



REVISORTEAM DA

Høvleriet

Walkers gate 10

1771 HALDEN

VÅR REFERANSE

20/13097

DERES REFERANSE

DATO

11.02.2021

Tilsynsrapport

1 Innledning

Det vises til Finanstilsynets foreløpige tilsynsrapport datert 25. januar 2021 og revisjonsselskapets tilsvar datert 8. februar 2021.

En av revisjonsselskapets revisjonsklienter, som mottar støtte fra det offentlige, ble høsten 2020 omtalt i ulike medier som følge av at kommunen hvor revisjonsklienten hører hjemme mener at driften av revisjonsklienten er i strid med lov og forskrift for den type virksomhet som revisjonsklienten driver. Basert på en ekstern konsulentrapport for perioden 2015 – 2018, utarbeidet på forespørsel fra kommunen, fremkommer det blant annet at det er belastet kostnader i revisjonsklientens regnskap som ikke vedrører den virksomheten revisjonsklienten driver. Forutsetning for offentlig tilskudd kan dermed være brutt.

På bakgrunn av ovennevnte forhold anmodet Finanstilsynet revisjonsselskapet i brev datert 20. november 2020 om å redegjøre for utvalgte deler av revisjonen av revisjonsklienten sitt regnskap for 2019. I revisjonsselskapets redegjørelse til Finanstilsynet fremgår det at det foreligger to Descartes klientfiler, en fra det tidspunktet revisjonsberetningen ble avgitt og en ny oppdatert utgave basert på tilleggsinformasjon som forelå når revisjonen ble avsluttet, men som ikke var systematisert og dokumentert i den opprinnelige Descartes revisjonsfilen. Som en del av dokumentasjonen Finanstilsynet har mottatt ligger det også revisjonshandlinger som gjelder 2018 revisjonen. Finanstilsynet har hovedsakelig forholdt seg til den dokumentasjonen som vedrører 2019 revisjonen og som var dokumentert i Descartes klientfilen på det tidspunktet revisjonsberetningen for årsregnskapet 2019 ble signert den 16. juni 2020, jf. revisorloven § 5-3 første ledd, jf. ISA 230 punkt 7. Den oppdaterte Descartes klientfilen er datert 22. november 2020, hvilket er fem måneder etter at revisjonsberetningen ble datert og også etter at Finanstilsynet ba om revisjonsselskapets redegjørelse.

Finanstilsynet vil gjøre oppmerksom på at henvisninger til revisorloven i denne tilsynsrapporten gjelder tidligere revisorlov som var gjeldende frem til 1. januar 2021.

I det følgende oppsummeres Finanstilsynets vurderinger av tilsynet.

2 Lover og forskrifter

2.1 Saksbeskrivelse

FINANSTILSYNET

Revierstredet 3
Postboks 1187 Sentrum
0107 Oslo

Telefon 22 93 98 00

post@finansilsynet.no
www.finansilsynet.no

Saksbehandler

Cato Grønnern
Dir. tlf 22 93 98 25

Barnehageloven av 2005 og økonomiforskriften til barnehageloven av 2012 er sentrale i det lov- og forskriftsmessige rammeverket virksomheten til en godkjent ikke-kommunal barnehage må forholde seg til.

Et viktig formål i barnehageloven er å sørge for at offentlige tilskudd og foreldrebetaling kommer barna i barnehagen til gode, jf. barnehageloven § 21. For å sikre etterlevelse av dette formålet er følgende bestemmelser tatt inn i loven:

- Barnehagen skal bare dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen, jf. § 23 første ledd.
- Barnehagen skal ikke overfor eieren, eierens nærstående eller selskap i samme konsern som eier foreta transaksjoner som dekker kostnader på vilkår eller med beløp som avviker eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter, jf. § 23 annet ledd.
- Barnehagen skal ikke ha vesentlige lavere personalkostnader per heltidsansatt enn den som er vanlig i tilsvarende kommunale barnehager, jf. § 23 tredje ledd.
- Barnehagen skal kunne dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i samsvar med denne paragrafen, jf. § 23 fjerde ledd.

Formålet med økonomiforskriften til barnehageloven er å sikre at tilskudd og foreldrebetaling brukes i samsvar med barnehageloven, jf. § 1.

Forskriftens § 2 stiller videre en rekke krav til regnskapet, bokføringen og dokumentasjonen.

- Barnehageeier skal utarbeide et resultatregnskap for hver barnehage som er godkjent etter barnehageloven. Regnskapet skal vise alle inntekter og kostnader som gjelder godkjent barnehagedrift. Inntekter og kostnader skal periodiseres i samsvar med prinsippene i regnskapsloven § 4-1. Transaksjoner som ikke gjelder drift etter barnehageloven, skal i sin helhet holdes utenfor regnskapet, jf. forskriftens § 2 første ledd.
- Barnehagens resultatregnskap kan ikke belastes kostnader ved transaksjoner med eier eller eiers nærstående eller selskap i samme konsern som eier, på vilkår eller med beløp som overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter, jf. forskriftens § 2 andre ledd.
- Regnskapet skal dokumenteres i samsvar med bokføringslovens krav, jf. forskriftens § 2 tredje ledd.
- Bokførte transaksjoner skal kunne dokumentere at barnehagens transaksjoner tilfredsstiller kravene i barnehageloven § 14a og forskriften, jf. forskriftens § 2 fjerde ledd.

I konsulentrapporten som kommunen har innhentet fremkommer det blant annet at det i perioden 2015 – 2018 er belastet kostnader i revisjonsklientens regnskap som hevdes ikke å vedrøre den virksomheten revisjonsklienten driver, det vil si brudd på barnehageloven og økonomiforskriften til barnehageloven. Konsulentrapporten trekker blant annet frem at eieren av revisjonsklienten har brukt offentlige tilskudd og foreldrepenger til leilighet i Tyrkia, BMW X5 til privat bruk, VIP-billetter, sponsing av idrettslag og overprisede tjenester fra eierens egne selskap.

Konsulentrapporten konkluderer med at store beløp ikke har kommet barna til gode, men i stedet gått til berikelse av eieren av revisjonsklienten gjennom å bruke revisjonsklientens midler direkte til private formål eller ved å overprise tjenester som er levert fra andre selskap eid av eieren av revisjonsklienten til revisjonsklienten.

2.2 Utført revisjon

2.2.1 Oversikt over utført revisjon uvalgte områder

Under punktet "Lover og regler" i planleggingsmemoet har revisor dokumentert at barnehageloven er å anse som spesiallovgivning for denne revisjonsklienten.

Av revisjonshandlinger som retter seg mot de forholdene konsulentrapporten har fokus på, det vil si bruk av revisjonsklientens midler direkte til private formål og overprising av tjenester levert fra andre selskap eid av revisjonsklientens eier til revisjonsklienten, har Finanstilsynet registrert følgende relevante handlinger behandlet i revisjonsfilen:

- a) Revisjon av leiekostnader fra nærstående part.
 - Det vises til punkt 3.2.1 og 3.2.2 for nærmere omtale.
- b) Revisjon av innkjøpte administrasjons- og fellestjenester fra nærstående part.
 - Det vises til punkt 3.3.1 og 3.3.2 for nærmere omtale.
- c) Revisjon av lønnskostnader.
 - Lønnskostnader er revidert gjennom en totalavstemming av bokførte lønnskostnader mot innberettede ytelser.
- d) Revisjon av andre driftskostnader.
 - Andre driftskostnader er revidert i forbindelse med attestasjon av merverdiavgiftskompensasjon. Revisor har ved hver av de seks merverdiavgifts terminene foretatt en stikk kontroll av bokførte beløp mot underliggende bilag. I 2019 ble det i denne forbindelse testet 72 inngående fakturaer under andre driftskostnader.

2.2.2 Rammeverk for revisjonsutførelse av en barnehage og nærmere om utført revisjon

I henhold til ISA 250 punkt 13 skal revisor som et ledd i opparbeidelsen av en forståelse av enheten og dens omgivelser i samsvar med ISA 315 opparbeide seg en generell forståelse av:

- a) Det lov- og forskriftsmessige rammeverket som gjelder for enheten og bransjen eller sektoren der enheten driver sin virksomhet.
- b) Hvordan enheten overholder dette rammeverket.

ISA 250 skiller mellom revisors oppgaver og plikter i forbindelse med overholdelse av følgende to forskjellige kategorier av lover og forskrifter:

- a) Bestemmelser i lover og forskrifter som generelt anses for å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet.
- b) Andre lover og forskrifter som ikke har direkte betydning for fastsettelsen av beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet, men der overholdelsen av disse lovene og forskriftene kan være av avgjørende betydning for enhetens driftsmessige forhold eller enhetens evne til å fortsette driften, eller for å unngå betydelige bøter.

Barnehageloven og økonomiforskriften til barnehageloven regulerer direkte:

- a) Hvilke kostnader barnehagen kan ta inn i sitt regnskap.
- b) Hvordan bokføring av transaksjoner med nærstående parter skal gjennomføres.
- c) Hvilket nivå personalkostnader skal ligge på.
- d) Hvilket prinsipp for periodisering som skal benyttes.

Basert på ovennevnte punkter mener Finanstilsynet at barnehageloven og økonomiforskriften til barnehageloven hører inn under kategori a), jf. ISA 250 punkt 6 (a).

For kategorien i ISA 250 punkt 6 (a) er revisor ansvarlig for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis om overholdelse av disse lovene og forskriftene, jf. ISA 250 punkt 7. For dette revisjonsoppdraget innebærer det at revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at:

- a) Revisjonsklientens regnskap kun er belastet med kostnader som direkte gjelder godkjent drift av den type virksomhet revisjonsklienten driver.
- b) Transaksjoner mellom revisjonsklienten og nærstående er gjennomført etter armlengde prinsippet.

- c) Revisjonsklienten ikke har vesentlige lavere personalkostnader per heltidsansatt enn det som er vanlig i tilsvarende kommunale selskap.
- d) Revisjonsklienten kan dokumentere at offentlige tilskudd og foreldrebetaling er brukt i samsvar med bestemmelsene i barnehageloven.

Når det gjelder punkt b), transaksjoner mellom revisjonsklienten og nærstående og i hvilken grad disse er gjennomført etter armlengdeprinsippet, så vises det til separat vurdering punkt 3.

Revisor har i planleggingsmemoet notert at barnehageloven er å anse som spesiallovgivning for revisjonsklienten, men utover dette fremgår det ikke av dokumentasjonen hva dette innebærer og hvilke konsekvenser dette har for revisjonen. Det er ikke dokumentert en vurdering av hvordan selskapet overholder barnehageloven, jf. ISA 250 punkt 13.

Revisor har foretatt en totalavstemming av bokførte lønnskostnader mot innberettede ytelser. Basert på mottatt dokumentasjon er det ikke foretatt revisjonshandlinger som kontrollerer at revisjonsklienten ikke har vesentlige lavere personalkostnader per heltidsansatt enn den som er vanlig i tilsvarende kommunale selskap.

Revisor har som en del av sine revisjonshandlinger knyttet til attestasjon av merverdiavgiftskompensasjon foretatt stikkprøvekontroll rettet mot andre driftskostnader. Dette er en relevant revisjonshandling med tanke på å kontrollere at revisjonsklientens regnskap kun er belastet med kostnader som direkte gjelder godkjent drift av revisjonsklientens virksomhet, det vil si gyldighet av kostnadene. Det fremgår ikke av revisjonsdokumentasjonen hvilke regnskapspåstander som er testet ved stikkprøvekontrollen.

2.3 Finanstilsynets vurdering

Basert på mottatt revisjonsdokumentasjon mener Finanstilsynet at det ikke er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis om overholdelse av kravene i barnehageloven og økonomiforskriften til barnehageloven med hensyn til om revisjonsklientens regnskap kun er belastet med kostnader som direkte gjelder godkjent drift av revisjonsklientens virksomhet og at revisjonsklienten ikke har vesentlige lavere personalkostnader per heltidsansatt enn den som er vanlig i tilsvarende kommunale selskap. Finanstilsynet mener at dette er alvorlige brudd på revisorloven §§ 5-2 og 5-3, jf. ISA 230 punkt 8 og ISA 500 punkt 6. Bruddene medfører også brudd på revisors plikter etter økonomiforskriften til barnehageloven § 3.

3 Nærstående parter

3.1 Saksbeskrivelse

Revisjonsklienten eies av et holdingselskap, som igjen eies av en privatperson. Holdingselskapet eier flere datterselskap i tillegg til revisjonsklienten. Revisor er også valgt revisor for morselskapet i konsernet og datterselskap omtalt i denne tilsynsrapporten. Privatpersonen er styreleder og daglig leder i alle selskapene i konsernet. Alle revisjonsklientens transaksjoner med holdingselskapet, søsterselskap og privatpersonen er å anse som transaksjoner med nærstående, jf. ISA 550 punkt 10 b.

I henhold til konsulentrapporten har det blitt sluset midler ut av revisjonsklienten blant annet ved at revisjonsklienten har leid lokaler fra søsterselskapet og kjøpt tjenester fra holdingselskapet, det vi si fra nærstående parter, til overpris. I tillegg kommer kjøp av ferieleilighet og bil stilt til disposisjon for eier av konsernet. Det er ikke utarbeidet konsernregnskap i henhold til reglene for små selskaper, men det kan se ut som at konsernet som helhet har en meget svak egenkapitalsituasjon ved utgangen av 2019. Note til morselskapets regnskap viser at øvrige selskaper i konsernet har negativ egenkapital og samlet sett negative resultater.

3.2 Utført revisjon

Revisor har i sitt planleggingsmemo dokumentert sin vurdering av nærstående parter, omfang av transaksjoner med nærstående parter og risiko knyttet til transaksjoner med nærstående parter. Finanstilsynet har registrert følgende dokumentasjon som anses som relevant, hvor tekst i kursiv er hentet direkte fra Descartes klientfilen:

- 1) Eier- og styringsstruktur:
 - a. *Revisjon av nærstående parter. Det er ikke avdekket transaksjoner med nærstående parter som er av betydning for regnskapet.*
 - b. *Nærstående parter: Eier/daglig leder. Lønn, utbytte og leie.*
- 2) Inspeksjon av avtaler:
 - a. *Ingen avtaler utover ordinære avtaler med kommuner og foreldre.*
- 3) Risiko og effekt på regnskapet mv / Transaksjonsklasser:
 - a. *Transaksjoner med nærstående parter: Ingen handel i løpet av året utover leie av plass i barnehagen.*
- 4) Risikoanalyser og angrepsvinkel / Transaksjonsklasser:
 - a. *Ingen handel i løpet av året utover leie av plass i barnehagen.*
 - b. *Salg til nærstående part: Det er meget begrenset handel med nærstående parter.*
 - c. *Kontroll av pris på utgående faktura for å bekrefte armlengdes avstand. Dekkes av ordinær revisjon av salgstransaksjoner. Ledelsen har grei integritet. Anser ikke at det er risiko for bevisst feilprising på dette området. Legger derfor denne "død" her.*
 - d. *12 månedlige utbetalinger av lønn.*
- 5) Regnskapsrapportering / Transaksjoner med nærstående parter:
 - a. *Ingen handel i løpet av året utover leie av plass i barnehagen.*
 - b. *Etablerte kontroller synes å sikre at avgitt årsregnskap ikke inneholder vesentlige feil.*

Utover ovennevnte dokumentasjon i Descartes klientfilen henvises det i revisjonsselskapets oversendelsesbrev til flere vedlegg.

Av vesentlige transaksjonsstrømmer med nærstående i 2019 har Finanstilsynet registrert leiekostnader og kjøp av tjenester. Vesentlighetsgrensen for 2019 var på kr 400 000 og arbeidsvesentligheten var på kr 240 000.

3.2.1 Revisjon av leiekostnader

I henhold til spesifisert regnskap for 2019 hadde revisjonsklienten følgende leiekostnader:

- Konto 6300 Husleie: kr 1 830 648
 - Beløpet består av kr 1 647 888 som vedrører leie av lokaler til privatbarnehage og som er fakturert fra søsterselskapet, samt et beløp på kr 182 760 som vedrører leie av lokaler til familiebarnehage og som er fakturert fra eier privat.
- Konto 6302 Leie lager: kr 67 140
- Konto 6303 Kontorleie: kr 71 424

Dokumentasjonen består av spesifisert hovedbok og viser alle transaksjoner i 2019 knyttet til husleie, lager og kontor. I dokumentasjonen er det bak beløpet på kr 1 647 888 påført "OK markedsleie, jfr. takst".

Revisor har innhentet en verditakst for næringseiendom utarbeidet i 2019. Denne består blant annet av en oversikt som viser at årlig brutto markedsleie for eiendommen revisjonsklienten leier for privatbarnehage virksomheten er på kr 1 680 000. Taksten er utarbeidet av autorisert takstmann. Det foreligger ingen vurdering av denne eksperten som ledelsen har benyttet, jf. ISA

500 punkt 8. Takst dokumentet viser et årlig netto markedsleie etter fradrag for offentlige avgifter, forsikringer og vedlikehold på kr 1 551 000. I henhold til saldobalansen har revisjonsklienten kostnadsført kommunale avgifter, forsikring og vedlikehold i sitt regnskap. Dette samsvarer med Finanstilsynets oppfatning av leieavtalen mellom søsterselskapet og revisjonsklienten, der det blant annet fremgår av avtalens punkt 9 at leietaker har ansvaret for innvendig vedlikehold av bygningen inkludert tekniske innretninger, samt alt utvendig bygningsmessig vedlikehold.

Dokumentasjonen omfatter revisors kontroll av Basil rapportering for 2019, hvor revisor avgir en uttalelse basert på ISA 805. Basil rapporteringen innebærer en sentral rapportering av regnskapstall organisert av Utdanningsdirektoratet. Rapporteringen skal attesteres av revisor. For revisor omfatter attestasjonen blant annet en kontroll av transaksjoner med nærstående med hensyn til at disse er korrekt oppført på årsregnskapsskjemaet og at disse er basert på inngåtte avtaler og til virkelig verdi. Når det gjelder husleibeløpet som er fakturert fra søsterselskapet skriver revisor i sin dokumentasjon at leie for lokaler til privatbarnehagen med kr 1 647 888 er i overensstemmelse med leiekontrakt og takst. Videre skriver revisor at eieren har mottatt husleie for familiebarnehage på kr 182 760, og at det synes fornuftig med kr 15 230 pr måned. Det foreligger ikke noe dokumentasjon på hvorfor kr 15 230 anses som et fornuftig beløp.

Utover ovennevnte dokumentasjon har ikke Finanstilsynet mottatt annen revisjonsdokumentasjon vedrørende 2019 regnskapet som dekker revisjonen av leiekostnader fra nærstående parter.

3.2.2 Finanstilsynets vurdering

Revisor har i sin risikoanalyse ikke vurdert om det faktisk at barnehagen er det mest lønnsomme selskapet i konsernet kan øke risikoen for at barnehagen belastes med kostnader som ikke kommer barna til gode.

Dersom ledelsen fremsetter en påstand i regnskapet om at en transaksjon med en nærstående part er gjennomført på vilkår som tilsvarer de som er vanlige for en transaksjon på armlengdes avstand, skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for denne påstanden, jf. ISA 550 punkt 24 og punkt A42 - A45. Revisor skal videre planlegge og gjennomføre en revisjon med profesjonell skepsis og være innforstått med at det kan foreligge omstendigheter som kan medføre at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, jf. ISA 200 punkt 15. Finanstilsynet anser det som spesielt viktig at revisor utøver en profesjonell skepsis når det foreligger transaksjoner med nærstående parter i kombinasjon med at revisjonsklienten mottar offentlig tilskudd og samtidig er underlagt særlovgivning som regulerer bruken av tilskuddene.

Takst dokumentet fra 2019 synes å være et sentralt revisjonsbevis for revisor vedrørende revisjon av leiekostnader. Det fremgår av revisors dokumentasjon at det er samsvar mellom markedsleie i henhold til takst dokumentet og bokført husleie for den delen av husleien som gjelder privatbarnehagen, kr 1 647 888.

Dersom informasjon som skal brukes som revisjonsbevis er utarbeidet ved hjelp av arbeidet til en ekspert brukt av ledelsen, skal revisor i henhold til ISA 500 punkt 8, i det omfang revisor finner det nødvendig ut fra betydningen av ekspertens arbeid for revisors formål:

- a) Evaluere ekspertens kompetanse, kapabiliteter og objektivitet.
- b) Opparbeide seg en forståelse av ekspertens arbeid.
- c) Evaluere hvorvidt ekspertens arbeid er hensiktsmessig som revisjonsbevis for den relevante påstanden.

I tillegg til det eksterne takst dokumentet som ble innhentet i 2019 hadde revisor også innhentet et eksternt takst dokument fra 2016. Begge takst dokumentene oppgir en årlig brutto markedsleie og et årlig netto markedsleie, der brutto markedsleie er estimert markedsleie når utleier betaler for

offentlige avgifter, forsikring og vedlikehold av utleieobjektet, mens netto markedsleie er estimert markedsleie når leietaker betaler for disse kostnadene. Det fremgår av leieavtalen mellom søsterselskapet og revisjonsklienten datert 01.01.2011 at det er revisjonsklienten som har ansvar for alt av vedlikeholdskostnader knyttet til utleieobjektet, hvilket indikerer at det er riktig å legge til grunn estimert netto markedsleie når takst dokumentet legges til grunn. I takst dokumentet fra 2016 er årlig vedlikehold estimert til kr 50 000, mens det i takst dokumentet for 2019 er estimert til kr 66 000. I henhold til spesifisert regnskap for 2019 var vedlikeholdskostnadene på kr 240 461 og i 2018 på kr 792 133.

Finanstilsynet mener at det foreligger svakheter i revisjonen på følgende områder:

- Revisor har ikke tatt stilling til og dokumentert relevante forhold ved ledelsens bruk av ekspert i henhold til kravene i ISA 500 punkt 8 a og b.
- Revisor har ikke tatt stilling til og dokumentert nivået på estimerte vedlikeholdskostnader i takst dokumentene i henhold til kravene i ISA 500 punkt 8 c, jf. punkt A48. Estimerte vedlikeholdskostnader i takst dokumentene utgjør ca. 11% av bokførte vedlikeholdskostnader for perioden 2018 og 2019. Finanstilsynet mener at det er grunnlag for å stille spørsmål ved om revisjonsklientens bokførte kostnader til lokaler (leiekostnad, vedlikeholdskostnader mv.) ligger innenfor det som kan defineres som prising etter armlengdes avstand prinsippet.
- Takst dokumentet viser en årlig netto markedsleie på kr 1 551 000 for leie av lokaler til privatbarnehagen inklusive leie av lagerlokale. Revisjonsklienten er belastet med en leiekostnad for privatbarnehagen på kr 1 647 888, med tillegg av leie for lagerlokale på kr 67 140 og kr 71 424 for leie av kontor, til sammen kr 1 786 452. Revisor har ikke tatt stilling til og dokumentert hvorfor ikke årlig netto markedsleie er lagt til grunn, samt hvorfor leie av lagerlokale og kontor er belastet i tillegg til det som fremkommer av takst dokumentet.
- Revisor har dokumentert at det er en husleie for familiebarnehage på kr 182 760 årlig, og at det synes fornuftig med en husleie på kr 15 230 pr måned. Revisor har ikke dokumentert hvorfor kr 15 230 anses som et fornuftig beløp, jf. ISA 550 punkt 24 og punkt A42 - A45.

Finanstilsynet mener at manglende vurdering og dokumentasjon av ovennevnte forhold er et brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 8, ISA 550 punkt 24 og ISA 200 punkt 15. ISA 805 attestasjonen av Basil rapporteringen fremstår heller ikke som korrekt underbygget.

3.3.1 Revisjon av tjenester

I henhold til spesifisert regnskap for 2019 hadde revisjonsklienten kostnader knyttet til innleid arbeidskraft på kr 1 378 200. Dette knytter seg til tjenester levert av personer ansatt i holdingselskapet, og tjenestene som er levert er regulert i avtale mellom partene fra 2016. Det fremgår av avtalen at månedlig pris for de tjenestene som leveres er kr 138 500, og at dette beløpet er basert på erfaringsmessig antall timer tjenesten leveres pr måned. Det fremgår av dokumentasjonen at det for 2019 ble fakturert kr 138 500 pr måned, til sammen kr 1 662 000, men at det ble kreditert kr 283 800 som følge av at det ikke ble levert like mange timer som opprinnelig budsjettert. Timeprisen som er lagt til grunn for leverte tjenester er kr 600. Mottatt dokumentasjon viser også en spesifisering av de tjenestene og timene som er levert samt hvilke personer som har levert timene.

Det er mottatt dokumentasjon som omfatter revisors kontroll av Basil rapportering for 2019, hvor revisor avgir en uttalelse basert på ISA 805. Dette arbeidet omfatter blant annet en kontroll av transaksjoner med nærstående med hensyn til at disse er korrekt oppført på årsregnskapsskjemaet og at disse er basert på inngåtte avtaler og til virkelig verdi. Når det gjelder fakturerte administrasjons- og felleskostnader som er fakturert fra holdingselskapet skriver revisor i sin dokumentasjon at beløpet på kr 1 378 200 er basert på inngått avtale med en månedlig

fakturering på kr 138 500, avregnet pr 31. desember 2019 mot reelle arbeidede timer ifølge timeoversikt for 2019, og at dette anses å være akseptabelt.

Basert på mottatt dokumentasjon kan ikke Finanstilsynet se at det foreligger annen dokumentasjon knyttet til salg av tjenester fra holdingselskapet til revisjonsklienten.

3.3.2 Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet viser til første avsnitt under punkt 3.2.2 og kravene som stilles i henhold til ISA 550 punkt 24 og punkt A42- A45, samt de kravene som stilles i ISA 200 punkt 15 og den økte profesjonelle skepsisen som forventes fra revisor til transaksjoner med nærstående parter i kombinasjon med at revisjonsklienten mottar offentlig tilskudd og samtidig er underlagt særlovgivning som regulerer bruken av tilskuddene.

En nærmere gjennomgang av revisors dokumentasjon viser at de tjenestene som er levert kan deles inn i to hovedgrupper:

- a) Administrativt kontorarbeid som behandling av inngående post, møtevirksomhet, fakturering, innkjøp av mat mm.
- b) Løpende vedlikehold, montering, snømåking, rydding av uteareal mm.

Stillinger som dekker administrativt kontorarbeid og vaktmestertjenester innenfor den virksomheten revisjonsklienten driver, har normalt en årslønn som ligger et sted mellom kr 400 000 og kr 500 000. Ved å legge til grunn en årslønn kr 500 000, et påslag for sosiale kostnader på 23% av årslønnen, et fortjeneste påslag ved utleie av arbeidskraft på 15% og 1 750 arbeidstimer i året, gir dette en timepris på kr 404. Holdingselskapet har fakturert revisjonsklienten med en timepris på kr 600. Finanstilsynet mener at det er grunnlag for å stille spørsmål ved om benyttet timepris på kr 600 for de tjenestene som er levert ligger innenfor det som kan defineres som prising etter armlengdes avstand prinsippet.

Når det gjelder de timene som er levert fremgår de av timelister som revisor har innhentet. Da timene er levert av nærstående burde revisor ha innhentet bekreftelse på at arbeidet er utført og at timeomfanget er rimelig, fra f.eks. styrer av revisjonsklienten.

Finanstilsynet kan ikke se at revisjonsselskapet har tatt stilling til og dokumentert om benyttet timepris på kr 600 er å anse som armlengdes pris eller om antall timer er rimelig ut fra leverte tjenester. Finanstilsynet mener at manglende vurdering og dokumentasjon av ovennevnte forhold er et brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 550 punkt 24 og ISA 200 punkt 15.

4 Leie og kjøp av leilighet

4.1 Saksbeskrivelse

Ved utgangen av 2019 hadde revisjonsklienten en ferieleilighet i Tyrkia i sin balanse til en bokført verdi på kr 1 907 866. Kostpris i 2015 var kr 2.142.000. Av selgers regnskap fremgår en avgang av eiendom på kr 2 011 509 i 2015. Det fremstår derfor som at søsterselskapet realiserte en gevinst. Revisjonsklientens regnskap er i 2019 belastet med en nedskrivning på kr 234 134 i tillegg til løpende driftsutgifter.

I henhold til konsulentrapporten leide revisjonsklienten i perioden 2011 til 2015 en leilighet i Tyrkia av et søsterselskap. Årlig avtalt leie var kr 120 000, i tillegg til strøm og oppvarming. Revisjonsklienten dekket også utgifter til flisarbeid i leiligheten. I konsulentrapporten står det at leiligheten i Tyrkia ikke hadde noe med revisjonsklientens virksomhet å gjøre, og at leieavtalen ikke ville vært inngått dersom søsterselskapet ikke hadde vært en nærstående part. I 2015 kjøpte revisjonsklienten leiligheten i Tyrkia fra søsterselskapet for kr 2 142 000, et beløp som i

konsulentrapporten omtales som en overpris. Revisjonsklienten solgte i 2020 leiligheten i Tyrkia ut av konsernet for EUR 190 000, det vil si kr 1 907 866.

4.2 Utført revisjon

Revisor har under tilsynet informert Finanstilsynet om at det først var i 2015, i forbindelse med kjøpet av leiligheten, at revisor foretok en vurdering opp mot bestemmelsene i barnehageloven, og det foreligger dermed ingen dokumentasjon av dette forholdet i revisjonsfilen for perioden 2012 til 2015. I 2015 foretok revisor en vurdering av kjøpet av leiligheten i Tyrkia, og revisor sin vurdering var at revisjonsklienten, på lik linje med andre private selskap, hadde anledning til å anskaffe ferieleilighet til bruk for de ansatte. Revisor viser til at det var en forståelse av at Fylkesmannen i flere tilfeller hadde samme vurdering som revisor at denne type saker. Hvor forståelsen kommer fra og om den er verifisert er ikke dokumentert.

I revisjonsrapport datert 26. november 2015 informerer revisor revisjonsklienten om at det kun vil være skattemessig fradrag for direkte kostnader knyttet til leiligheten i Tyrkia. I samme brev informerer revisor om at avtalen om salg av leiligheten fra søsterselskapet til revisjonsklienten må behandles på generalforsamlingen i tråd med reglene i aksjeloven § 3-8.

Revisor har videre under tilsynet informert Finanstilsynet om at det ble foretatt en gjennomgang av regelverket vedrørende bruk av leiligheten med revisjonsklienten både høsten 2015 og våren 2019. Revisjonsklienten redegjorde da for den politiske uroen og generell usikkerhet i Tyrkia, og som følge av dette ble ikke leiligheten benyttet av ansatte hos revisjonsklienten. I revisjonsrapport datert 26. november 2015 informerte revisor revisjonsklienten om at skattemyndighetene på daværende tidspunkt hadde stort fokus på vurdering av bedriftsleiligheter, hytter, båter o.l. som var anskaffet til bruk for ansatte, og det ble lagt ved en utskrift av regelverket fra Sticos. I revisjonsrapport datert 21. mai 2019 skriver revisor at i den grad ikke alle ansatte hos revisjonsklienten har rett til å benytte leiligheten, bør revisjonsklienten selge leiligheten.

4.3 Finanstilsynets vurdering

Med utgangspunkt i barnehageloven § 21. 2 ledd som sier at offentlige tilskudd og foreldrebetaling skal komme barna i barnehagen til gode og barnehageloven § 23. 1 ledd som sier at barnehagen bare skal dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen, forstår ikke Finanstilsynet at revisjonsklienten kunne leie en ferieleilighet i Tyrkia i perioden 2011 til 2015 og senere kjøpe leiligheten i 2015. Basert på konsulentrapporten var det kun eieren av revisjonsklienten med familie som benyttet leiligheten. Bakgrunnen for selve transaksjonen kan synes å være svak økonomi i det søsterselskapet som hadde eid leiligheten grunnet andre investeringer i Tyrkia. Egenkapitalen i selskapet var negativ ved utgangen av 2015.

Finanstilsynet mener at revisor som en følge av kravene i ISA 250 punkt 6 (a) skulle utført og dokumentert sin vurdering av både leien av leiligheten og kjøpet av leiligheten med hensyn til om leie av leiligheten og kjøpet, med de kostnadene dette medførte, ville komme barna i revisjonsklientens virksomhet til gode. At andre typer private virksomheter har ferieleiligheter som ansatte gode er ikke en argumentasjon som tilsier at dette var kostnader som kan sies å direkte gjelde godkjent drift av en barnehage. Revisor har redegjort for sine vurderinger i e-post som er mottatt under tilsynet og også vist til revisjonsrapportene som ble sendt i 2015 og 2019. Når det gjelder de forholdene som ble tatt opp i revisjonsrapportene så omhandlet dette skattemessige problemstillinger som revisjonsklienten måtte være klar over, og ikke om bruken av revisjonsklientens midler var i tråd med kravene i barnehageloven.

Informasjonen under punkt 4.2 har Finanstilsynet mottatt pr e-post under tilsynet og gjennom de to revisjonsrapportene det vises til. Finanstilsynet er av den oppfatning at de kostnadene som revisjonsklienten ble belastet både under leieperioden og eierperioden ikke kan anses å komme

barna i en barnehage til gode og ikke er kostnader som direkte gjelder godkjent drift av en barnehage. Finanstilsynet mener at manglende dokumentert vurdering fra revisor vedrørende denne saken er et grovt brudd på revisorloven §§ 5-2 og 5-3, jf. ISA 230 punkt 8 og revisors plikter etter økonomiforskriften til barnehageloven § 3.

5 Oppsummering

Revisjonsklienten driver en virksomhet hvor det mottas offentlige tilskudd og som er underlagt særlovgivning som blant annet regulerer hvordan mottatte offentlige tilskudd skal forvaltes. Dette, kombinert med at revisjonsklienten har vesentlige transaksjoner med nærstående parter, innebærer at revisor må gjennomføre revisjonen med økt profesjonell skepsis og stille spørsmål og være oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, samt foreta en kritisk vurdering av revisjonsbevis, jf. ISA 200 punkt 15. Denne vurderingen må også ses i lys av revisorloven § 1-2 hvor det fremgår at revisor er allmennhetens tillitsperson. Revisor skal i kraft av sin posisjon og stilling bidra til at virksomheter som revideres etterlever relevante lover og regler.

Barnehageloven av 2005 og økonomiforskriften til barnehageloven av 2012 er spesielt sentrale i det lov- og forskriftsmessige rammeverket virksomheten til en godkjent ikke-kommunal barnehage må forholde seg til, og dette er en lov og en forskrift som revisor må kjenne godt til.

Revisors dokumenterte planlegging og gjennomføring av revisjonen viser at revisor ikke har hatt tilstrekkelig fokus på barnehageloven og økonomiforskriften til barnehageloven, jf. ISA 250 punkt 13. Revisor har ikke lagt tilstrekkelig vekt på de kravene revisorloven § 5-2, jf. ISA 550 og barnehageloven og økonomiforskriften til barnehageloven stiller til gjennomføring av revisjon av transaksjoner med nærstående. Revisor skriver i sine arbeidspapirer for 2019 revisjonen at det ikke er avdekket transaksjoner med nærstående parter som er av betydning for regnskapet. Dette er positivt feil. Finanstilsynet har ved sitt tilsyn registrert manglende dokumenterte vurderinger på vesentlige transaksjoner med nærstående parter både i 2019 og tidligere år.

Finanstilsynet mener at manglende vurdering, kontroll og dokumentasjon av ovennevnte forhold knyttet til etterlevelse av lover og forskrifter og transaksjoner med nærstående parter er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 8 og ISA 550 punkt 24, og at revisor har vist manglende profesjonell skepsis ved gjennomføring av revisjonen på disse områdene, jf. ISA 200 punkt 15.

Finanstilsynet anmodet revisjonsselskapet i foreløpig tilsynsrapport om å gjennomgå revisjonsselskapets klientliste med det formål å identifisere andre revisjonsklienter underlagt særlovgivning. Dette for å sikre at de feil og mangler som var identifisert under dette tilsynet ikke gjentar seg under revisjonen av andre revisjonsklienter underlagt særlovgivning for 2020. Det ble anmodet om at listen over aktuelle revisjonsklienter og aktuelle tiltak fra revisjonsselskapets side ble inntatt i tilsvaret til den foreløpige tilsynsrapporten. Finanstilsynet anmodet også om at revisjonsselskapet i sitt tilsvare bekreftet at foreløpig tilsynsrapport hadde blitt behandlet av revisjonsselskapets styre.

Det fremgår av revisjonsselskapets tilsvarebrev at revisjonsselskapet gjennomgående erkjenner de svakheter og mangler som Finanstilsynet har påpekt i tilsynsrapporten, og at revisjonsselskapet for fremtiden vil tilstrebe at revisjonen utføres i henhold til revisorlovens bestemmelser. Videre fremgår det av tilsvarebrevet at revisjonsselskapet har iverksatt spesifikke tiltak rettet mot revisjonsklienter underlagt særlovgivning, både med hensyn til planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og ved utvidet kvalitetskontroll av en annen oppdragsansvarlig revisor. Sammen med tilsvarebrevet har revisjonsselskapet oversendt en liste over alle revisjonsklienter underlagt særlovgivning, samt referat fra revisjonsselskapets styremøte 8. februar 2021 hvor Finanstilsynets foreløpige

tilsynsrapport datert 25. januar 2021 ble behandlet sammen med revisjonsselskapets tilsvarebrev datert 8. februar 2021.

På grunnlag av revisjonsselskapets oppfølging av de forhold Finanstilsynet har påpekt, finner ikke Finanstilsynet grunnlag for å sette i verk andre og særlige tiltak nå.

For Finanstilsynet

Anders Grini
senior tilsynsrådgiver

Cato Grønnern
tilsynsrådgiver

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.