



BDO AS  
Postboks 1704 Vika  
0121 OSLO

VÅR REFERANSE  
19/10289

DERES REFERANSE

DATO  
09.03.2020

## Tilsynsrapport

Det vises til stedlig tilsyn hos revisjonsselskapet 27. september 2019 og senere korrespondanse, senest revisjonsselskapets brev av 6. mars 2020 som tilsvarende til Finanstilsynets foreløpige merknader av 11. februar 2020. Tilsynssaken omfatter gjennomgang av revisjonsutførelsen overfor to advokatfirmaer. Det er samme oppdragsansvarlig revisor for begge revisjonsoppdragene.

Oppdrag 1 gjelder signalsak overfor revisjonsoppdrag for advokat som har unndratt klientmidler. Finanstilsynet har gjennomgått revisjonsdokumentasjonen for regnskapsåret 2017 og 2018. I tillegg har Finanstilsynet gjennomgått revisjonsdokumentasjonen som er grunnlag for revisors avgitte attestasjoner til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet. Finanstilsynet har fattet vedtak der advokaten forbys å drive eiendomsmegling. Advokaten er også fratatt advokatbevilling.

Oppdrag 2 gjelder revisjonsoppdrag overfor et advokatfirma hvor revisor har blitt innrapportert til Finanstilsynet fra Tilsynsrådet for Advokatvirksomhet. Finanstilsynet har vurdert nummererte brev, fortsettelsesvurderinger for 2017, 2018 og 2019, revisors dokumenterte vurderinger og revisjonsbevis for revisors kontroll av ledelsens overholdelse av bokføringsregelverket for 2017 og 2018 samt revisors attestasjon av foretakets næringsoppgave og kontrolloppstilling for årene 2017 og 2018.

## 1. Oppdrag 1

### 1.1 Manglende revisjonsbevis for fullstendighet av inntekter

Revisor har angitt at det er særskilt risiko vedrørende misligheter av inntekter. Inntektene er revidert ved at det er utarbeidet en overordnet analyse av tilgjengelige/utfakturerte timer. Det er i analysen ikke angitt noen vurderinger av egnetheten til analysen, påliteligheten av dataene som ligger til grunn for analysen, angitt noen forventning og akseptabelt avvik. Advokaten har eiendomsmegleroppdrag og et oppdrag knyttet til innkreving av festeavgift som ikke faktureres etter timeforbruk. Analysen skiller ikke på typer inntekter. I tillegg til analysen har revisor foretatt kontroll av tett nummerrekkefølge og foretatt gjennomgang av 2 saksmapper.

Det fremkommer av revisjonsdokumentasjonen at advokaten ikke har hatt et tilfredsstillende system for registrering av timer i samsvar med kravene i bokføringsforskriften § 5-14. Revisor har ikke tatt dette forholdet opp i nummerert brev for revisjonen av årsregnskapet for 2017. Det ble først gjort i forbindelse med årsregnskapet for 2018. For begge årene har revisor signert næringsoppgaven og

avgitt positiv uttalelse i revisjonsberetningen om ledelsens overholdelse av registrering og dokumentasjon.

Advokaten har ikke hatt et tilfredsstillende system for registrering av timer. Revisor har da ikke et pålitelig grunnlag for å kunne revidere bokført salgsinntekt. Når den utførte analysen heller ikke tilfredsstillende vilkårene i ISA 520, slik at denne kan brukes som selvstendig revisjonsbevis, mener Finanstilsynet at revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å underbygge bokførte inntekter. Den mulige virkningen på regnskapet av eventuell uavdekket feilinformasjon kan være vesentlig. Forholdet skulle vært tatt opp i nummerert brev for revisjonen av årsregnskapet for 2017. Revisor skulle også ha avgitt negativ uttalelse i revisjonsberetningen om advokatens overholdelse av registrering og dokumentasjon.

Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6, ISA 520 punkt 5 og ISA 705 punkt 9. Det foreligger også brudd på revisorloven § 5-4 og § 5-6.

### **1.2 Manglende revisjonsbevis for klientmidler/ansvar**

Revisor har angitt klientmidler som en særskilt risiko ved revisjonen. Revisor har også angitt at det er risiko for overstyring fra ledelsens side, da det ikke foreligger arbeidsdeling. Revisor har innhentet advokatens avstemminger av klientmidler og kontrollert at disse er satt opp i samsvar med Finanstilsynets veiledning for avstemminger av klientmidler. Revisor har ikke innhentet bankbrev eller på annen måte kontrollert gyldighet av transaksjoner eller saldoer direkte mot eksterne kilder. Revisor har heller ikke påsett at det er sendt kontoutdrag til klientene per 31. desember.

I revisjonsoppdrag hvor klientmidler er involvert mener Finanstilsynet at god revisjonsskikk alltid tilsier at revisor må innhente revisjonsbevis direkte fra en ekstern kilde for å sikre at bokført saldo er avstemt mot rett grunnlag, og for å sikre at kontoen er satt opp i henhold til særreglene for klientbankkonto, herunder hvem som har fullmakt til kontoen.

Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6 og 7. Finanstilsynet har merket seg at revisjonsselskapets retningslinjer for bankbrev og engasjementsoversikter er i henhold til Finanstilsynets vurdering.

### **1.3 Attestasjon til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet**

Tilsynsrådet for advokatvirksomhet har i e-post til advokaten bedt advokaten om å innhente en uttalelse fra revisor om dekning for klientansvar med tilhørende innestående klientmidler for en konkret klient, samt på totalnivå. Forespørsel om revisoruttalelse ble fremsatt til revisor ved at nevnte e-post ble videresendt av advokaten. Forespørselen fra Tilsynsrådet eller e-posten fra advokaten inneholdt ikke informasjon om hvilket rammeverk som uttalelsen skulle basere seg på og hvilket sikkerhetsnivå som gjaldt for uttalelsen. Revisor gjennomgikk dokumentasjon som var tilrettelagt fra advokaten og avga en uttalelse til Tilsynsrådet for Advokatvirksomhet.

Finanstilsynet mener at revisor skulle avklart vilkårene for revisoruttalelsen. Det er nærliggende å anta at uttalelsen skulle vært en ISRS 4400 – avtalt kontrollhandling. Revisors uttalelse skulle da fulgt dette rammeverket. Finanstilsynet behandlet en liknende sak i brev til PricewaterhouseCoopers AS datert 21. mai 2012. Det siteres fra konklusjonen:

*På generelt grunnlag bemerkes at der det ikke er klart hva som er forventet at revisor skal uttale seg om, på hvilket grunnlag og på hvilket sikkerhetsnivå, må revisor gjøre en vurdering av formålet*

*med uttalelsen, og på best mulig måte søke å ivareta dette. Revisor kan ikke forvente at mottaker og andre brukere av uttalelsen kjenner de bransjefastsatte standardene for revisjon og andre tjenester, og hva disse innebærer. Dersom det ikke oppnås en klar forståelse av de avtalte kontrollhandlingene, må revisor avstå fra å avgi en uttalelse. Disse forhold må være ivaretatt for at uttalelsen kan anses å være avgitt i samsvar med god revisjonsskikk.*

Finanstilsynet anser det foreliggende tilfelle å utgjøre et brudd på revisorloven §1-1, jf. § 5-2 annet ledd.

#### **1.4 Nærstående transaksjoner**

I forbindelse med inntektsrevisjonen/analyse av timer har advokaten opplyst at det i 2018 er ca. 1000 timer som har gått med til "advokattjenester" til egen hotellvirksomhet. Revisor har ikke ansett dette som nærstående transaksjoner og gjennomført revisjonshandlinger for å kontrollere art, pris og omfang i forhold til at det er en nærståendetransaksjon. Det er ikke fakturert hotellvirksomheten for disse tjenestene i 2018, men periodisert kr. 245 000 basert på en timepris på kr. 245. Advokatens timepris som ellers er lagt til grunn i analysen er kr. 2 450.

I tilsvaret opplyses det at mye av de aktuelle timene dreide seg om arbeid i egenskap av daglig leder i de aktuelle selskapene, som ikke skulle faktureres fra advokatvirksomheten. Den reelle timeprisen for avsatt inntekt var således langt høyere enn kr. 245. Inntektsavsetningen ble vurdert på totalnivå og funnet akseptabel gitt disse forutsetningene. Det anføres videre at resonnementet og tilhørende beregninger burde vært tydeligere dokumentert.

Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 550. Det vises også til revisorloven § 5-3.

#### **1.5 Uavhengighet**

BDO AS er regnskapsfører for et holdingselskap eid av advokaten sammen med nærstående til advokaten. Holdingselskapet er aksjonær i driftsselskap og et eiendomsselskap. Advokaten er styreleder i alle disse selskapene. BDO AS har også vært regnskapsfører for flere andre selskaper der advokaten har vært involvert og for ett av datterselskapene til nevnte holdingsselskap. I revisjonsdokumentasjonen for revisjonen av advokaten er det ikke dokumentert noen vurdering av om ovennevnte kan utgjøre en trussel mot revisors uavhengighet, jf. revisorloven § 4-1 første ledd.

I tilsvaret opplyses det at forholdene var identifisert og vurdert ved aksept av regnskapsoppdragene, men at forholdet burde vært eksplisitt dokumentert også på revisjonssiden. Finanstilsynet vil bemerke at det er revisors ansvar å sørge for slik dokumentasjon i sitt revisjonsarkiv og at revisjonsselskapet må sørge for at dokumentasjonskravene påligger oppdragsansvarlig revisor i slike tilfelle.

Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 220 punkt 11 og 24. Det vises også til revisorloven § 5-3.

## **2. Oppdrag 2**

Tilsynsrådet for advokatvirksomhet har i brev av 11. oktober 2019 innrapportert BDO AS til Finanstilsynet på grunnlag av avholdt bokettersyn i et advokatfirma. Ved Finanstilsynets brev av 7. november 2019 ble innrapporteringen oversendt revisjonsselskapet der revisjonsselskapet ble bedt

om å redegjøre for revisjonsutførelse og sende inn nærmere spesifisert revisjonsdokumentasjon. Revisjonsselskapets redegjørelse og dokumentasjon ble mottatt 6. desember 2019.

BDO AS har vært revisor for advokatfirmaet siden juni 2011 og frem til egenfratrede kunngjort i Foretaksregisteret 7. desember 2019.

Av innrapporteringen fra Tilsynsrådet for Advokatvirksomhet fremkommer det at det er avgitt revisjonsberetninger med presiseringer eller modifikasjoner. Revisjonsselskapet ble av denne grunn bedt om å redegjøre og sende inn kopi av nummererte brev, fortsettelsesvurderinger for 2017, 2018 og 2019, dokumenterte vurderinger og dokumentasjon for revisors kontroll av ledelsens overholdelse av bokføringsregelverket for 2017 og 2018 samt redegjørelse for om foretakets næringsoppgave og kontrolloppstilling er signert av revisor for årene 2017 og 2018.

Det er i alle revisjonsberetninger fra 2012 til og med 2018 presisert at advokatfirmaet ikke har behandlet skattetrekkmidler i samsvar med bestemmelsene i skattebetalingsloven § 5-12. For 2017 og 2018 er det tatt forbehold i revisjonsberetningen om at advokatfirmaet ikke har etablert tilfredsstillende rutiner rundt ajourhold av regnskapet. Når det gjelder uttalelse i revisjonsberetningen om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon er det for 2017 konkludert positivt, mens det for 2018 er konkludert positivt med unntak av forbeholdet. Revisor har ikke attestert på næringsoppgaven for 2017. For 2018 har revisor attestert næringsoppgaven. For 2017 er det også presisert at årsregnskapet ikke er avgitt innen lovens frist.

Finanstilsynet finner at det ikke er konsistens i uttalelsene i revisjonsberetningene og mellom avgitte revisjonsberetninger og attestasjon av næringsoppgavene. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-6 og § 5-2 annet ledd, jf. ISAE 3000 og skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 og § 8-9-4. Det vises også til revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 5 og revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

Finanstilsynet har vurdert fortsettelsesvurderingene for 2017 og 2018, herunder innholdet i nummererte brev. Advokatfirmaet har ikke vist vilje til å iverksette nødvendige tiltak for å rette på lovbruddene. At revisor i sin kommunikasjon ikke har krevd endringer innen gitte frister, kan være en medvirkende årsak til at endringer ikke er gjennomført. Uansett, gitt historikken fra 2012 og fremover mener Finanstilsynet at revisor på et langt tidligere tidspunkt enn desember 2019, skulle ha fratrudd revisjonsoppdraget.

Finanstilsynet mener at revisors manglende oppfølging og unnfalte kommunikasjon har medført at lovbruddene fra advokatfirmaet har kunnet pågå over lang tid. Forholdet er brudd på revisorloven § 7-1 første ledd og § 5-4, jf. § 5-2 fjerde ledd samt § 5-2 annet ledd, jf. ISA 220 punkt 12.

### **3. Finanstilsynets konklusjon**

Finanstilsynet konstaterer brudd på revisorloven. Det er ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for fullstendighet og gyldighet av inntekter, det er ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis ved revisjon av klientmidler, og revisor har ikke fulgt opp vesentlige transaksjoner med nærstående. Det er også konstatert alvorlig svikt i revisors fortsettelsesvurdering og bruk av og innhold i nummerte brev. Revisor har også brutt sine plikter knyttet til attestasjon av næringsoppgaven og attestasjon til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet.

Finanstilsynet mener at de svakheter som er avdekket ved tilsynet av disse to advokatvirksomhetene er alvorlige. Advokater er underlagt særlovgivning og rapporteringsplikt for å beskytte klientmidler. Når oppdragsansvarlig revisor ikke utfører tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonshandlinger som kan avdekke misligheter så er dette brudd på revisorloven § 5-1 siste ledd, og svekker tilliten til revisor som allmenhetens tillittsperson, jf. revisorloven §1-2.

Finanstilsynet er kjent med at revisjonsselskapet selv har gjennomført kvalitetskontroller av andre oppdrag utført av oppdragsansvarlig revisor og at resultatet av disse kontrollene er at det vil bli gjennomført ytterligere kontroller etter årsoppgjøret 2019. Finanstilsynet forutsetter at revisjonsselskapet tar hensyn til Finanstilsynets merknader i det videre for å forebygge at tilsvarende svakheter gjentar seg i den fremtidige revisjonsutførelsen.

For Finanstilsynet

Anders Grini  
senior tilsynsrådgiver

Espen Jacobsen  
tilsynsrådgiver

*Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.*