



VÅR REFERANSE
21/11654

DERES REFERANSE

DATO
14.10.2022

Tilsynsrapport - vedtak om overtredelsesgebyr

1. Innledning

Finanstilsynet anmodet [REDACTED] (revisjonsselskapet) i brev av 31. oktober 2021 om å redegjøre for og dokumentere revisjonsutførelsen i 4 revisjonsoppdrag. I tillegg ble revisjonsselskapet bedt om å sende inn rutiner og retningslinjer. Finanstilsynets foreløpige tilsynsrapport og varsel om vedtak er datert 8. september 2022. Revisjonsselskapets tilsvarende svar er datert 5. oktober 2022.

[REDACTED] inngikk engasjementsavtale med alle 4 selskapene 21. september 2021. Selskapene, som inngår i samme konsern, hadde vært uten revisor siden 5. juli 2021, da tidligere revisor meldte egenfratreden.

Finanstilsynet har begrenset sin gjennomgang til revisjonsutførelsen for de nevnte 4 revisjonsoppdragene.

Selskapet har i tilsvarende svar påpekt enkelte feil i faktum og kommentert varselet om overtredelsesgebyr. Finanstilsynet har korrigert faktum der dette er funnet nødvendig. Finanstilsynet mener, også hensyntatt tilsvaret, at det varslede vedtaket skal fattes, men overtredelsesgebyret er justert ned i samsvar med opplysningene om selskapets faktiske omsetning i 2021.

2. Bakgrunn

På tidspunktet for tiltredelse som ny revisor var siste avlagte årsregnskap for "klient 1" årsregnskapet for 2019 fastsatt 31. desember 2020. Fratrådt revisor skriver i sin revisjonsberetning til årsregnskapet for 2019 at han ikke har vært i stand til å observere varelageret og at det derfor ikke har vært mulig å innhente hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis for å få verifisert varebeholdningen. Videre tar revisor forbehold knyttet til verdien av utestående kundefordringer og fordringer på konsernselskaper. Poster med forbehold utgjør MNOK 19 av en totalbalanse på MNOK 30. Egenkapitalen i selskapet var ved utgangen av 2019 MNOK 14, Revisoren som avga revisjonsberetning for 2019 i desember 2020 ble valgt til foretakets revisor 13. februar 2020. Foretaket hadde da fått varsel om tvangsoppløsning grunnet at foretaket hadde vært uten revisor siden 9. oktober 2019 da også daværende revisor hadde meldt egenfratreden.

Årsregnskapet til "klient 1" for 2018 ble avlagt 4. september 2019. Revisjonsberetningen datert 4. september 2019 inneholdt forbehold knyttet til kundefordringer på MNOK 27 som etter daværende revisors oppfatning var verdsatt MNOK 6,7 for høyt. Revisor tok også forbehold knyttet til verdien av varelageret, da revisor ikke har vært i stand til å fastslå verdien.

Samme revisor hadde også revidert årsregnskapet for 2017, også da med forhold knyttet til kundefordringer og varelager. Da egenkapitalen dette året var bokført til MNOK 4,7 og overvurderingen av kundefordringer var større enn egenkapitalen og likviditeten var presset, presiserte revisor usikkerhet knyttet til fortsatt drift.

Ved avleggelsen av 2017 og 2018 regnskapet bestod styret av 3 medlemmer. Det fremgår av Foretaksregisteret at ett styremedlem har fratrudd i februar 2020.

Revisor avga revisjonsberetning til 2020 årsregnskapet 30. september 2021. Av revisjonsberetningen fremgår at det er tatt forbehold knyttet til varelageret på grunn av at revisor påtok seg vervet som ny revisor etter at varelageret var talt.

Andre forbehold er ikke tatt, men det presiseres i beretningen at *"71 % av kundefordringene er fra mars 2019, men daglig leder mener at disse vil bli betalt"*. Det er også presisert at *"av selskapets leverandørgjeld er kr 685 000 gjeld til nærstående selskaper"*.

Regnskapet for 2020 viser et varelager på MNOK 7,6, kundefordringer på MNOK 5,4 og konsernfordringer på MNOK 9,1 samt bankinnskudd på MNOK 0,7 og noen mindre andre fordringer. Til sammen har selskapet eiendeler på MNOK 22,8. Disse eiendelene er finansiert med MNOK 7,6 i egenkapital, MNOK 5,6 i langsiktig gjeld og MNOK 9,6 i kortsiktig gjeld.

Det er konkludert positivt på at ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon.

Revisor har i nummerert brev nr. 1 datert 22. oktober 2022 til "Klient 4" varslet at revisor trekker seg fra revisjonsoppdraget. Dette er 9 dager før varslet om tilsyn datert 31. oktober 2021. I nummerert brev nr. 2 datert 11. november 2022 varsler revisor fratreden for alle fire selskaper. Revisor trakk samtidig tilbake avgitte revisjonsberetninger for alle 4 oppdrag og utstedte nye revisjonsberetninger med konklusjon at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet. Revisors fratredelse er registrert i Foretaksregisteret 19. november 2021 for alle fire selskaper.

Ny revisorlov trådte i kraft med virkning fra og med 1. januar 2021. Akseptvurderingene og revisjonsutførelsen skjedde i 2021 og Finanstilsynet har i det videre vist til ny revisorlov. Både ny og gammel revisorlov viser til god revisjonsskikk når det gjelder revisjonsutførelsen. God revisjonsskikk utfylles i all hovedsak av de internasjonale standarder for revisjon (ISA). Henvisninger er til ny lov.

Finanstilsynet offentliggjorde en veiledning om revisors aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag 21. desember 2021 (rundskriv 6/2021).

3. Finanstilsynets vurderinger

3.1 Aksept av revisjonsoppdrag

Finanstilsynet har gjennomgått revisjonsselskapets grunnlag for aksept av revisjonsoppdragene og har følgende merknader.

1. Revisor har i samsvar med revisorloven § 9-2 forespurt tidligere revisor om konkrete forhold vedrørende årsaken til at forrige revisor fratradte før årsregnskapet for 2020 ble levert og revidert. Videre har revisor forespurt om tidligere revisors kunnskap til selskapene, regnskapene og ledelsen. Til slutt er det forespurt om fordringer på nærstående. I redegjørelse til Finanstilsynet har revisor opplyst at fulgte opp forespørselen til tidligere revisor ble fulgt opp med en telefonsamtale. Denne samtalen fremkommer ikke av revisjonsdokumentasjonen, men tidligere revisor meddelte i e-post at han på grunn av sykdom har trappet ned sin revisjonsvirksomhet, og det var i den prosessen naturlig å si opp disse kundene da de hadde komplekse problemstillinger som medført mye arbeid.

Revisor har ikke i forbindelse med aksept av revisjonsoppdragene fulgt opp hva selskapet/ledelsen har gjort for å utbedre de forhold som er påpekt av tidligere revisorer. Dokumentasjon for telefonsamtale med tidligere revisor skulle ha vært dokumentert i revisjonsdokumentasjonen. Finanstilsynet finner også at forespørselen til tidligere revisor er upresis da kun ett av fire revisjonsoppdrag er navngitt. Forespørselen skulle vært presis med angivelse av at forespørselen gjaldt alle fire foretak.

2. Det fremkommer ikke av revisjonsdokumentasjonen at revisor har innhentet årsregnskap, revisjonsberetninger og nummererte brev fra tidligere år verken fra tidligere revisor eller fra foretaket. Av revisors forespørsel til tidligere revisor der det stilles spørsmål om konserninterne fordringer, kan det legges til grunn at revisor i det minste har sett tidligere års revisjonsberetninger. Finanstilsynet mener at det er viktig at det fremgår av revisjonsdokumentasjonen at slike sentrale dokumenter er innhentet og gjennomgått. Dette spesielt viktig i situasjoner der tidligere revisor(er) har trukket seg fra revisjonsoppdraget.
3. Revisor har konkludert positivt på kundes integritet med utgangspunkt i ISQC-1 punkt 26 og A19-A20 og vurdert at kundens integritet er til stede og at oppdraget kan aksepteres. Det foreligger ikke dokumentasjon for om revisor har foretatt konkrete handlinger for å undersøke om det er forhold vedrørende ledelsens integritet som tilsier nærmere undersøkelser eller er til hinder til at revisor ikke skal påta seg oppdraget. 11.november 2021 har revisor i revisjonsdokumentasjonen skrevet ett tillegg om at sett i nytt lys ville revisor skrevet dette annerledes. Revisor ville ikke ha påtatt seg oppdraget hvis revisor den 23.september 2021 hadde visst det revisor nå vet, revisor viser til kommentarer i konklusjonsfasen.

Finanstilsynet finner at revisor ikke har utført de handlinger som kreves i forkant av aksept av nytt oppdrag. Finanstilsynet mener forholdet er brudd på revisorloven § 9-4 tredje og fjerde ledd, jf. ISQC-1 punkt 26-28 og ISA 220 punkt 12-13 og revisorloven § 9-9.

3.2 Revisjon av årsregnskapene for regnskapsåret 2020

Revisjonsberetninger for 2020 ble avgitt 30 september 2021. Revisor har deretter, 11. november 2021, avgitt korrigerede revisjonsberetninger for alle fire selskaper med konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet. Revisor fulgte opp ved å melde egenfratreden og ble avregistrert i foretaksregistret 19. november 2021.

Finanstilsynet har gjennomgått mottatt revisjonsdokumentasjon. Finanstilsynet bemerker at revisor ikke har innhentet hensiktsmessige og betryggende revisjonsbevis for vesentlige poster i årsregnskapene før avgivelse av beretninger i september 2021. Dette gjelder for varelager, kundefordringer og aksjer i datterselskap. Forholdet er grovt brudd på revisorloven § 9-4 tredje og fjerde ledd, jf. ISA 500 punkt 6.

4. Vurdering av vedtak om illeggelse av overtredelsesgebyr

4.1 Rettslig grunnlag

Overtredelsesgebyr kan ilegges for brudd på en rekke plikter etter revisorloven, herunder revisorbekreftelser. Hvilke overtredelser og hvordan overtredelsesgebyret skal beregnes følger av revisorloven §§ 14-5 og 14-6, som lyder:

"§ 14-5. Overtredelsesgebyr

Finanstilsynet kan ilegge overtredelsesgebyr ved overtredelse av

a. § 7-1

b. §§ 8-1 til 8-7

c. §§ 9-2 til 9-10

d. §§ 8-8 eller 12-5

e. revisjonsforordningen artikkel 4, jf. § 12-3, om revisjonshonorar

f. artikkel 5, jf. § 12-4, om forbud mot å levere visse tjenester

g. artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsoppdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen

h. vedtak fattet med hjemmel i § 14-3 eller § 14-4.

Fysiske personer kan ilegges overtredelsesgebyr bare for forsettlig eller uaktsomme overtredelser. Foretak kan ilegges overtredelsesgebyr når foretaket eller noen som har handlet på foretakets vegne, har overtrådt bestemmelsene nevnt i første ledd.

For juridiske personer kan det fastsettes overtredelsesgebyr på inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap. For et morselskap eller et datterselskap av et morselskap som skal utarbeide konsernregnskap etter direktiv 2013/34/EU, skal den relevante samlede omsetningen være den samlede årsomsetningen, eller tilsvarende inntekt etter relevante regnskapsdirektiver, etter siste godkjente konsernregnskap.

For fysiske personer kan det fastsettes et overtredelsesgebyr på inntil 5 millioner kroner.

Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om kvalifisert skyldkrav for å ilegge overtredelsesgebyr."

"§ 14-6. Momenter ved vedtak om overtredelsesgebyr

Ved avgjørelsen av om overtredelsesgebyr skal ilegges og ved utmåling av overtredelsesgebyr kan det blant annet tas hensyn til

- a. overtredelsens grovhet og varighet*
- b. overtrederens grad av skyld*
- c. overtrederens økonomiske evne*
- d. hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtredelsen*
- e. tap påført tredjeperson som følge av overtredelsen*
- f. i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet*
- g. tidligere overtredelser"*

Det følger av ordlyden til § 14-5 at revisjonsforetaket kan ilegges gebyr når foretaket eller noen som har handlet på foretakets vegne, har overtrådt bestemmelser som gir grunnlag for overtredelsesgebyr. Loven krever ikke at det skal være utvist forsett eller uaktsomhet når foretaket ilegges gebyr, slik det kreves for personer. Det vises til ordlyd og til forarbeidene, Prp. 37 LS (2019-2020) punkt 21.2.5.1 hvor departementet uttaler:

"Ved overtredelsesgebyr overfor revisjonsforetak vil regelen i forvaltningsloven § 46 første ledd første punktum komme til anvendelse. Dette innebærer at ingen må ha utvist skyld for at overtredelsesgebyr skal kunne ilegges et revisjonsforetak."

På bakgrunn av rettspraksis legger Finanstilsynet likevel til grunn at det ved ileggelse av overtredelsesgebyr ovenfor foretak stilles krav om at den eller de som har opptrådt på vegne av foretaket, har utvist alminnelig uaktsomhet. Skyldkravet kan oppfylles ved anonyme og kumulative feil.

Vedtaket om ileggelse av overtredelsesgebyr vil bygge på en helhetsvurdering. Vurderingen skal inkludere konkrete vurderinger av relevante momenter i revisorloven § 14-6. Listen over vurderingsmomenter er ikke uttømmende og angir ikke hvilken vekt de ulike momentene skal ha i helhetsvurderingen. Også momentene i forvaltningsloven § 46 andre ledd må vurderes i den grad de ikke fremgår av revisorloven § 14-6. Forvaltningsloven § 46 lyder:

"§ 46. (administrativ foretakssanksjon)

Når det er fastsatt i lov at det kan ilegges administrativ sanksjon overfor et foretak, kan sanksjon ilegges selv om ingen enkeltperson har utvist skyld. Med foretak menes selskap, samvirkeforetak, forening eller annen sammenslutning, enkeltpersonforetak, stiftelse, bo eller offentlig virksomhet.

Ved avgjørelsen av om et foretak skal ilegges administrativ sanksjon og ved individuell utmåling av sanksjonen kan det blant annet tas hensyn til

- a. sanksjonens preventive virkning*
- b. overtredelsens grovhet, og om noen som handler på vegne av foretaket, har utvist skyld*
- c. om foretaket ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak kunne ha forebygget overtredelsen*
- d. om overtredelsen er begått for å fremme foretakets interesser*

- e. om foretaket har hatt eller kunne oppnådd noen fordel ved overtredelsen*
- f. om det foreligger gjentakelse*
- g. foretakets økonomiske evne*
- h. om andre reaksjoner som følge av lovbruddet blir ilagt foretaket eller noen som har handlet på vegne av det, blant annet om noen enkeltperson blir ilagt administrativ sanksjon eller straff*
- i. om overenskomst med fremmed stat eller internasjonal organisasjon forutsetter bruk av administrativ foretakssanksjon eller foretaksstraff."*

4.2 Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener revisor ikke har utført de handlinger som kreves i forkant av aksept av nytt oppdrag, og at forholdet er brudd på revisorloven § 9-4 tredje og fjerde ledd, jf. punkt 3 over. Finanstilsynet mener handlingene som er gjennomført er mangelfulle gitt svaret på henvendelse til tidligere revisor om at det var "komplekse problemstillinger som krevde mye tid". Det forhold at selskapenes tidligere revisorer har fratrudd, er et forhold som i seg selv medfører krav om økt aktsomhet fra påtroppende revisor. Finanstilsynet finner også at forespørselen til tidligere revisor er upresis, da den dekker kun ett av fire revisjonsoppdrag som var aktuelle.

Når det gjelder overtredelsenes grovhet, mener Finanstilsynet at det foreligger alvorlige svakheter ved aksept av revisjonsoppdragene og i den påfølgende revisjonen av de fire årsregnskapene for 2020, og at unnlattelsene er uaktsomme. Finanstilsynet mener revisor har sviktet i rollen som allmenhetens tillitsperson, jf. revisorloven § 9-1 annet ledd. Revisor har et særlig ansvar ved aksept av oppdrag hvor tidligere revisor(er) har fratrudd. I dette tilfelle har virksomheten unngått tvangsoppløsning, og har kunnet drive videre uten at det ble rettet opp i påpekte lovbrudd i forkant av revisors villighetserklæring. Det foreligger også alvorlige mangler ved den påfølgende regnskapsrevisjonen utført i samme måned som oppdragene ble akseptert.

Brudd på revisorloven § 9-4 tredje og fjerde ledd kan sanksjoneres etter revisorloven § 14-5. Det er viktig for tilliten til revisjonsinstituttet at brudd på regelverket avdekkes og sanksjoneres. Bruk av overtredelsesgebyr innebærer blant annet at revisjonsselskapet ikke oppnår økonomiske fordeler ved at manglende etterlevelse av revisorloven, og det vil ha en allmennpreventiv virkning.

Ved vurderingen av om overtredelsesgebyr skal ilegges, har Finanstilsynet foretatt en konkret og helhetlig vurdering av forholdene i saken. Da det er revisjonsselskapet som har påtatt seg revisjonsoppdraget mener Finanstilsynet at gebyret skal ilegges revisjonsselskapet.

I vurderingen av skyld, må det forutsettes at revisjonsselskaper setter seg inn i regelverket som gjelder for de oppdrag de påtar seg. Revisjonsselskapet har ikke hatt tilstrekkelig oppmerksomhet rettet mot akseptvurderinger av oppdrag. Revisjonsselskap forventes å ha nødvendige rutiner for å oppfylle de regulatoriske kravene som gjelder, samt sørge for at virksomheten er gjenstand for betryggende kontroll. Finanstilsynet mener at det har sviktet på flere nivåer i revisjonsselskapet. Finanstilsynets vurdering er at både de objektive og subjektive vilkårene er til stede for at Finanstilsynet kan ilegge overtredelsesgebyr etter revisorloven § 14-5.

Finanstilsynet har videre sett hen til revisjonsselskapets økonomiske evne. Etter loven kan størrelsen på gebyr som ilegges et foretak maksimalt være to prosent av omsetningen. Revisjonsselskapet er nystartet og årsregnskapet for 2021 viser en omsetning på i overkant av kr 500 000.

5. Vedtak

På bakgrunn av en samlet vurdering av de forhold som ble avdekket under tilsynet, hensyntatt overtredelsenes art og omfang, skyldgrad og økonomiske evne, fatter Finanstilsynet følgende vedtak:

[REDACTED] plikter å betale et gebyr på kroner 10 000 (titusen kroner) for overtredelse av revisorloven § 9-4.

Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen.

Vedtaket kan påklages innen tre uker etter at det er mottatt. Klageinstans er Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker, men klagen skal sendes til Finanstilsynet, jf. forvaltningsloven §§ 28, 29 og 32. Innsyn i sakens dokumenter gis i samsvar med forvaltningsloven §§ 18 og 19. Det kan bes om utsatt iverksetting av vedtaket, jf. forvaltningsloven § 42.

For Finanstilsynet

Anne Merethe Bellamy
avdelingsdirektør

Anders Hole
seksjonssjef

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.