal rapporteres, må foretaket sikre at totale eksterne inntekter som er henførbare til

de rapporterte segmentene, er minst 75 % av foretakets totale eksterne inntekter. Hvis 75 % grensen ikke er nådd, må tilleggssegmenter identifiseres (selv om de ikke oppfyller 10 % grensen) til minst 75 % av foretakets totale eksterne inntekter er inkludert i foretakets rapporterte segmenter.

Informasjon i regnskapet

De vesentligste notekravene i standarden er beskrevet i tabellen under.

Delårsrapportering

På samme måte som for årsregnskapet, er segmentinformasjonen basert på rapportert, økonomisk beslutningsgrunnlag til ledelsen. Følgende skal opplyses pr. segment i delårsrapporten (IAS 34 *Delårsrapportering*, pkt 16):

- Eksterne driftsinntekter.
- Interne driftsinntekter (under visse kriterier).

Referanse til informasjonskrav	Obligatorisk informasjon
Allmenn informasjon	<ul style="list-style-type: none"> • Faktorer som benyttes til å identifisere rapporteringspliktige segmenter. • Typer produkter og tjenester som hvert enkelt rapporteringspliktig segment får sine driftsinntekter fra.
Informasjon om det rapporteringspliktige segmentet; resultat, inntekter, utgifter, eiendeler og forpliktelser, samt resultatmål segmentet rapporterer etter	<ul style="list-style-type: none"> • En måling av resultatet og samlede eiendeler for hvert enkelt rapporteringspliktig segment. • En rekke spesifikke opplysninger, som driftsinntekter fra eksterne kunder dersom disse er inkludert i segmentets resultat og regelmessig innberettes til øverste beslutningstaker. • Forklaring på målingen av segmentopplysningene. • Regnskapsgrunnlaget for alle transaksjoner mellom rapporteringspliktige segmenter. • Arten av eventuelle forskjeller mellom målingene av rapporteringspliktige segmenters resultat og foretakets resultat (for eksempel regnskapsprinsipper og asymmetriske fordelinger).
Avstemninger	<ul style="list-style-type: none"> • Mellom de samlede rapporteringspliktige segmentinntektene, resultat, eiendeler, forpliktelser og andre vesentlige elementer, og de tilsvarende tall for foretaket.
Opplysninger om hele foretaket	<ul style="list-style-type: none"> • Driftsinntekter fra eksterne kunder for hvert produkt og hver tjeneste, eller for hver gruppe av lignende produkter og tjenester. • Driftsinntekter fra eksterne kunder som kan henføres til foretakets hjemstat, og kan henføres til alle andre stater som foretaket får sine driftsinntekter fra. • Dersom vesentlige driftsinntekter fra eksterne kunder kan henføres til én enkelt annen stat, skal det opplyses om disse separat. • Andre anleggsmidler enn finansielle instrumenter, eiendeler ved utsatt skatt, eiendeler i form av pensjonsytelser og rettigheter som oppstår i henhold til forsikringskontrakter som finnes i foretakets hjemstat, og i alle andre stater der foretaket innehar eiendeler. • Dersom anleggsmidler i en annen stat er vesentlige, skal det opplyses om disse separat. • Avhengighet av viktige kunder, inkludert detaljer dersom en kundes inntekt er større enn 10 % av foretakets totale inntekt.

Husk - det finnes ikke lenger primære og sekundære rapporteringsformat. Et foretak som har fastslått at dets driftssegmenter er basert på produkter og tjenester behøver ikke å informere om geografiske segmenter, utover opplysningene om hele foretaket som er beskrevet ovenfor.



Foto: Bård Gudim

- Resultatmål for segmentene.
- Samlede eiendeler hvis det har vært vesentlige endringer etter sist avlagte årsregnskap.

Videre skal det opplyses om eventuelle endringer etter sist avlagte årsregnskap, enten i grunnlaget for segmentrapportering eller i grunnlaget for måling av segmentenes resultat. Det skal også gjennomføres en avstemming mellom resultat fra rapporterte

segmenter og totalt resultat før skatt (hvis segmentene rapporteres etter skatt gjennomføres avstemmingen mot totalt resultat etter skatt). Vesentlige avstemmingsposter skal identifiseres og forklares.

For ytterligere informasjon, kontakt:

lori.naess@no.pwc.com 952 60 804
jan.brandt@no.pwc.com 952 60 186

Ting å tenke på ved førstegangs anvendelse av IFRS 8

- Start med å identifisere den øverste beslutningstakeren i foretaket. Vær klar over at bedømmelsen om hvilke deler av foretaket som regelmessig vurderes av øverste beslutningstager kan være vanskelig, da denne personen ofte får mye forskjellig finansiell informasjon.
- Vær klar over at du kan ende opp med flere rapporterbare driftssegmenter enn det du har i dagens rapportering, for eksempel i vertikalt integrerte virksomheter der flere bestanddeler av verdikjeden regelmessig gjennomgås av øverste beslutningstaker. Analyser implikasjonene ved å presentere denne informasjonen i finansregnskapene. Erfaring fra USA, som har en segmentstandard som er meget lik IFRS 8 (SFAS 131) tilsier at vi kan forvente at Regnskapstilsynet vil utfordre foretakene på hvilke segmenter som må rapporteres.
- Vurder konsekvensene av den informasjonen som legges frem. Det driftsregnskapet øverste beslutningstaker gjennomgår kan inneholde sensitiv informasjon, og IFRS 8 inneholder ikke unntak som gjør at "konkurranseskadelig informasjon" ikke må vises, slik den gamle segmentstandarden gjorde. Dette var et nøkkelspørsmål for mange selskap i USA ved førstegangs anvendelse av SFAS 131.
- Gjennomgå interne kontrollrutiner for driftsregnskapet som kanskje ikke er underlagt de samme prosesser og systemer som det konsoliderte regnskapet. Det kan være at foretak trenger å bruke ressurser på å sikre at deres driftsregnskap har god nok kvalitet til å tåle publisering og er mulig å revidere. IFRS 8 krever også en avstemming mellom totale segmentinntekter, totalt over- eller underskudd, totale eiendeler og alle andre segmenttall mot tilsvarende beløp i finansregnskapet. Det skal være en klar link mellom driftsregnskapet og de konsoliderte tallene.
- Kontroller igjen verdiforringelse av goodwill. Goodwill må som et minimum henføres til de ulike driftssegmenter, dvs at en kontantstrømgenererende enhet etter nedskrivingsstandarden ikke kan være større enn et driftssegment. Vurder nøye den effekten som endringer i identifiseringen av driftssegmenter vil ha på verdiforringelse av goodwill.
- Utarbeid segmentinformasjon for hvert kvartal i 2008 basert på IFRS 8. Det er lurt å vurdere effekten av IFRS 8, løse eventuelle problemer og begynne å innhente relevante data i år, slik at sammenligningstallene for rapportering i 2009 er klare i god tid før rapporten for 1. kvartal.

Forankring og motivasjon

Dokumentasjon av konserninterne transaksjoner



Det nye lovkravet til dokumentasjon av prissettingen i transaksjoner mellom nærstående parter kom i desember 2007. Et stort antall norske virksomheter omfattes av kravet, og står nå overfor en betydelig utfordring; selve dokumentasjonsprosessen. I denne artikkelen vil vi komme med noen tips til hvordan man gjennom forankring og motivasjon kan få en god start på prosessen og sikre at den blir vellykket.

Av Morten Beck, Øystein Andal og Morten Rasmussen

”Forankring”, ”motivasjon”, ”prosess” – det høres ut som det vanlige konsulent-babbelet. Store ord og lite innhold. Det viktige er å få dokumentasjonen på plass, ikke å gjøre selve prosessen som sådan til en slags kvasi-vitenskap. Planen er klar: De(n) skatteansvarlige samler inn den nødvendige informasjon, godt støttet av alle i regnskap og ute i linjene, og med blendende effektivitet løfter den skatteansvarlige frem den ferdige dokumentasjonen (se figur 1 og 2).

En effektiv gjennomføring av et dokumentasjonsprosjekt forutsetter at praksis blir mer lik teorien. Det er her forankring og motivasjon kommer inn i bildet.

Man kan like godt erkjenne det først som sist; det blir neppe særlig med penger i kassen av å dokumentere internprisingen i konsernet (det kan derimot bli veldig dyrt å ikke dokumentere...). Selvsagt kan et dokumentasjonsprosjekt medføre

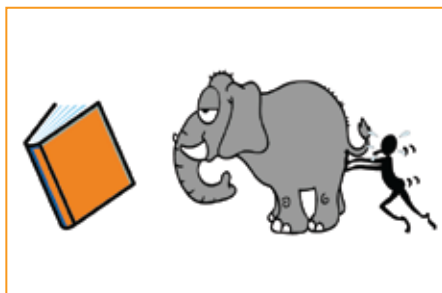
at man avdekker metodesvakheter, flaskehals og andre forhold som svekker virksomhetens effektivitet, men i det store og hele er dokumentasjonsprosessen lett å oppfatte som en byrde – en tilleggsbyrde man definitivt ikke trenger i en allerede hektisk hverdag.

Med dette som utgangspunkt, er det ikke så overraskende at det i praksis ofte er knapt med motivasjon i virksomheten når internprising skal dokumenteres.

Figur 1: Teori



Figur 2: Praksis



”Dokumentasjon av internprising er en prosess som stiller betydelige krav til alle nivåer i virksomhetens organisasjon.”

Artikkelforfatterne (fra venstre): fast advokat Øystein Andal og partner Morten Beck, begge fra Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers i Oslo. Til høyre Morten Rasmussen, direktør ved PricewaterhouseCoopers' rådgivningsenhet i Stavanger.

For de mange som arbeider ute i linjene med det som genererer virksomhetens inntekter, erfarer vi at skatt generelt og internprising spesielt oppfattes som temmelig uinteressant. Det er bare forstyrrende elementer som man verken vil eller kan la komme i veien for selve virksomheten og inntjeningen, og som fullt og helt overlates til den skatteansvarlige, CFO eller Controller.

Det er skattemyndighetene som er mottager av dokumentasjonen og som skal bruke den ved ligningen. Dette innebærer imidlertid ikke at ledelsen av et dokumentasjonsprosjekt er en oppgave som uten videre skal pålegges personer med skatteansvar i konsernet.

Utarbeidelse av dokumentasjon av priser og vilkår er ikke bare et skatteprosjekt, det er en compliance oppgave, dvs. en oppgave som må gjennomføres for at selskapet skal opptre i samsvar med norsk regelverk. Denne oppgaven krever gode evner og tid til prosjektledelse samt kunnskap om virksomheten. Skatteteknisk kunnskap vil være en fordel, men den ansvarlige for et dokumentasjonsprosjekt behøver ikke nødvendigvis være den skatteansvarlige.

Under enhver omstendighet klarer den prosjektansvarlige i et dokumentasjonsprosjekt seg ikke uten kollegaene ute i linjene: For hver type konsernintern transaksjon skal

man analysere hvilke funksjoner som utøves, hvilke risikoer som bæres, hvilke driftsmidler som benyttes, hvordan vilkårene er fastsatt og hvorfor de er fastsatt slik de er. Informasjonen som er nødvendig for å foreta denne analysen ligger hos de ansatte i linjene.

Et dokumentasjonsprosjekt som ikke har den nødvendige forankring i virksomheten, og hvor de som sitter på den nødvendige kunnskapen ikke er motivert til å sette den ned på papiret, vil i beste fall bli tilnærmet umulig å gjennomføre. Sommeren 2009 og skattemyndighetenes krav om innlevering av dokumentasjon innen 45 dager kan da komme veldig fort.



Foto: Mark Cabot



Foto: Mark Cabot



Foto: PwC



Forankring og motivasjon er avgjørende faktorer i et vellykket dokumentasjonsprosjekt.

Forankring

Første skritt i et vellykket dokumentasjonsprosjekt er å klargjøre hvem som skal lede og være ansvarlig for utarbeiding og implementering av rutiner og prinsipper for internprising og utarbeiding av pliktig dokumentasjon. I mange bedrifter ligger allerede ansvaret for at transaksjonene gjennomføres i henhold til armlengdeprinsippet hos de ansvarlige for hver enkelt avdeling, gjerne hos Controller. Den skatteansvarlige har vanligvis ikke ansvar for at prinsippene følges, kun at det er kompetanse i linjen til at personer der kan ta de riktige valgene med hensyn til prising. Et dokumentasjonsprosjekt kan derfor være en utfordring rent organisatorisk.

I de fleste virksomheter av noen størrelse vil det være mest effektivt å legge ansvaret for et dokumentasjonsprosjekt til en prosjektgruppe. Erfaringsmessig bør en slik gruppe være liten, men faglig og administrativ tung. En typisk sammensetning vil være:

- **Prosjektleder** – en person fra virksomheten som har ansvaret for fremdrift og praktisk gjennomføring av prosjektet
- **Faglig leder** – en person fra virksomheten (typisk en person med skatteansvar) som har det faglige ansvaret for prosjektet
- **Ekstern rådgiver** (om nødvendig) – bidrar med faglig bistand, kvalitetssikring og koordinering av eksterne ressurser

Rollen som **prosjektleder** er den viktigste i prosjektgruppen, og bør

innehas av en ansatt i virksomheten (ikke en konsulent), om ønskelig/nødvendig understøttet av ekstern rådgiver. Ideelt har prosjektlederen:

- et **godt kontaktnett** innenfor konsernet, slik at vedkommende hurtig kan finne frem til de personer som innehar den faktakunnskap som er nødvendig for effektivt å kartlegge og analysere de konserninterne transaksjonene,
- nødvendig **tyngde og autoritet** til at man får mobilisert disse personene og organisasjonen raskt og sikrer tilgjengelighet for prosjektet, og
- et **nettverk av lokale ansvarlige** – ansvarlige både i de andre selskapene i konsernet og i linjene i selskapet selv – som kan få delegert til seg ansvar for sin enhet tilsvarende prosjektlederens ansvar for hele prosjektet

Man når som kjent ofte lenger med en gulrot enn med pisken. Prosjektlederen, understøttet av resten av prosjektgruppen og nettverket av lokale ansvarlige, har et betydelig ansvar og en stor utfordring i å motivere linjene til å delta aktivt i dokumentasjonsprosjektet, slik at det lar seg gjennomføre uten uforholdsmessig tids- og ressursbruk. En motivert og samstemt organisasjon vil naturligvis være korteste vei til "teori"-

bildet ovenfor, både i forhold til første gangs opprettelse av dokumentasjonen og til de etterfølgende årlige oppdateringene.

I praksis viser det seg imidlertid av og til at pisken må frem. Det er derfor avgjørende at prosjektlederen har **solid forankring for prosjektet** i konsernledelsen, slik at prosjektet sikres den nødvendige prioritet. De ansatte i linjene

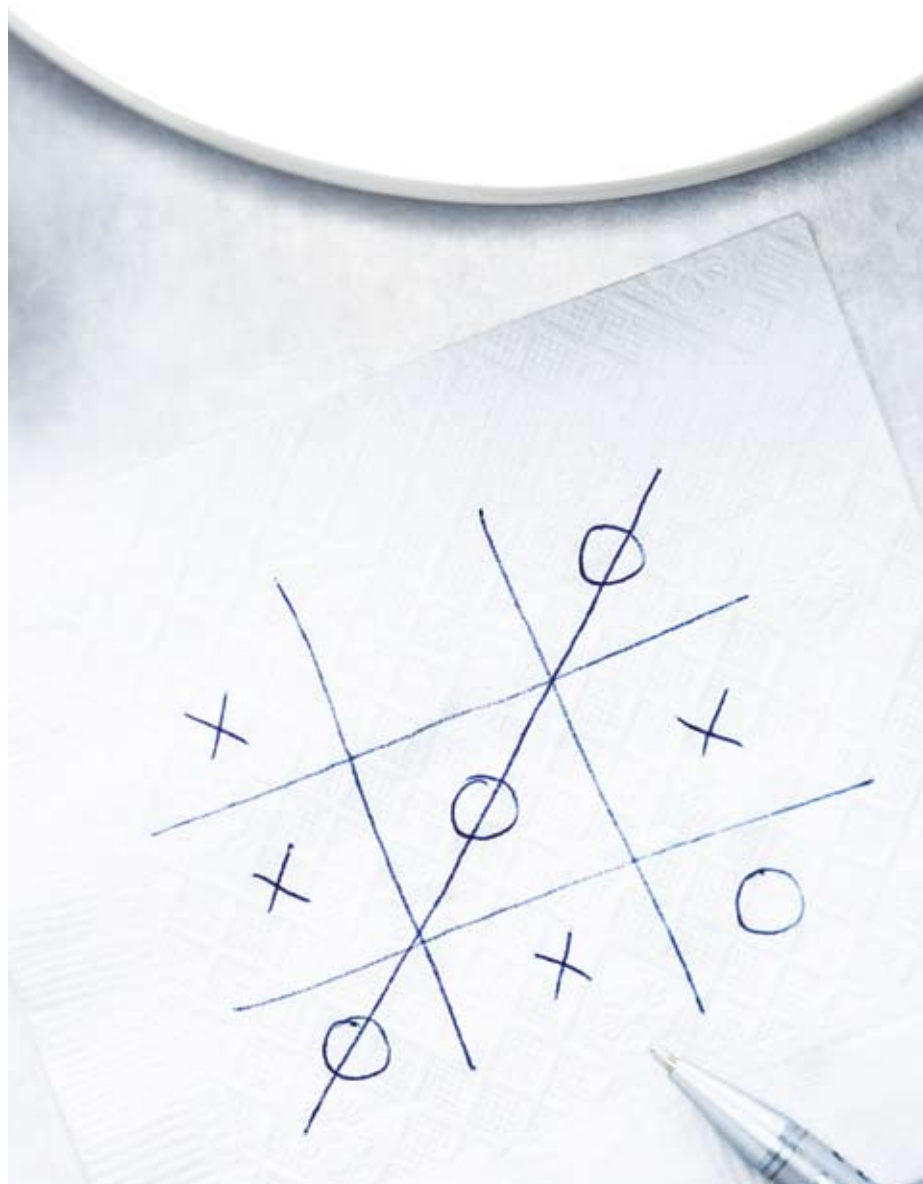
har typisk mer enn nok å gjøre fra før. Når det blir snakk om i tillegg å skulle bidra til et dokumentasjonsprosjekt, er det mye lettere å nedprioritere en henvendelse fra en prosjektleder enn en henvendelse fra en prosjektleder med CFO, eventuelt konsernleder og styret i ryggen.

Overgangen fra prosjekt til regulær drift er også en krevende oppgave. Prosjektet skal etablere nødvendig dokumentasjon for å oppfylle kravene, slik at første innlevering til skattemyndighetene går bra. Hvordan skal man så klare å ivareta den verdien som ligger i første års dokumentasjon og hindre forfall? Det er her forankringen kommer tilbake som det vesentlige punktet; prosjektet må finne en arbeidsdeling med den operasjonelle organisasjonen slik at de som skal vedlikeholde informasjonen for år to, i størst mulig grad bidrar i første runde med dokumentasjonsarbeidet. Det er også svært viktig å nedfelle roller og ansvar i det formelle styringssystemet for bedriften, dette sikrer verdien av dokumentasjonen.

Motivasjon

Det er naturligvis vel og bra å kunne konstatere at en motivert ansatt er bedre enn en umotivert ansatt, men dette er ikke akkurat en banebrytende erkjennelse. Spørsmålet er snarere hvordan man kan skape motivasjon rundt noe som i utgangspunktet ikke fremstår som særlig motiverende.

Det finnes ikke noe fasitsvar på dette, og det vil variere fra organisasjon til organisasjon hvordan man bør gå frem for å skape motivasjon for – eller i hvert fall mindre motvilje mot – et dokumentasjonsprosjekt. Mange virkemidler kan tenkes, alt fra incentiver til sanksjoner – eksempelvis kan oppfølging i forhold til prosjektet gjøres til et ledd i målingen av de relevante ansatte, særskilte bonuser kan innføres for gode bidrag i rett tid, etc.





“Samtidig er det viktig at virksomhetens ledelse – på alle nivåer – sørger for at det faktisk settes av tid til prosjektet. Det hjelper lite med både gulrøtter og pisk dersom tiden rett og slett ikke strekker til.”

Uansett er imidlertid **informasjon og kunnskap** helt avgjørende. Så tidlig som mulig i prosjektet bør man sørge for at alle relevante ansatte er orientert om hva prosjektet går ut på, hva det innebærer for de ansatte i linjene og ikke minst hvorfor prosjektet gjennomføres. Det er viktig å få de ansatte til å forstå at et dokumentasjonsprosjekt ikke er en byrde pålagt av den administrative ledelsen, men derimot er en følge av lovfestede krav til virksomheten. For at en norsk virksomhet skal kunne drive i samsvar med norske lover og regler, må de ansatte være i stand til og villige til å redegjøre for sine aktiviteter på en slik måte og i en slik utstrekning at den nødvendige internprisingsdokumentasjonen kan produseres. De ansatte i linjene har et medansvar for at tilstrekkelig dokumentasjon blir utarbeidet.

Samtidig er et dokumentasjonsprosjekt en god anledning for den enkelte ansatte til å bevisstgjøre seg selv i forhold til ens rolle i virksomheten og hvordan de ulike leddene i virksomheten henger sammen. Når man må analysere

sine daglige gjøremål slik de nye dokumentasjonsreglene krever, får man en mulighet til slik bevisstgjøring som man ellers sjelden får i en travel hverdag. Dokumentasjonsprosjektet kan på denne måten også være til direkte nytte for den enkelte ansatte.

Prosjektgruppen må derfor prioritere informasjonsvirksomhet svært høyt. God informasjon og forståelse blant de ansatte i en tidlig fase av prosjektet er en forutsetning for at prosjektet skal fungere godt. Dersom konsernleder eller CFO/ finansdirektør/økonomidirektør deltar på informasjonsmøter, kan dette bidra til prioriteringen.

Samtidig er det viktig at virksomhetens ledelse – på alle nivåer – sørger for at det faktisk settes av tid til prosjektet. Det hjelper lite med både gulrøtter og pisk dersom tiden rett og slett ikke strekker til. Dette understreker betydningen av at prosjektet er godt forankret i ledelsen, men ledelsen kan ikke slå seg til ro etter å ha vedtatt at prosjektet skal gjennomføres. Det må sørges for at de ansatte i linjene faktisk får tid til

å bidra med sin kunnskap. Dersom et dokumentasjonsprosjekt kommer på toppen av en allerede sprengt timeplan, blir det svært vanskelig å motivere den enkelte ansatte.

Dokumentasjon av internprising er en prosess som stiller betydelige krav til alle nivåer i virksomhetens organisasjon. Hvorvidt et dokumentasjonsprosjekt blir en stor byrde eller ikke, avhenger i stor grad av hvor samkjørt og velfungerende organisasjonen er. God planlegging, inkludert solid forankring i og vellykket motivasjon av organisasjon, er halve jobben – minst!

Lykke til!

For ytterligere informasjon, kontakt:

oystein.andal@no.pwc.com 952 60 291
morten.beck@no.pwc.com 952 60 650
morten.rasmussen@no.pwc.com 952 61 153

Aktuelle nyheter

Av Stine Bryn Sverdrup

Dommer

Forholdsmessig fradrag for moms på vedlikehold av bowlingbaner nektet

I Strømmen Storsenter driver Bowling 1 bowling- og biljardvirksomhet, som er avgiftsfritt, i kombinasjon med servering, som er avgiftspliktig. Serveringen skjer fra en serveringsøy midt i lokalet, og mat og drikke kan nytes rundt og omkring bowlingbanene og biljardbordene.

Ut fra rettspraksis kan det kreves fradrag for nyanskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, under forutsetning at de er innsatsfaktorer for omsetning av avgiftspliktige ytelser. Nyanskaffelser til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter oppfyller kravet, dersom det er relevant og har naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige delen. I følge Høyesterettsdommen av 20. juni er en ren bedriftsøkonomisk tilknytning normalt ikke tilstrekkelig. Utgiftene til bowling- og biljardutstyret var ikke til faktisk bruk i serveringsvirksomheten – det skjedde ingen felles fysisk bruk. Hovedtilknytningen var det rent økonomiske. Vilkåret for fradrag var derfor ikke oppfylt.

Dommer

Kristiansand Dyrepark – Lagmannsretten henviser til Bowling 1 saken

Agder lagmannsrett henviste til Høyesterett i Bowling 1 saken i dom av 10. juli ved vurdering av om Kristiansand Dyrepark AS skulle ha momsfradrag for anskaffelser til og vedlikehold av attraksjoner i dyreparken. Siden attraksjonene ikke var faktisk brukt i momspliktig virksomhet med blant annet servering og reklame ble momsfradrag nektet som følge av at en bedriftsøkonomisk tilknytning normalt ikke er tilstrekkelig for å oppnå fradragsrett.

Dommer

Næringslivstopp fikk fradrag for utgifter til advokat og rådgiver

Åge Korsvold hadde utgifter til advokat og rådgiver for å tilbakevise Kredittilsynets påstand om brudd på regler om egenhandel i verdipapirhandel loven. Som følge av saken måtte han gå fra stillingen som administrerende direktør i Storebrand.

I høyesterettsdom av 4. juni fikk Korsvold medhold i sitt krav om fradrag for kostnadene til advokat og rådgivere. Topstillingene i næringslivet stiller helt spesielle krav til den som skal ansettes. Av hensyn til mulig nye arbeidsforhold var det derfor helt nødvendig for Korsvold å engasjere sakkyndig bistand for å tilbakevise påstanden om brudd på verdipapirhandelloven.



Skatt

Fri bolig i utlandet – skattlegging av fordel for ansatte med arbeidsoppdrag i utlandet

Fra 2008 er det vedtatt nye regler som innebærer at både private og offentlig ansatte med arbeidsoppdrag i utlandet skal skattlegges for fordelen ved fri eller subsidiert bolig i utlandet. Gunstige overgangsregler innebærer imidlertid at ansatte som tiltrådte tjeneste og fikk fri eller subsidiert bolig før 1. januar 2008 ikke skattlegges for fordelen før i 2011, med mindre de bytter arbeidssted.



Skatt

Gave fra aksjeselskap uten utbytteskatt for aksjonær

Et selskap ga 1,5 millioner kroner til en lokal svømmehall. Finansdepartementet var enig i at beløpet ikke skulle anses som utbytte for aksjonæren. Som ledd i omdømmebygging og samfunnsansvar bør det anerkjennes at passende gaver fra et selskap kan anses gitt i selskapets egen interesse, ikke bare i aksjonærenes.



Foto: Hanne Hestengen

For ytterligere informasjon, kontakt:

stine.bryn.sverdrup@no.pwc.com
952 60 369

Skatt

Filial i EØS-stat og kreditfradrag

Ny tilordning av gjeldsrenter og konsernbidrag - 3 års frist for endring av ligningen EFTA-domstolen avga en rådgivende uttalelse 7. mai hvor de norske reglene om beregning av maksimalt kreditfradrag ble funnet å være i strid med EØS-avtalen når det gjelder fordeling av gjeldsrenter og konsernbidrag etter nettoinntektsprinsippet for norsk selskap med filial i annen EØS-stat.

Skattedirektoratet opplyser at det er en treårsfrist for å klage. For å få endret beregning av maksimalt kreditfradrag må det dokumenteres hvor gjeldsrentene reelt sett tilhører og konsernbidrag skal tilordnes den norske delen av inntekten først, slik det er nå etter regelendringen i 2007.

Skatt

Skattekonsekvenser ved forlengelse av festecontrakter

Endringene i tomtefesteloven har ført til at mange som fester bolig- og fritidstomt har fått en absolutt rett til å kreve festecontrakten forlenget på samme vilkår som før. I den grad lovendringen gir fester av en tidligere tidsbegrenset festerett en ubetinget rett til å forlenge festecontrakten slik at samlet varighet kan bli over 99 år, vil slike kontrakter regnes som stetevarige etter formuesskattereglene samt etter eiendomsskattereglene. Konsekvensen er at den formelle leietakeren anses som eier. Konkret betyr dette:

Formuesligningen

For bortfester skal tomtens ligningsmessige verdi ikke lenger inngå i formuesskattegrunnlaget. I stedet skal bortfesteren skatlegges for kapitalisert verdi av festeavgiften. Festeren blir formuesskattepliktig for tomteverdien som om han eide tomten, men får gjeldsfradrag for den kapitaliserte forpliktelsen til å svare festeavgift.

Eiendomsskatt

Blir en tidligere tidsbegrenset festerett forlenget på ubestemt tid, blir eiendomsskatteplikten for festetomten overført fra bortfester til fester. Tomten verdsettes og skatlegges da under ett med bygningen.

Finansdepartementet anbefaler at endringene først iverksettes fra inntektsåret 2008 for formuesskatt og fra 2009 for eiendomsskatt, med mindre endringene allerede er gjennomført i konkrete saker.



Skatt

Forsinkelsesrente

Forsinkelsesrenten er endret med virkning fra 1. juli 2008. Den nye rentesatsen er 12,75 prosent. (Første halvår 2008 var forsinkelsesrenten 12,25 prosent).

Skatt

EU/EØS

EU-kommisjonens handlingsplan - Ny selskapsform og forenklinger for små og mellomstore bedrifter

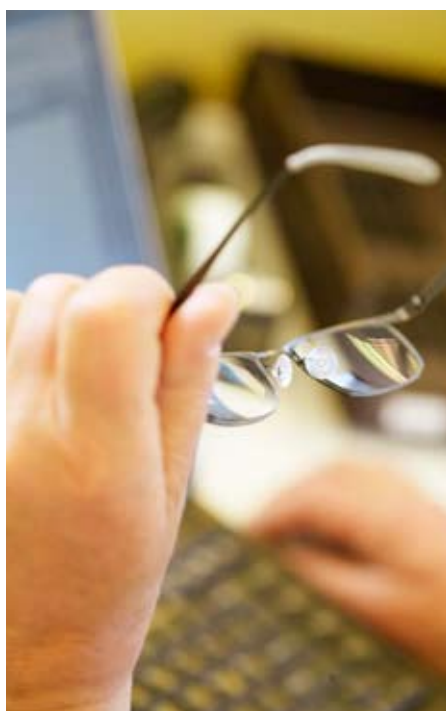
De fleste arbeidsplasser i EU/ EØS-området skapes i små og mellomstore bedrifter (SMB). Som et av flere tiltak som skal bidra til å nå målet i EU om å skape vekst og flere arbeidsplasser i det indre marked, har EU-kommisjonen fremlagt en handlingsplan, Think small first: A Small Business Act for Europe. En sentral del av denne handlingsplanen er et forslag til EU-forordning om opprettelsen av en ny selskapsform, Europeiske Private Selskap (SPE). Denne selskapsformen skal gjøre det enklere og mer attraktivt å etablere og utøve virksomhet i SMBer. Kommisjonens forslag og den nye selskapsformen SPE, er skreddersydd for å ivareta behovene for SMBer. Formålet er å bedre konkurransevnen for SMBer ved å redusere kostnader og øvrige ressurser til overholdelse av regler ved etablering og utøvelse av virksomhet, og skal gjøre det enklere for SMBer som opererer over landegrensene. Det er imidlertid intet krav om grenseoverskridende virksomhet for å opprette SPE. Kravet til aksjekapital i SPE er 1 Euro, og det er ingen begrensninger med hensyn til hvem som kan opprette et slikt selskap. Stifterne kan være en eller flere fysiske og/ eller juridiske personer. SPE anses som et privat selskap på lik linje med AS, og aksjene kan således ikke tilbys allmennheten eller omsettes offentlig.



Nytt om satser

Normrente for beskatning av rimelige lån hos arbeidsgiver - 2008

Normrente for januar og februar 2008	5,25 prosent
Normrente for mars og april 2008	5,50 prosent
Normrente for mai og juni 2008	5,75 prosent
Normrente for juli og august 2008	5,75 prosent
Normrente for september og oktober	6,25 prosent
Normrente for november og desember	6,25 prosent



Nytt om satser

Skjermingsrenten for ekstra skatt på renter på lån fra personlige skattytere til selskap

Renten fastsettes av Skattedirektoratet på grunnlag av rentesatsen som publiseres av Norges Bank.

Skjermingsrente for januar og februar 2008	3,7 pst.
Skjermingsrente for mars og april 2008	3,7 pst.
Skjermingsrente for mai og juni 2008	4,0 pst.
Skjermingsrente for juli og august 2008	4,0 pst.
Skjermingsrente for september og oktober 2008	4,3 pst.
Skjermingsrente for november og desember 2008	Ikke fastsatt

Høstens kurs- og seminarer hos PricewaterhouseCoopers

Egenkapitaltransaksjoner	21.10.2008	Bodø	Informasjonsverdier som konkurransefortrinn	05.11.2008	Oslo
Generasjonsskifte	21.10.2008	Bodø	Årsoppgjøret	05.11.2008	Tønsberg
Temadag Forsikring	21.10.2008	Oslo	IFRS-Nyheter	06.11.2008	Bergen
Egenkapitaltransaksjoner	22.10.2008	Mo i Rana	IFRS 7 i år to	07.11.2008	Oslo
Endringer i rapporteringsregler for børsnoterte selskaper	22.10.2008	Bergen	Misligheter rettet mot offentlige myndigheter	10.11.2008	Kristiansand
Generasjonsskifte	22.10.2008	Mo i Rana	Årsoppgjøret	10.11.2008	Ålesund
Internprising i praksis - hvordan lage dokumentasjon?	22.10.2008	Drammen	IFRS-Nyheter	11.11.2008	Trondheim
Internprising i praksis - hvordan lage dokumentasjon?	23.10.2008	Stavanger	Misligheter rettet mot offentlige myndigheter	11.11.2008	Oslo
Risikostyring og internkontroll for styremedlemmer i børselskaper?	23.10.2008	Oslo	Eierseminar - skatteoptimalt uttak	13.11.2008	Molde
Gransking i egen virksomhet	24.10.2008	Oslo	Fast eiendom - fallgruver og muligheten innenfor avgift og skatt	13.11.2008	Tromsø
Bank/Finansdag	28.10.2008	Bergen	Finansielle instrumenter - ny standard fra NRS	13.11.2008	Oslo
Eierseminar - skatteoptimalt uttak	28.10.2008	Oslo	Toll og avgift på import av varer - suksesskriterier og fallgruver	14.11.2008	Oslo
Fast eiendom - fallgruver og muligheten innenfor avgift og skatt	28.10.2008	Molde	Bruk av finansielle instrumenter	18.11.2008	Bergen
ERP-systemer - hvordan sikre at du velger riktig?	29.10.2008	Oslo	Effektiv risikostyring	18.11.2008	Trondheim
Effektiv risikostyring	30.10.2008	Oslo	Bokføringsloven - erfaringer med og evaluering av loven	19.11.2008	Oslo
Eierseminar - skatteoptimalt uttak	30.10.2008	Kristiansand	Har din bedrift ansatte som arbeider over landegrensene? Hvordan unngå dobbeltbeskatning?	20.11.2008	Bergen
Generasjonsskifte	30.10.2008	Trondheim	IFRS og forenklet IFRS - et overblikk	20.11.2008	Oslo
Generasjonsskifte	31.10.2008	Hamar	Norsk Internasjonal Skatterett - årets oppdatering	20.11.2008	Oslo
Fast eiendom - fallgruver og muligheten innenfor avgift og skatt	04.11.2008	Bodø	Har din bedrift ansatte som arbeider over landegrensene? Hvordan unngå dobbeltbeskatning?	21.11.2008	Oslo
Gransking i egen virksomhet	04.11.2008	Bergen	Bokføringsloven - erfaringer med og evaluering av loven	25.11.2008	Ålesund
IFRS-Nyheter	04.11.2008	Oslo			
Due Diligence	05.11.2008	Stavanger			
Eierseminar - skatteoptimalt uttak	05.11.2008	Drammen			
Fast eiendom - fallgruver og muligheten innenfor avgift og skatt	05.11.2008	Mo i Rana			

Hold deg oppdatert*

Finansiell rapportering

Skatt, avgift og
selskapsrett

Virksomhetsstyring

ERP-systemer - hvordan sikre at du velger riktig?	25.11.2008	Trondheim
Internprising i praksis - hvordan lage dokumentasjon?	25.11.2008	Oslo
Bokføringsloven - erfaringer med og evaluering av loven	26.11.2008	Trondheim
Bokføringsloven - erfaringer med og evaluering av loven	26.11.2008	Ulsteinvik
Årsoppgjøret	26.11.2008	Oslo
Børsintroduksjon, salg og oppkjøp	02.12.2008	Oslo
Regnskaps- og skattedagen 2008	03.12.2008	Ålesund
Regnskaps- og skattedagen 2008	04.12.2008	Ulsteinvik
Årsoppgjøret	04.12.2008	Trondheim
Internasjonal regnskapsutvikling - Lysebuseminaret 2008	05.12.2008	Oslo
Regnskaps- og skattedagen 2008	08.12.2008	Oslo
Regnskaps- og skattedagen 2008	09.12.2008	Førde
Regnskaps- og skattedagen 2008	10.12.2008	Drammen
Regnskaps- og skattedagen 2008	10.12.2008	Molde
Regnskaps- og skattedagen 2008	10.12.2008	Stavanger
Regnskaps- og skattedagen 2008	10.12.2008	Stryn
Petroleum Tax and International Accounting Update Seminar	11.12.2008	Stavanger
Regnskaps- og skattedagen 2008	11.12.2008	Kongsberg
Regnskaps- og skattedagen 2008	11.12.2008	Måløy
Regnskaps- og skattedagen 2008	11.12.2008	Trondheim
Regnskaps- og skattedagen 2008	11.12.2008	Tønsberg
Regnskaps- og skattedagen 2008	12.12.2008	Haugesund
Regnskaps- og skattedagen 2008	16.12.2008	Bodø
Regnskaps- og skattedagen 2008	17.12.2008	Mo i Rana
Regnskaps- og skattedagen 2008	18.12.2008	Hamar

*For informasjon og påmelding, se:

www.pwc.no/kurs

KUNDEPOST

Returadresse:
PricewaterhouseCoopers
Postboks 748 Sentrum
0106 OSLO