



VÅR REFERANSE

DERES REFERANSE

DATO

17.02.2021

## Vedtak om tilbakekall av godkjenning som statsautorisert revisor

Finanstilsynet gjennomførte stedlig tilsyn med revisjonsvirksomheten i [REDAKTERT] i perioden 2. – 6. mars 2020. [REDAKTERT] ("revisor") er den eneste oppdragsansvarlige revisoren i selskapet. Det stedlige tilsynet var en oppfølging av en tilsynssak i 2019/2020, rettet mot ett av selskapets revisjonsoppdrag, der Finanstilsynet avdekket grove og gjentatte brudd på revisorloven. Også dette etterfølgende stedlige tilsynet avdekket flere pliktbrudd.

Finanstilsynet mente at de lovbruddene som ble avdekket, både i det ene oppdraget og under det etterfølgende stedlige tilsynet, var så alvorlige at revisor ble varslet om tilbakekall av godkjenning som statsautorisert revisor i brev 5. juni 2020. Revisor ble gitt adgang til å kommentere både det faktum Finanstilsynet la til grunn og Finanstilsynets vurderinger. Revisors tilbakemelding er mottatt i brev 24. september 2020. Revisor er representert med advokat og Finanstilsynet har også mottatt advokatens brev med samme dato. Disse to brevene med vedlegg er i det følgende betegnet som "tilsvaret". I tilsvaret gis det uttrykk for uenighet både med hensyn til faktum, vurderinger og konklusjonen om at vedtak kan og skal fattes. I tillegg inneholder tilsvaret synspunkter på gjennomføringen av tilsynet.

Finanstilsynet har vurdert anførslene fra revisor og advokaten og har justert faktum og vurderinger der Finanstilsynet mener det har vært korrekt å gjøre dette. Konklusjonen er at vilkårene for å tilbakekalle godkjenningen som revisor fortsatt er oppfylt, og at slikt vedtak skal fattes.

Både brudd på revisjonsselskapets plikter, som revisor er ansvarlig for, og gjennomgående brudd på lovkrav som gjelder for revisjonsutførelsen, er omtalt i dette brevet.

Også de bruddene Finanstilsynet avdekket i kontrollen av det ene oppdraget før det stedlige tilsynet, inngår i grunnlaget for vedtaket. [REDAKTERT]

[REDAKTERT] Før utarbeidelsen av tilsynsrapporten ble revisor gitt anledning til kontradiksjon, og revisors synspunkter er vurdert før tilsynsrapporten ble utarbeidet. Også det mottatte tilsvaret etter det stedlige tilsynet inneholder anførsler knyttet til den tidligere tilsynsrapporten. Nye anførsler er kommentert av Finanstilsynet i punkt 2.2.

Ny revisorlov trådte i kraft 1. januar 2020. Finanstilsynet har vurdert virksomheten i selskapet, herunder revisjonsutførelsen, etter den tidligere revisorloven. I omtalen av pliktbruddene er det derfor vist til den tidligere revisorloven. De pliktbruddene som begrunner Finanstilsynets vedtak i

FINANSTILSYNET

Revierstredet 3  
Postboks 1187 Sentrum  
0107 Oslo

Telefon 22 93 98 00

post@finansstilsynet.no  
www.finanstilsynet.no

Saksbehandler

Damir Bratic  
Dir. tlf 22 93 96 97

denne saken, er også pliktbrudd dersom de hadde vært vurdert etter ny revisorlov. Også vurderingen av hvilke pliktbrudd som er grove er i praksis den samme, uavhengig av om ny eller tidligere revisorlov legges til grunn.

Selve vedtaket er fattet med hjemmel i den nye revisorloven § 14-1. Tilbakekallsbestemmelsen har fått en noe annen utforming i ny revisorlov, men er innholdsmessig en videreføring av Finanstilsynets hjemmel i tidligere lov.

## 1. Rettslig grunnlag

Hjemmel for tilbakekall av godkjenning er revisorloven § 14-1 første ledd bokstav a, som lyder:

*"Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert revisor må anses uskikket fordi vedkommende*

*a) har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove"*

### 1.1 Om overtredelse av revisors plikter

Et vilkår for tilbakekall etter revisorloven § 14-1 første ledd bokstav a er at det foreligger overtredelser av revisors plikter etter gjeldende lovkrav.

Dette omfatter overtredelser av revisorlovgivningen, herunder god revisjonsskikk. Også overtredelser av annen lovgivning vil kunne danne grunnlag for vedtak om tilbakekall av godkjenning som revisor. Det er uten betydning om lovbruddet er straffesanksjonert.

### 1.2 Om "grove" overtredelser av revisors plikter

Finanstilsynet har gjort en konkret vurdering av hvilke av de avdekkede lovbruddene som må anses som "grove". I vurderingene er det tatt utgangspunkt i forarbeidene til den tidligere revisorloven, jf. Ot. prp. nr. 75 (1997-98) om lov om revisjon og revisorer side 111-112, hvor det står:

*"Det må kreves en kvalifisert overtredelse av revisors plikter for at overtredelsen skal anses som grov. Det må foretas en konkret vurdering hvor bl.a. arten og betydningen av den overtrådte plikt og revisors subjektive forhold må spille inn. Departementet legger for øvrig til grunn at momenter som etter gjeldende rett er relevante ved skillet mellom simpel og grov uaktsomhet, vil kunne være relevante momenter ved vurderingen av overtredelsens grovhet."*

Det fremgår av forarbeidene til den nye revisorloven, Prop. 37 LS (2019-2020) punkt 21.1.5 at lovendringen ikke innebærer noen endring på dette punktet.

Arten og betydningen av pliktbruddene er omtalt i de punktene som behandler de enkelte bruddene. Selv om enkelte overtredelser hver for seg ikke kan anses som grove, kan de *samlet* sett utgjøre en grov overtredelse. Dette følger av rettspraksis, jf. dom i Borgarting lagmannsrett, LB 2009-131909, hvor retten uttaler:

*"Selv om kravene i revisjonsstandarder til en viss grad må tilpasses det enkelte firma, finner*

*lagmannsretten at As revisjon ikke oppfylt[e] kravene i sentrale revisjonsstandarder og kravene i revisorloven § 5-1, § 5-2 og § 5-3, og at overtredelsene samlet sett utgjør en grov overtredelse som nevnt i revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2."*

Finanstilsynet og Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker har lagt dette til grunn i sin forvaltningspraksis. Ny revisorlov følger opp denne praksis.

### **1.3 Flere overtredelser som til sammen er grove**

Etter ny revisorlov kan tilbakekall også vedtas på bakgrunn av gjentatte overtredelser av revisors plikter dersom overtredelsene til sammen er grove. Dette er i overensstemmelse med forvaltningspraksis. Finanstilsynet viser derfor til forarbeidene til den tidligere revisorloven, Ot. prp. nr. 75 (1997-98) side 112-113, hvor det står:

*"Departementet er enig i at gjentatte overtredelser av revisors plikter etter omstendighetene bør kunne medføre tilbakekall, selv om den enkelte ikke kan karakteriseres som grov. Det bør etter departementets syn ikke være avgjørende om revisor tidligere er gjort oppmerksom på overtredelsen, f. eks i form av merknad fra Finanstilsynet."*

Det er ikke krav om at den samme bestemmelsen er overtrådt gjentatte ganger. Dette har vært lagt til grunn av Finanstilsynet og Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker. Dette har også blitt lagt til grunn av domstolene, jf. Borgarting lagmannsretts dom 29. oktober 2014 (LB-2013-169851), hvor det uttales på side 8:

*"Lagmannsretten legger videre som nemnda og tingretten til grunn at det i ordet gjentatte ikke ligger at samme overtredelse må ha vært gjentatt flere ganger. Det er således ikke noe krav om at regnskapsføreren tidligere er gjort oppmerksom på overtredelsen av tilsynsorganet."*

## **2. Nærmere om bakgrunnen for og gjennomføring av det stedlige tilsynet**

Bakgrunnen for det stedlige tilsynet er resultatet av Finanstilsynets tidligere kontroll av et revisjonsoppdrag der revisjonsselskapet var valgt revisor. I det stedlige tilsynet foretatt i mars 2020 ble utvalgte deler av ni av selskapets om lag 280 revisjonsoppdrag kontrollert. I enkelte av de kontrollerte oppdragene benyttet oppdragsansvarlig revior medarbeidere.

Det stedlige tilsynet dekket også oppfyllelse av plikter som påhviler selskapet. I tillegg til å være ansvarlig for alle selskapets revisjonsoppdrag, er revisor også daglig leder og styreleder (med de tilhørende pliktene som følger av aksjeloven). Manglende ivaretagelse av ansvar og plikter knyttet til disse rollene er av betydning for revisors personlige godkjenning. I tillegg til revisor, har selskapet fire ansatte som er benyttet i enkelte av de kontrollerte oppdragene. Revisor er største aksjonær. Selskapet er autorisert regnskapsførerselskap og dermed også underlagt lov og forskriftsbestemmelser som gjelder for slik virksomhet.

### **2.1 Finanstilsynets forutgående kontroll av det ene revisjonsoppdraget**

Fra Finanstilsynets konklusjon i tilsynsrapporten etter den forutgående kontrollen av det ene oppdraget [redacted] siteres:

*"Finanstilsynets konklusjon er at det foreligger grove mangler ved revisjonsutførelsen, herunder at det ikke foreligger tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Finanstilsynet mener videre at revisor ikke har overholdt kravene i hvitvaskingslovens bestemmelser, som også anses som grove brudd. Omfanget og grovheten av disse manglene tilsier at Finanstilsynet må vurdere tilbakekall av revisors godkjenning i henhold til revisorloven § 9-1 tredje ledd. Finanstilsynet har merket seg at revisor og revisjonsselskapet har gitt uttrykk for at denne saken er spesiell både med tanke på aksepten som ble gjort og når det gjelder den utførte revisjonen. Revisjonsselskapet mener at dette tilfellet på ingen måte gjenspeiler det som er vanlig praksis i revisjonsselskapet. Finanstilsynet har derfor i brev av 30. januar 2020 varslet utvidet tilsyn med oppdragsansvarlig revisor og revisjonsselskapet. Formålet med dette er å kunne kontrollere revisjonsutførelsen på et bredere grunnlag enn dette ene revisjonsoppdraget alene."*

Tilsynsrapporten kan oppsummeres som følger:

- Aksept av revisjonsoppdrag: Revisor hadde ikke et tilstrekkelig grunnlag for å akseptere oppdraget, og det foreligger derfor brudd på revisors plikter etter revisorloven. I dette oppdraget er det særlig alvorlig på grunn av tidligere revisors omtale i revisjonsberetningen året før, som ble avgitt med negativ fastsettelseskonklusjon. Finanstilsynet har ansett pliktbruddet som grovt.
- Hvitvaskingslovgivningen: På tidspunktet for etableringen av kundeforholdet utførte ikke revisor tilstrekkelige handlinger rettet mot kontroll av reelle rettighetshavere. Det er brudd på hvitvaskingsloven. Ut fra omstendighetene i dette oppdraget har Finanstilsynet ansett pliktbruddet som grovt.
- Revisjon av inntekter: Det var regnskapsført en gevinst på forhåndsbetalte verdipapirer, som utgjorde en vesentlig del av den revidertes inntekter. Revisor har bygget sin konklusjon om at inntekten var riktig på et regneark fremlagt av ledelsen. Regnearket utgjør ikke tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Innregnet gevinst var ført mot leveringsforpliktelsen og Finanstilsynet mener at foretakets gjeld er undervurdert. Det foreligger brudd på revisors plikter og Finanstilsynet har ansett pliktbruddet som grovt.
- Fordringer, herunder transaksjoner med nærstående: Revisor har ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for vesentlige fordringsposter, herunder fordringer på nærstående. Forholdet er et brudd på revisors plikter og Finanstilsynet har ansett pliktbruddet som grovt.
- Lønn: Det foreligger ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for revisjon av lønnsområdet. Revisor har heller ikke innhentet revisjonsbevis som underbygger attestasjon på kontrolloppstilling til Skatteetaten. Forholdet er brudd på revisors plikter etter revisorloven og Finanstilsynet har ansett pliktbruddet som grovt.
- Avsluttende revisjonshandlinger og kommunikasjon: Finanstilsynet mener hendelser etter balansedagen ikke er tilstrekkelig revidert, at revisor skulle ha innhentet advokatbrev, at revisor ikke skulle ha attestert på foretakets likningspapirer og at revisor skulle ha sendt nummerert brev til den revidertes ledelse. Finanstilsynet mener at hvert av disse forholdene er brudd på revisors plikter.
- Revisjonsberetningen: Foretakets forrige revisor hadde konkludert med at det ikke var mulig å uttale seg om regnskapet fordi nødvendig revisjon ikke lot seg gjennomføre. Når revisor året etter konkluderte med at årsregnskapet gir et rettvisende bilde av foretakets finansielle stilling vil brukerne av regnskapet legge til grunn at situasjonen er endret. Revisor hadde imidlertid ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for sin konklusjon, heller ikke for at de forholdene som begrunnet tidligere revisors negative konklusjon ikke lenger

var relevante eller var rettet. De forbeholdene revisor har tatt i revisjonsberetningen avhjelper ikke denne mangelen. Tvert imot bidrar det til å underbygge tilliten til at forholdene er bedret. At revisor, i motsetning til tidligere revisor, bekreftet at ledelsen hadde oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig dokumentasjon og registrering av regnskapsopplysninger bidrar også til å skape et bilde av at situasjonen i foretaket er en annen. Revisor hadde imidlertid ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for denne konklusjonen. Revisor har brutt sine plikter etter revisorloven og Finanstilsynet har ansett pliktbruddet som grovt.

- Revisjonsbevis: Revisor har i flere tilfeller, utover det som er nevnt i tredje kulepunkt foran, basert sine konklusjoner utelukkende på uttalelser fra foretakets ledelse og uten å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessige revisjonsbevis som bekrefter uttalelsene. Finanstilsynet anser forholdet som et grovt brudd på revisors plikter etter revisorloven.
- Dokumentasjon: Dersom revisor har utført revisjonshandlinger som ikke var dokumentert er manglende dokumentasjon i seg selv et brudd på revisorloven. Det foreligger brudd på revisorloven og Finanstilsynet har ansett dokumentasjonsmanglene som grovt pliktbrudd.

## 2.2 Nye kommentarer fra revisor til den forutgående kontrollen av det ene oppdraget

Som nevnt innledningsvis inneholder det mottatte tilsvaret anførsler knyttet til Finanstilsynets forutgående kontroll av dette ene oppdraget. Anførslelene er langt på vei de samme som revisor ga uttrykk for før [REDACTED]

På ett punkt har revisor endret oppfatning. I tilsvaret til foreløpig rapport etter kontrollen av oppdraget uttrykte revisor enighet med Finanstilsynet i at signering på ligningspapirene ikke skulle vært gjort når situasjonen var at innestående på skattetrekkskontoen ikke var tilstrekkelig til å dekke forpliktelsen. I tilsvaret til varsel om vedtak om tilbakekall har revisor gitt uttrykk for at hovedformålet med attestasjon på kontrolloppstilling til Skatteetaten er å gi sikkerhet for at innberettede beløp stemmer med bokførte beløp i regnskapet, og at dette er kontrollert av revisor. Finanstilsynet er uenig i anførselen om at dette er hovedformålet og at øvrige formål eventuelt ikke skal ivaretas. Finanstilsynet viser her til Skattedirektoratets melding nr. 7/2016, 12. desember 2016 om "*Revisors plikter i forbindelse med signering av næringsoppgave og kontrolloppstilling over bokførte og innberettede lønnsopplysninger mv.*". Finanstilsynet viser også til den bransjefastsatte revisjonsstandarden SA 3801 "*Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*". Formålet med attestasjonen av kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp fremgår av SA 3801 punkt 7, hvor bokstav c direkte angir at behandlingen av skattetrekkmidler skal være i samsvar med relevant lovgivning.

## 2.3 Gjennomføringen av det stedlige tilsynet

Det stedlige tilsynet ble gjennomført på samme måte som andre stedlige tilsyn med revisjonsselskaper av tilsvarende størrelse. Utgangspunktet for det stedlige tilsynet var at Finanstilsynet allerede hadde avdekket grove mangler i revisjonsutførelsen, jf. punkt 2.1 over. Formålet med tilsynet var å kontrollere riktigheten av revisors anførsel om at det ene oppdraget Finanstilsynet hadde vurdert, ikke var representativt for revisjonsutførelsen forøvrig. I denne forbindelse orienterte Finanstilsynet om hva situasjonen kunne bli dersom det stedlige tilsynet avdekket alvorlige mangler i flere oppdrag, herunder mulig tilbakekall av revisors godkjenning.

I tilsvaret har revisor kritisert Finanstilsynet for utvalget av oppdrag som ble kontrollert. Revisor hadde ingen innsigelser til utvalget under tilsynet. To av de utvalgte oppdragene gjaldt advokatvirksomhet. Revisor ga uttrykk for at dette var en bransje han mente å ha god kunnskap om. Finanstilsynet avdekket pliktbrudd også i revisjonen av disse oppdragene. I tilsvaret anfører revisor videre at revisjonsutførelsen hadde vært bedre, eventuelt bedre dokumentert, dersom Finanstilsynet hadde kontrollert revisjonen av 2019-regnskapene. Til dette bemerker Finanstilsynet at tilsynet ble gjennomført i begynnelsen av mars 2020, slik at det var få oppdrag som var ferdigstilt. Ett av de ni kontrollerte oppdragene gjaldt revisjonen av 2019-regnskapet. Finanstilsynet avdekket pliktbrudd også i dette, jf. oppdrag I. Under tilsynet ga dessuten ikke revisor uttrykk for at de feil og mangler Finanstilsynet påpekte i revisjonen av 2018-regnskapene, var blitt rettet opp i påbegynt revisjon av 2019-regnskapene.

Tilsvaret inneholder kritikk av Finanstilsynets arbeidsmetodikk, blant annet som følge av at inspektørene "*kontinuerlig stilte spørsmål*". Til dette bemerker Finanstilsynet at behovet for å stille spørsmål skyldes at revisjonsdokumentasjonen ikke fullt ut var i samsvar med kravene i revisorloven § 5-3, jf. nærmere om dette i punkt 4.1.1 og punkt 4.1.5, og at avklaringer derfor var nødvendig. Selv om Finanstilsynets inspektører utelukkende kunne ha forholdt seg til revisjonsdokumentasjonen slik denne fremsto, ble revisor gitt anledning til å forklare hvilke revisjonshandlinger dokumentasjonen var ment å vise og til å supplere dokumentasjonen med eventuell informasjon som ikke lå i revisjonsfilen. For å sikre at Finanstilsynets vurderinger bygger på korrekt faktum, utarbeider Finanstilsynet en foreløpig tilsynsrapport som revisor gis anledning til å kommentere. Varsel om vedtak har samme formål. Dette ivaretar prinsippet om forsvarlig saksforberedelse og kontradiksjon i forvaltningsloven. I tiden etter det stedlige tilsynet har revisor for øvrig hatt anledning til å ettersende dokumentasjon for revisjonshandlinger revisor mener å ha utført og som kan avhjelpe de manglene Finanstilsynet tok opp under tilsynet. Der Finanstilsynet mener at tilsvaret gir grunnlag for endring av faktum, er det det justerte faktumet som ligger til grunn for Finanstilsynets vedtak.

I tilsvaret rettes det også kritikk mot at "*[d]et var ansvarlig revisor som var i fokus*". Som en kommentar til dette viser Finanstilsynet til punkt 4.1.9.

### **3. Forhold i revisjonsselskapet**

Daglig leder har et særlig ansvar for å sikre at virksomheten drives forsvarlig og innenfor den lovgivningen som gjelder. Styret har ansvar for å påse at det er tilfelle, og styreleder har et særlig ansvar for styrets funksjon. Når en revisor innehar disse rollene vil manglende ivaretagelse av ansvar og oppgaver være pliktbrudd som må vektlegges i vurderingen av om vedkommendes personlige godkjenning som revisor kan og skal kalles tilbake. Dette er også lagt til grunn av klagenemden i tilbakekallssaker som har vært avgjort der.

#### **3.1 Revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem**

Revisorloven § 5b-1 krever at revisjonsselskap etablerer forsvarlig system for intern kvalitetskontroll. Finanstilsynet legger til grunn at kvalitetskontrollsystemer i samsvar med ISQC 1 normalt vil tilfredsstille lovkravet. Etablering av retningslinjer og rutiner som skal sikre at kvalitetskontrollsystemet virker etter sin hensikt er helt sentralt, jf. ISQC 1 punkt 3.

ISQC 1 punkt 16 angir hvilke elementer som skal inngå i kvalitetskontrollsystemet. At retningslinjene og rutinene skal være dokumentert og kommunisert internt i revisjonsselskapet, fremkommer også av dette punktet. Formålet med retningslinjene og rutinene er å gi sikkerhet for at revisjonsforetaket etterlever faglige standarder og avgir hensiktsmessige uttalelser, jf. ISQC 1 punkt 11. For at dette formålet skal oppnås må retningslinjene og rutinene være utformet slik at de gir støtte og veiledning til de som skal utføre revisjonen. Da må de blant annet være tilpasset og integrert i den konkrete virksomheten. Revisjonsselskapet må følge opp at retningslinjene og rutinene etterleves og at brudd håndteres på en forsvarlig måte.

Revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll ble innhentet i forbindelse med den forutgående kontrollen av det ene oppdraget. Finanstilsynet mottok to ulike dokumenter, et overordnet dokument og ett tilleggsdokument. Retningslinjene og rutinene inneholder elementer som er angitt i ISQC 1 punkt 16. De er imidlertid svært overordnede og i liten grad konkret tilpasset revisjonsselskapets virksomhet. Dette innebærer at Finanstilsynet mener at revisjonsselskapet ikke har etablert retningslinjer og rutiner i samsvar med i ISQC 1 punkt 16 bokstav e), jf. punkt 32 til 47. At de fastsatte retningslinjene ikke har virket etter sitt formål, underbygges av de feilene og manglene Finanstilsynet har avdekket, jf. punkt 4.

Ett av elementene i kvalitetskontrollsystemet er at etterlevelsen av retningslinjene og rutinene skal overvåkes, jf. ISQC 1 punkt 16, bokstav f). Punkt 48 krever etablering av en overvåkningsprosess som skal sikre at retningslinjene og rutinene er relevante, tilstrekkelige og at de fungerer effektivt. Overvåkningsprosessen skal omfatte en løpende vurdering og evaluering av kvalitetskontrollsystemet. Blant annet skal overvåkningsprosessen inneholde syklisk inspeksjon av minst ett utført oppdrag jf. ISQC 1 punkt 48, bokstav a). Revisjonsselskapet har inngått avtale om gjennomføring av syklisk inspeksjon med annet revisjonsselskap, men slik inspeksjon er ikke gjennomført. I en situasjon som den foreliggende, der en revisor starter opp revisjonsvirksomhet og er den eneste oppdragsansvarlige for alle revisjonsoppdragene, er det spesielt viktig at det relativt kort tid etter oppstart gjennomføres syklisk inspeksjon slik at feil og mangler kan rettes.

I tilsvaret er manglende gjennomføring av syklisk inspeksjon begrunnet med at det ikke var behov for dette fordi Revisorforeningen hadde gjennomført kontroll. Finanstilsynet bemerker at kravet til syklisk inspeksjon i ISQC 1 punkt 48, bokstav a) er et selvstendig krav. Revisorforeningens kvalitetskontroll erstatter ikke plikten til å gjennomføre intern overvåking. Revisjonsselskapet har vært i virksomhet siden 2017, og DnRs kvalitetskontroll skjedde i 2019.

Etter Finanstilsynets syn har ikke revisjonsselskapet etablert et kvalitetskontrollsystem som oppfyller kravene i revisorloven § 5b-1, jf. ISQC 1 nr. 16 bokstav f), jf. punktene 48 til 59. At revisjonsselskapet har avventet gjennomføring av syklisk inspeksjon, har bidratt til at svakhetene i revisjonsutførelsen ikke har blitt avdekket på et tidligere tidspunkt.

Revisor har ansvaret for revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem, jf. ISQC 1 nr. 18. Dette ansvaret er ikke ivaretatt på en forsvarlig måte, og forholdet er et pliktbrudd som danner grunnlag for vedtak om tilbakekall av godkjenningen som revisor.

Finanstilsynet har notert at ett av oppdragene Finanstilsynet kontrollerte under det stedlige tilsynet også var kontrollert av DnRs kvalitetskontrollør og at resultatet av kontrollene var forskjellige. Til dette bemerker Finanstilsynet at omfang og grundighet av kontroll av oppdrag varierer. Dette kan gi et ulikt grunnlag for kontrollørens vurderinger, noe som igjen kan gi avvikende konklusjoner.

Også hvilke områder som er valgt ut for kontroll kan variere. Finanstilsynets kontroll ble gjennomført over periode på en uke og med to inspektører. DnRs kvalitetskontroll ble gjennomført på én dag av én inspektør. Finanstilsynets vedtak bygger på det faktum Finanstilsynet avdekket.

### 3.2 Etterlevelse av risikostyringsforskriften

Revisjonsselskapet har hatt konsesjon som regnskapsførerselskap siden 2. juli 2019. Selskapet er derfor underlagt forskrift om risikostyring og internkontroll (risikostyringsforskriften), jf. forskriftens §1 første ledd nr. 12. Forskriften stiller krav om at vesentlige risikoer i virksomheten skal identifiseres og håndteres på en forsvarlig måte. Risikostyringsforskriften gjelder selskapets samlede virksomhet, ikke bare regnskapsførervirksomheten. Risikostyringsforskriften gjelder for regnskapsførerselskaper uavhengig av om selskapet har regnskapsføreroppdrag og hvilke regnskapsførertjenester som tilbys. Det fremgår av forskriften § 6 at risikovurdering skal foreligge før virksomheten igangsettes.

Det forelå ikke et dokument som viser hvilke vesentlige risikoer som er identifisert. At revisjonsoppdrag ikke gjennomføres og dokumenteres i samsvar med revisorloven, vil alltid være en vesentlig risiko i et revisjonsselskap. Denne risikoen håndteres forsvarlig blant annet gjennom etablering av et kvalitetskontrollsystem som oppfyller kravene i revisorloven § 5b-1. Når revisjonsselskapet ikke har etablert et slikt system, jf. punkt 3.1, er det et brudd også på risikostyringsforskriften.

Som det følger av ovennevnte forelå det ikke et hensiktsmessig system for risikostyring og internkontroll i selskapet. Det er styrets ansvar å påse at foretaket har etablert et slikt, jf. risikostyringsforskriften § 3. *Daglig leders* ansvar følger av samme forskrift § 4.

Finanstilsynet har merket seg at det i tilsvaret er lagt ved referat fra styremøte i revisjonsselskapet 30. april 2020. Av referatet følger det at internkontrollen med risikovurderinger for regnskapsdelen ble gjennomgått av styret og vedtatt. Det fremkommer ikke hvilke risikoer som er identifisert og hvordan disse er tenkt håndtert i selskapet. Ut fra referatet synes risikovurderingen å være begrenset til "regnskapsdelen", slik at ikke hele selskapets virksomhet er dekket. Hva revisjonsselskapet har gjort etter det stedlige tilsynet er uansett uten betydning for de pliktbruddene Finanstilsynet avdekket i virksomheten.

I rollen som styreleder og i rollen som daglig leder er revisor ansvarlig for at det ikke er etablert hensiktsmessig system for risikostyring og internkontroll i selskapet. Disse pliktbruddene inngår i grunnlaget for vedtaket om tilbakekall av godkjenningen som revisor.

### 3.3 Etterlevelse av hvitvaskingsregelverket

Selskapet, revisorer og andre ansatte er rapporteringspliktige i henhold til hvitvaskingsloven og forskrift. Hvitvaskingsloven gjelder også for selskapet som følge av autorisasjonen som regnskapsførerselskap. Ny hvitvaskingslov trådte i kraft 15. oktober 2018, og hadde derfor vært gjeldende i om lag ett og et halvt år på tilsynstidspunktet. Flere av pliktene er en videreføring av den tidligere hvitvaskingsloven.

Dokumentasjonen for selskapets etterlevelse av hvitvaskingsloven inngikk i den dokumentasjonen revisjonsselskapet skulle oversende til Finanstilsynet i forbindelse med kontrollen av det ene



oppdraget. Finanstilsynet mottok det etterspurte materialet 27. januar 2020. Selskapets retningslinjer for oppfyllelse av pliktene i hvitvaskingsregelverket er datert 15. januar 2020. Eventuelle tidligere dokumenter eller retningslinjer er ikke fremlagt. Finanstilsynet har derfor ikke vurdert om revisjonsselskapet oppfylte hvitvaskingslovens krav i tiden før 15. januar 2020. Det må kunne legges til grunn at tidligere retningslinjer eller andre dokumenter hadde vært fremlagt eller senere oversendt til Finanstilsynet dersom disse hadde ivaretatt plikter i gjeldende lov på bedre måte enn den dokumnetasjonen Finanstilsynet har mottatt.

Finanstilsynet har gitt uttrykk for mangelfull etterlevelse av hvitvaskingsregelverket i utføringen av det ene oppdraget som ble kontrollert før det stedlige tilsynet, (jf. vedlegg 1, punkt 3). I den foreløpige tilsynsrapporten etter det stedlige tilsynet har Finanstilsynet også påpekt mangelfull oppfyllelse av plikter som skulle vært ivaretatt av revisjonsselskapet. Både som styreleder og daglig leder har revisor et særlig ansvar for å sikre at selskapet etterlever pliktene etter hvitvaskingsregelverket, i tillegg til det ansvaret som påhviler revisor som ansvarlig for selskapets oppdrag.

I henhold til hvitvaskingsloven § 7 skal rapporteringspliktige identifisere og vurdere risikoen for hvitvasking og terrorfinansiering knyttet til sin virksomhet (virksomhetsinnrettet risikovurdering). Det forelå ingen slik virksomhetsinnrettet risikovurdering for selskapet.

I henhold til hvitvaskingsloven § 8 skal de rapporteringspliktige etablere rutiner som skal sikre at virksomheten håndterer de risikoene som er identifisert og at pliktene etter hvitvaskingsloven og forskriftene oppfylles i den løpende virksomheten, jf. § 35 om krav til internkontroll.

De rutinene revisjonsselskapet fremla for oppfyllelse av kravet i hvitvaskingsloven § 8, var en utskrift av en mal utarbeidet av DnR. Rutinene var kun påført revisjonsselskapets navn og dato. Når selskapet ikke har identifisert hvilke risikoer som er knyttet til virksomheten i en virksomhetsinnrettet risikovurdering, kan heller ikke selskapet ha tilpasset rutinene til "*de identifiserte risikoene*".

På det tidspunkt rutinene er datert (15. januar 2020), hadde Finanstilsynet publisert et rundskriv (14/2019) som gir veiledning til revisorer og revisjonsselskaper om etterlevelse av hvitvaskingsregelverket. Som forklaring på at revisor ikke var kjent med dette, er det i tilsvaret vist til at rundskrivet ble publisert 23. desember 2020 og at dette er et tidspunkt "*der de fleste revisorer har tatt ferie*". Det forventes at selskap underlagt Finanstilsynets tilsyn holder seg løpende oppdatert på rundskriv som gjelder for den konkrete virksomheten. Når selskapet vedtar rutiner som skal være til støtte og hjelp for de som utfører arbeid for selskapet, må arbeidet med å tilpasse malen til egen virksomhet inkludere søk i andre aktuelle kilder, herunder informasjon fra Finanstilsynet. Det vises i denne forbindelse til Finanstilsynets abonnementsordning som gir løpende informasjon blant annet om nye rundskriv, og som kan tilpasses det tilsynsenheten mener er av interesse for dem.

Til de fremlagte rutinene bemerker Finanstilsynet at de blant annet ikke inneholder en beskrivelse av når det skal iverksettes forsterkede kundetiltak og hva slike tiltak kan være. De inneholder ikke noen omtale av hvilke forhold som skal anses som mistenkelige og hvilke prosess som i så fall skal følges internt i selskapet, herunder hvilke undersøkelser som skal gjøres og når rapportering skal skje. Også en beskrivelse som sikrer at kravet til dokumentasjon etter hvitvaskingsloven og oppbevaring av slik dokumentasjon etterleves mangler. Internkontrolltiltak tilpasset etterlevelsen av pliktene i hvitvaskingsloven er ikke beskrevet.

Det er ikke lagt frem opplysninger eller dokumentasjon som gir Finanstilsynet grunnlag for å konkludere med at de fremlagte rutinene har hatt den nødvendige oppmerksomheten og forankringen i styret og i selskapets ledelse. Finanstilsynet har heller ikke grunnlag for å konkludere med at rutinene er tilpasset virksomheten slik at de er egnet til å sikre at oppdragsansvarlig revisor og andre som utfører arbeid for revisjonsselskapet etterlever pliktene i hvitvaskingsloven. Det var ikke gjennomført internkontrolltiltak rettet mot etterlevelsen av pliktene etter hvitvaskingsloven.

Revisjonsselskaper og revisorer har en viktig rolle når det gjelder å avdekke og forebygge hvitvasking og terrorfinansiering. Revisor har ikke hatt nødvendige oppmerksomhet rettet mot etterlevelsen av hvitvaskingsloven i egen virksomhet, noe som har ført til manglende eller mangelfull oppfyllelse av lovfaste krav. Finanstilsynet mener det foreligger grovt brudd på revisors plikter som er av betydning for tilbakekall av godkjenningen som revisor.

Finanstilsynet har merket seg at det i tilsvaret er lagt ved referat fra styremøte i revisjonsselskapet den 30. april 2020. Av referatet følger det at *"Hvitvaskingsrutinene ble gjennomgått og vedtatt av styret"*. Det fremkommer ikke hvilke rutiner som ble vedtatt og om det også ble fastsatt og vedtatt en virksomhetsrettet risikovurdering. Dette er imidlertid uten betydning for de pliktbruddene Finanstilsynet avdekket i sine kontroller på tilsynstidspunktet.

### **3.4 Revisjonsselskapets årsregnskap for 2018**

I årsregnskapet til selskapet for regnskapsåret 2018 er det aktivert goodwill med kr 300.000. Av NRS 8 punkt 4.3.1.3 fremkommer det at goodwill kan oppføres i forbindelse med virksomhetsskjøp. Revisor har forklart hvordan posten har oppstått. Finanstilsynet har ikke tatt stilling til riktigheten av aktiveringen, men når goodwill er oppført skal det gis opplysninger i samsvar med regnskapsloven § 7-39. Ut over at posten er avskrevet med et mindre beløp, gir ikke regnskapet noe informasjon om goodwillposten. Det foreligger brudd på regnskapsloven.

Som styreleder er revisor ansvarlig for at selskapet avlegger regnskap som oppfyller kravene i regnskapsloven. Som daglig leder har revisor ansvar for å tilrettelegge for at det regnskapet som skal fastsettes av styret oppfyller alle krav. Revisors rolle knyttet til bruddene på regnskapsloven § 7-39 inngår som et grunnlag for vedtak om tilbakekall av godkjenningen som revisor.

## **4. Finanstilsynets kontroll av revisjonsoppdrag**

Finanstilsynet kontrollerte utvalgte deler av revisjonsutførelsen for ni revisjonsoppdrag, basert på vurdert risiko og vesentlighet. Revisor er kjent med hvilke oppdrag Finanstilsynet kontrollerte, og i brevet her er oppdragene betegnet som oppdrag A – I.

### **4.1 Feil og mangler i revisjonsutførelsen som gjelder flere oppdrag**

Finanstilsynet avdekket brudd på revisorloven og god revisjonsskikk i alle de kontrollerte oppdragene, inkludert det oppdraget som ble kontrollert før det stedlige tilsynet. Revisor var oppdragsansvarlig revisor for alle oppdragene. Finanstilsynets vurdering av hvert enkelt oppdrag fremkommer i punkt 4.2 med underpunkter [REDACTED]

De samme pliktbruddene går igjen i flere av de ni oppdragene som ble kontrollert under det stedlige tilsynet. For å unngå å gjenta en nærmere beskrivelse av det regelverket som er brutt i hvert enkelt

oppdrag, er slike beskrivelser tatt inn i punktet her. Omtalen av hvert enkelt oppdrag inneholder derfor en beskrivelse av faktum med en henvisning til følgende relevante underpunkter:

#### 4.1.1 Dokumentasjon

##### 4.1.1.1 Revisjonsdokumentasjonen

Det følger av revisorloven § 5-3 første ledd at revisor skal kunne dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført og resultatet av revisjonen på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner. Dokumentasjonskravet utfylles særlig av § 5-2 annet ledd og ISA 230. Målet er at dokumentasjonen skal gi et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen og bevis for at revisjonen ble planlagt og utført i samsvar med gjeldende lovgivning og revisjonsstandarder. ISA 230 oppstiller en rekke krav til dokumentasjonen, både til form, innhold og omfang. Også tidspunktet for gjennomførte revisjonshandlinger skal fremkomme av dokumentasjonen. Veiledning og utfyllende forklaringer til dette er tatt inn i punkt A2. Det fremkommer blant annet at dokumentasjonen skal vise betydningen av de innhentede revisjonsbevis. Dersom konklusjonen eller konklusjonsgrunnlaget ikke kan fastslås ut fra arbeidet som er utført eller ut fra revisjonsbeviset som er innhentet, skal dette forklares.

Finanstilsynet har merket seg at revisor i sitt tilsvaret gir uttrykk for at han mener kravet til dokumentasjon er forskjellig avhengig av om det er oppdragsansvarlig revisor som utfører revisjonshandlingene eller om det er gjort av medarbeidere. Standpunktet er ubegrunnet og uriktig.

Både Finanstilsynet og andre skal kunne kontrollere at revisjonsoppdrag er utført i samsvar med revisorloven og revisjonsstandardene. Dokumentasjonskravet bidrar også til å gi oppdragsansvarlig revisor en god oversikt over utførte revisjonshandlinger og vil slik også bidra til å sikre revisjonskvalitet.

Revisjonsselskapet benytter det elektroniske revisjonsverktøyet Maestro Revisjon ("**Maestro**"). Revisjonsmedarbeiderne og oppdragsansvarlig revisor benytter revisjonsverktøyet på ulike måter. Medarbeiderne benytter Maestro i arbeidet og dokumenterer revisjonshandlingene direkte der, og revisor signerer ut i revisjonsverktøyet på tidspunkt for avslutning av revisjonen. Revisjonsdokumentasjonen for arbeid revisor selv utfører lagres i egne filområder/mapper fordelt på de månedene arbeidet er utført. Ved avslutningen av revisjonen overføres dokumentasjonen til Maestro. Finanstilsynet var avhengig av revisor eller medarbeidere for å finne frem til dokumentasjon, og i de fleste oppdragene var det nødvendig med muntlige forklaringer for å få et inntrykk av hva som var hensikten med, og betydningen av den dokumentasjonen som forelå.

I tilsvaret har revisor, under sine kommentarer til hvert enkelt oppdrag, vist til at det foreligger mer dokumentasjon enn det Finanstilsynet har lagt til grunn. I vurderingen av om vedtak skal fattes må Finanstilsynet kunne forholde seg til den dokumentasjonen som ble fremlagt under tilsynet med supplerende kommentarer og den dokumentasjon som er oversendt senere, herunder som vedlegg til tilsvaret.

Det foreligger mangler i dokumentasjon for samtlige kontrollerte oppdrag. Det foreligger derfor brudd på revisorloven §§ 5-3 første ledd og 5-2 annet ledd, jf. ISA 230 punkt 8, – 12.

Dokumentasjon er en viktig del av revisjonsutførelsen og nødvendig for at Finanstilsynet og andre skal kunne etterprøve revisors arbeid. Dokumentasjonsmanglene er gjennomgående og utgjør grovt brudd på revisors plikter.

#### 4.1.1.2 Avslutning av revisjonsfiler og sikring av arkivert dokumentasjon

Det følger av ISA 230 punkt 14 og 15 at revisor skal sammenstille revisjonsdokumentasjonen i et oppdragsarkiv og fullføre den administrative prosessen for sammenstilling av det endelige oppdragsarkivet innen rimelig tid etter datoen for revisjonsberetningen. Etter denne sammenstillingen skal ikke revisjonsdokumentasjonen endres eller slettes før oppbevaringstiden er utløpt.

At revisjonsfilene for de kontrollerte oppdragene ikke var avsluttet og låst, ble synliggjort under det stedlige tilsynet ved at revisor gjorde tilføyelser og rettinger i dokumentasjonen mens kontrollen pågikk. Slike rettinger skal kun gjennomføres i samsvar med ISA 230 punkt 16.

I tilsvaret har revisor vedlagt en kopi av arbeidspapirer fra revisjonsverktøyet som dokumentasjon for sine anførsler. Vedleggene inkluderer to arbeidspapirer som Finanstilsynet hadde tatt skjermbilde av under tilsynet, begge fra oppdrag A. De innsendte vedleggene viser at det er gjort endringer i revisjonsdokumentasjonen etter det stedlige tilsynet [REDACTED]. Dette er svært alvorlig og kan danne et selvstendig grunnlag for vedtak om tilbakekall av godkjenningen som revisor. Dette gjelder selv om endringene ikke får som konsekvens at det da er "dokumentert" tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Finanstilsynet er ikke kjent med om det er revisor selv som har endret revisjonsdokumentasjonen, men har merket seg at endringene har skjedd i oppdrag der revisor ikke har benyttet medarbeider. Uavhengig av om det er en annen enn revisor som har endret dokumentasjonen, viser forholdet mangel på rutiner eller systemer som sikrer at endringer ikke skjer. Det er revisor som er ansvarlig for at det ikke er iverksatt tilstrekkelige tiltak i revisjonsselskapet for å hindre at revisjonsdokumentasjonen endres etter endelig sammenstilling av oppdragsarkivet.

Det foreligger brudd på revisorloven § 5-3 jf. § 5-2 annet ledd jf. ISA 230 punkt 14 - 16. Manglene er gjennomgående og utgjør grovt brudd på revisors plikter.

#### 4.1.2 Revisjonsbevis

ISA 200 punkt 17 og ISA 500 punkt 6 oppstiller krav om tilstrekkelig og hensiktsmessige revisjonsbevis. ISA 500 punkt 5 inneholder definisjonen av revisjonsbevis (se bokstav c), hva som er tilstrekkelige revisjonsbevis (se bokstav f) og hva som er hensiktsmessige revisjonsbevis (se bokstav b).

For alle kontrollerte oppdrag mener Finanstilsynet at revisor har avgitt revisjonsberetninger og attestasjoner uten å ha tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for vesentlige poster i regnskapet.

For flere av regnskapspåstandene eller andre forhold som skal kontrolleres i revisjonen, har revisor i oppdrag A-C utelukkende basert seg på uttalelser fra ledelsen. Både ISA 500 punkt 6 og definisjonen av revisjonsbevis i punkt 5 bokstav c) forutsetter av revisjonsbeviset inkluderer bevis innhentet fra en ekstern informasjonskilde. Uttalelser fra ledelsen er alene ikke tilstrekkelig revisjonsbevis.

#### 4.1.3 Aksept av revisjonsoppdrag

Revisorloven § 7-2 inneholder regler om ny revisors plikter når et oppdrag aksepteres. Bestemmelsen utfylles av revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. blant annet ISA 210 og ISA 220 punkt

12. Bestemmelsen må sees i sammenheng med revisorloven § 7-1 om plikten til å frasi seg oppdrag dersom revisor har avdekket og påpekt vesentlige brudd på regelverk som gjelder for den reviderte. Bestemmelsen utfylles av revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. blant annet ISA 300 punkt 6. Formålet med disse bestemmelsene er å hindre at revisjonspliktige virksomheter som ikke drives i samsvar med gjeldende regler, kan videreføres. Dette er et sentralt element i revisjonsinstituttet.

Det er sentralt at revisor forsikrer seg om at den reviderte forstår sitt ansvar for regnskapet før revisor påtar seg oppdraget, jf. ISA 210 punkt 6, bokstav b), bokstav i). I flere av sakene hadde tidligere revisor avgitt revisjonsberetning med forbehold eller presiseringer. For å vurdere om oppdraget skal aksepteres, eventuelt på hvilke vilkår er det da viktig at påtroppende revisor i sin kontakt med tidligere revisor ber om nærmere informasjon om de aktuelle forholdene. Dersom oppdraget aksepteres, må det komme klart frem overfor den reviderte hva som skal rettes, revisor må sette en frist for retting og følge opp at retting skjer.

Fem av oppdragene som ble kontrollert under det stedlige tilsynet gjaldt det første året revisjonsselskapet var valgt som revisor. Tre av disse oppdragene var nye for revisjonsselskapet og revisor. For ett av de fem oppdragene (oppdrag C) hadde revisor vært utpekt som oppdragsansvarlig revisor i det revisjonsselskapet som tidligere var valgt som foretakets revisor. Selv om revisor kjenner virksomheten og ledelsen, kan ikke pliktige revisjonshandlinger knyttet til aksept utelates, selv om vurderingene vil være enklere basert på den kunnskapen revisor har.

Finanstilsynet avdekket mangelfulle akseptvurderinger i fire av de fem oppdragene (oppdrag C, E, F og G).

#### **4.1.4 Forståelse av virksomhetens art, regelverk som gjelder for virksomheten og den interne kontrollen**

I henhold til ISA 315 punkt 11-24 skal revisor opparbeide seg en forståelse av den reviderte virksomheten og dens interne kontroll. Revisor skal også identifisere hvilke regler som gjelder for virksomheten, jf. ISA 250 punkt 13. Dokumentasjonen skal vise at revisor har gjort dette, jf. punkt 4.1.1.

For flere av oppdragene (oppdrag A, B, D og H) har ikke Finanstilsynet grunnlag for å konkludere med at revisor i tilstrekkelig grad hadde satt seg inn i den reviderte virksomheten, de regler som gjelder for denne, eller den interne kontrollen. For oppdrag C har revisor ikke i tilstrekkelig grad dokumentert forståelsen av virksomheten. For flere av disse ga heller ikke revisors supplerende opplysninger grunnlag for å konkludere med at revisor hadde satt seg tilstrekkelig inn i virksomheten.

#### **4.1.5 Risikovurderinger og planlegging av revisjonshandlinger**

##### *4.1.5.1 Risikovurderinger*

Basert på den kunnskapen revisor har opparbeidet seg om den reviderte etter ISA 315, skal revisor identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon. Risikoen for feilinformasjon kan skyldes misligheter eller feil på regnskaps- og påstandsnivå og revisor må vurdere begge deler. Risikovurderingen skal gjennomføres i samsvar med ISA 315. Deretter skal revisor planlegge revisjonshandlinger som håndterer de identifiserte risikoene, jf. ISA 330. I tillegg viser Finanstilsynet til revisorloven § 5-3 første ledd, annet punktum, som krever at forhold som tilsier t

det kan foreligge misligheter og feil skal kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

Revisors risikovurdering er utelukkende beskrevet ved bruk av følgende standardtekst: "*Ingen spesielle forhold vedrørende overordnet risiko for selskapet*". Dette gjelder i hvert fall oppdrag A, B og C der risikovurderingen ble kontrollert særskilt. I noen av oppdragene var det angitt i dokumentasjonen at det forelå "særskilt risiko". Det fremgikk imidlertid ikke hva revisor hadde ansett som særskilt risiko.

#### 4.1.5.2 Planlegging av revisjonshandlinger

Basert på den kunnskapen revisor har opparbeidet seg om virksomheten og revisors vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon, skal revisor planlegge revisjonen, jf. ISA 330. Planleggingen skal sikre at de identifiserte risikoene blir håndtert.

I flere av oppdragene er planleggingen dokumentert med standardteksten "*Ivaretas av standard revisjonshandlinger i MR*". (MR er forkortelse av Maestro Revisjon). Det forelå ingen beskrivelse av hvilke "*standard revisjonshandlinger*" revisor har planlagt å gjennomføre, heller ikke hvilke revisjonshandlinger som skulle dekke "*særskilt risiko*" der dette var angitt i risikovurderingen. Ifølge revisor, blir den nevnte teksten automatisk generert av revisjonsverktøyet, og teksten utgjør "*standardtekst*" fra verktøyet og ikke revisors egne kommentarer om hvilke revisjonshandlinger han har planlagt å gjennomføre.

ISA 250 oppstiller krav til revisors vurdering av etterlevelse av lover og forskrifter. Blant annet skal revisor innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for overholdelse av bestemmelser som har direkte betydning for fastsettelsen av tilleggsopplysninger i regnskapet, jf. ISA 250 punkt 14. Planleggingsdokumentet må vise hvordan revisor skal innhente slike revisjonsbevis. Dette er særlig relevant for foretak underlagt særlovgivning.

I nye revisjonsoppdrag oppstiller ISA 510 særlige krav til revisjonshandlinger rettet mot inngående balanse. Disse handlingene må inngå i revisjonsplanen, jf. ISA 330 nr. 6. Revisor har ikke dokumentert andre revisjonshandlinger rettet mot inngående balanse, enn en kontroll av at denne stemmer med utgående balanse. Verken under tilsynet eller i tilsvaret har revisor redegjort for hvilke konkrete undersøkelser som skal være gjort i de enkelte oppdrag eller på hvilket tidspunkt, ut over anførselen i tilsvaret om at "*vi undersøker alltid regnskapet og revisjonsberetninger for forrige år med tanke på spesielle forhold i regnskapet og presiseringer eller forbehold*".

I tilsvaret gir revisor uttrykk for at henvisningen til "*standard revisjonshandlinger*" i planleggingsdokumentet innebærer at revisjonsverktøyet brukes som en verktøykasse. Revisor forklarer at det gjennomføres revisjonshandlinger som anses for å passe, men at det ikke er hensiktsmessig å bruke tid på å merke de handlingene som ikke er aktuelle å utføre. Det fremkommer også at det kan skje at det utføres andre revisjonshandlinger enn de som er foreslått av revisjonsverktøyet.

I tilsvaret har revisor i tillegg vist til at saldobalansen i Excel inneholder referanser til alle arbeidspapirer hvor utførte revisjonshandlinger er gjennomført. Imidlertid avdekket Finanstilsynet under tilsynet i flere tilfeller at disse arbeidspapirene mangler eller har en mangelfull beskrivelse av hva som er kontrollert og på hvilken måte. Uansett vil ikke en slik bruk av saldobalansen vise hvilke risikoer revisjonshandlingene har til hensikt å dekke.

På bakgrunn av tilsvaret fremstår det som om revisor ikke har forstått hensikten med å planlegge revisjonen slik at den er tilpasset hvert enkelt oppdrag og heller ikke nødvendigheten av å planlegge for å sikre at revisjonen utføres fullt ut i samsvar med kravene i revisorloven og revisjonsstandardene.

Når planleggingsdokumentet ikke er tilpasset risikoene i det enkelte oppdrag, vil heller ikke dokumentasjonen kunne brukes i revisors kvalitetssikring av revisjonsutførelsen, herunder at de planlagte revisjonshandlingene faktisk er gjennomført, til riktig tid og på riktig måte, og at resultatet av revisjonshandlingene har vært at det er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Slik kvalitetssikring skal skje også i tilfeller der det ikke er benyttet medarbeider. Finanstilsynets oppfatning underbygges av den manglende "røde tråden" i revisjonsutførelsen i de kontrollerte oppdragene. Finanstilsynet fant at revisor mangler tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for flere vesentlige poster i de kontrollerte oppdragene og mener at revisor ikke har gjennomført en planlegging som har hensyntatt oppdragenes risiko og sørget for tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Dette gjelder for samtlige oppdrag kontrollert under tilsynet.

#### **4.1.6 Tidspunkt for utført arbeid**

Det følger av ISA 230 punkt 7-9 at revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjonen i rett tid, og at dokumentasjonen skal vise når de ulike delene av revisjonen er gjennomført. Dette gjelder også for oppdragsansvarlig revisors kvalitetssikring av arbeid utført av medarbeidere.

Se nærmere i punkt 4.1.1.1 for revisors løpende dokumentering av revisjonen for de kontrollerte oppdragene. Selv om den eneste datoen i revisjonsverktøyet som vises er revisors utsigering, legger Finanstilsynet til grunn at det er utført revisjonshandlinger forut for dette tidspunktet. Finanstilsynet har imidlertid ikke grunnlag for å konkludere med at de dokumenterte handlingene er gjennomført på et tidspunkt som gjør at revisjonsoppdraget er forsvarlig utført i samsvar med revisorloven og revisjonsstandardene.

#### **4.1.7 Kontroll av årsregnskapet og overholdelse av bokføringsregelverket**

Det følger av revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 250 punkt 14 og 30 at revisor skal innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for at det reviderte foretaket overholder lovbestemmelser som anses å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp i regnskapet og for overholdelse av bestemmelser som har direkte betydning for fastsettelsen av tilleggsopplysninger i regnskapet. Det kan benyttes sjekklister for å dokumentere utførte kontroller, jf. ISA 230 punkt A7.

Revisor mangler dokumentasjon for at han har kontrollert at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med regnskapsloven og at årsregnskapet inneholder informasjon som kreves i særlovgivning som måtte gjelde for den reviderte. Manglende dokumentasjon for eventuelle kontroller er i seg selv et pliktbrudd.

Bruk av sjekklister er en måte å sikre at regnskapet og annen informasjon er i samsvar med lovgivningen, i tillegg til at det vil være en dokumentasjon for at det er gjennomført kontroll. I tilsvaret anfører revisor at medarbeiderne har lang erfaring og at bruk av sjekklister derfor har begrenset verdi. Når Finanstilsynet fant feil i regnskapene i tre av de kontrollerte oppdragene, kan det reises spørsmål ved riktigheten i denne anførselen, (oppdrag A, C og F).

Revisor anfører videre at han har ekstra god kontroll på at regnskapet gir pliktig informasjon i tilfeller der revisjonsselskapet har bistått med den tekniske avslutningen. Også når revisor selv har gjort den tekniske avslutningen av regnskapene er det viktig at riktigheten kontrolleres i samsvar med revisjonsstandardene. Dersom regnskapene ikke er satt opp i samsvar med regnskapsloven, har revisor sviktet både i regnskapsføreroppdraget og i revisjonsutførelsen. At de påkrevde kontrollene av regnskapet gjennomføres, vil kunne hindre en slik situasjon.

I tilsvaret har revisor lagt ved kopi av en liste med spørsmål som benyttes ved revisjon av advokater. I følge listen skal advokaten svare på spørsmål om etterlevelsen av særlovgivning. Finanstilsynets vurdering av den betydning disse svarene har for revisors plikt til å kontrollere at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med regnskapsloven og krav i særlovgivningen, fremkommer i kommentarene til det enkelte oppdraget.

#### **4.1.8 Hendelser etter balansedagen**

ISA 560 oppstiller krav til at revisor innhenter tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for en konklusjon om at det ikke har vært hendelser etter balansedagen som krever korrigerende eller omtale i regnskapet, og håndtere slike forhold, jf. ISA 560 punkt 4.

Revisor hadde innhentet fullstendighetserklæring fra de reviderte foretakene før avgivelse av revisjonsberetning i alle de kontrollerte oppdragene. Revisor har benyttet en standard erklæring uten å tilpasse den til den revidertes virksomhet. Når den reviderte driver advokatvirksomhet, innhentet revisor i tillegg en erklæring som nevnt i foregående punkt 4.1.7.

Ut over å innhente fullstendighetserklæring og svar på tilleggsspørsmål der dette er aktuelt, inneholder ikke revisjonsdokumentasjonen for de kontrollerte oppdragene informasjon om, eventuelt hvilke vurderinger revisor har gjort basert på de mottatte erklæringene. Fravær av dokumenterte vurderinger eller begrunnelser for revisors konklusjoner knyttet til hendelser etter balansedagen innebærer at Finanstilsynet ikke har grunnlag for å konkludere med at revisor faktisk har vurdert disse forholdene i samsvar med revisjonsstandardene.

#### **4.1.9 Kvalitetssikring av gjennomført revisjon**

Oppdragsansvarlig revisor har ansvar for at revisjonen skjer i samsvar med revisorloven. Dette gjelder uansett om den aktuelle revisoren velger å benytte medarbeidere til å utføre revisjonshandlinger eller om revisoren selv utfører revisjonshandlingene. For å sikre at oppdragsansvarlig revisor ivaretar dette ansvaret på en forsvarlig måte er det et lovkrav at oppdragsansvarlig revisor skal være løpende involvert i revisjonen, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 220 punkt 15, bokstav a). Se også tilhørende veiledningspunkter A13-A15, A18 og A19. I A18 er det særskilt angitt at oppdragsansvarlig revisor skal dokumentere omfanget og tidspunktet for sin gjennomgåelse.

I flere av de kontrollerte oppdragene er datoen for utsignering den samme som datoen på revisjonsberetningen. I tilsvaret (punkt 4.2.5) viser revisor til korte kommunikasjonslinjer intern og at problemstillinger på konkrete regnskaper tas opp løpende. Det kan være riktig, men for å kunne vurdere hvordan oppdragsansvaret er ivarett er det sentralt hvilke problemstillinger, vurderinger og konklusjoner oppdragsansvarlig har vært involvert i.

Revisjonsdokumentasjonen gir ikke grunnlag for å kunne konkludere med at revisor har ivarett oppdragsansvaret på en forsvarlig måte og i samsvar med revisorloven.



Formålet med utpeking av en oppdragsansvarlig revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 annet ledd, er å sikre at revisjonsutførelsen skjer under kontroll fra en person som har rett til å påta seg årsregnskapsrevisjon, og som revisjonsselskapet mener har kapasitet og kompetanse til å ivareta selskapets rolle som valgt revisor.

Manglende ivaretagelse av oppdragsansvaret, inkludert kvalitetssikring, er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 220 punkt 15. Dette gjelder uavhengig av om revisor benytter medarbeider eller ikke. Finanstilsynet mener revisor grovt har brutt sine plikter.

## 4.2 Finanstilsynets vurdering av de enkelte oppdragene

Finanstilsynets kontroll av enkeltoppdrag dekker utvalgte deler av revisjonsutførelsen.

### 4.2.1 Oppdrag A, revisjon av regnskapsåret 2018

Oppdraget gjelder et advokatfirma (heretter "advokaten"). Advokaten er blant annet underlagt advokatforskriften (forskrift 4. februar 2005 nr. 79) som er av betydning for revisjonen.

#### 4.2.1.1 *Forståelse av virksomhetens art, regelverk som gjelder for virksomheten og den interne kontrollen*

Det foreligger mangler i beskrivelsen av advokatens rutiner og interne kontroll. Advokatforskriften er ikke nevnt og heller ikke hvordan advokaten har innrettet seg for å etterleve denne, se punkt 4.1.4. Revisor har blant annet ikke hatt nødvendig oversikt over klientkontoene og har heller ikke satt seg tilstrekkelig inn i timeføringssystemet, jf. senere omtale av disse forholdene.

Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 315 punkt 11-24 og ISA 250 punkt 13 som krever at revisor skal opparbeide seg en forståelse av den reviderte virksomhetens interne kontroll, samt identifisere hvilke regler som gjelder for virksomheten.

#### 4.2.1.2 *Risikovurdering og planlegging av revisjonen*

Det foreligger ikke en dokumentert risikovurdering. Planleggingen var dokumentert med standardteksten "*Ivaretas av standard revisjonshandlinger i MR*". Det foreligger ingen beskrivelse av hvilke "standard revisjonshandlinger" revisor har planlagt å gjennomføre, heller ikke særlige revisjonshandlinger rettet mot etterlevelsen av advokatforskriften, se punkt 4.1.5. Under tilsynet forklarte revisor at teksten er "standardtekst" fra verktøyet og ikke revisors egne kommentarer om hvilke revisjonshandlinger han har planlagt å gjennomføre. Revisor forklarte også at han ikke følger mye av det standardteksten beskriver. Se nærmere om kravene til planlegging i punkt 4.1.5.2.

Finanstilsynet mener at det ikke er planlagt tilstrekkelige revisjonshandlinger for å dekke risikoer for vesentlig feilinformasjon og for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Det foreligger brudd på revisors plikter etter revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 315 og ISA 250. Finanstilsynet mener pliktbruddet er grovt.

#### 4.2.1.3 *Revisjon av klientmidler*

##### Identifikasjon av klientbankkontoer:

Revisjonsdokumentasjonen viser at revisor har lagt til grunn at advokaten benytter tre ulike bankkontoer for behandling av klientmidler. Dokumentasjonen inneholder også spesifisert hovedbok, som viser at store klientmiddelrelaterte beløp har gått inn og ut av alle tre kontoene.

Også i gjennomgangen av oppdraget under det stedlige tilsynet la revisor til grunn at disse tre kontoene ble brukt til klientmidler.

Finanstilsynets kontroll mot årsoppgaven fra advokatens bank viste at bare én av kontoene var betegnet som "klientkonto" av banken. De to andre er benevnt henholdsvis som "bedriftskonto" og "kombinasjonskonto". Det at bankens årsoppgaver betegner kontoene slik reiser spørsmål om innestående har den nødvendige beskyttelse, blant annet om banken skriftlig har bekreftet at den ikke vil gjøre motregning gjeldende i innestående klientmidler, jf. advokatforskriften § 3-1 første ledd. Revisor bekreftet at han ikke hadde sett eller kontrollert dette. Finanstilsynet ser bort fra at revisor senere, som en forklaring på manglende kontroll, har, anført at de to kontoene "egentlig ikke er klientkontoer". For Finanstilsynets vurdering er det sentralt at alle tre kontoene var omtalt som klientkontoer i revisjonsdokumentasjonen, at revisor hadde kontrollert klientmidler på disse kontoene mot klientansvar og at det var klientrelaterte pengetransaksjoner inn og ut av alle de tre bankkontoene i 2018.

Revisor har ikke forsikret seg om at kontoer som ble benyttet til oppbevaring av klientmidler faktisk var klientbankkontoer jf. advokatforskriften § 3-2, jf. § 3-1 første ledd.

#### Disposisjonsrett på klientbankkontoer:

I henholdt til advokatforskriften § 3-2 skal klientbankkonto bare kunne disponeres av advokaten eller den han gir skriftlig fullmakt. Det forelå ingen dokumentasjon som viser at revisor har kontrollert hvem som har disposisjonsrett på kontoene. Revisors kommentar til dette i tilsvaret er at det ikke er andre ansatte enn advokaten og at han derfor har lagt til grunn at det kun er advokaten som disponerer bankkonto. Revisor skulle også i et slikt tilfelle ha kontrollert disposisjonsretten eller i det minste dokumentert at forholdet var vurdert.

#### Bokføring av klientansvar og klientmidler:

I henholdt til advokatforskriften § 3-6 første og annet ledd, skal bokføringen vise klientansvar og klientmidler for den enkelte klient.

Det foreligger ikke dokumentasjon som viser at revisor har kontrollert hvordan enkeltoppdrag har blitt registrert og fulgt opp i advokatens regnskapssystem, herunder reskontroføring. En slik kontroll skal inkludere en kontroll av at klientmidler er ført på riktig oppdrag, at transaksjoner som ikke gjelder klientoppdrag feilaktig kan ha blitt ført på klientkontoene, samt en kontroll av om klientreskontroen inneholder gamle poster. Under tilsynet fikk revisor anledning til å redegjøre for sine kontrollhandlinger. Revisor ga da uttrykk for at han mente å ha så god oversikt at det ikke var nødvendig å gjennomføre kontroll rettet mot dette. I tilsvaret skriver revisor at "*Enkeltoppdrag er kontrollert ved at uttak er kontrollert*" og at advokatforskriften derfor er overholdt. Finanstilsynet viser til at en kontroll bare av uttak ikke er tilstrekkelig som kontroll av bokføring av klientmidler og klientansvar.

#### Kontroll av klientmidler og klientansvar:

Etter advokatforskriften § 3-6 fjerde ledd skal saldo på klientmidler avstemmes mot bokført saldo for klientmidler i regnskapet. Det samme gjelder saldo for klientansvar. Dette skal gjøres månedlig. Revisor har kontrollert at samlede klientmidler ved regnskapsårets slutt stemmer med samlet klientansvar. Det var avvik. Revisors arbeidspapir beskriver at dette skyldes renter på klientmidler fra tidligere år. Revisor har ikke gjort revisjonshandlinger for å bekrefte riktigheten av det.

I tillegg til totalavstemmingen av klientmidler mot klientansvar gjorde revisor, som nevnt foran, en kontroll av utvalgte uttak fra klientkonto. Revisor har verken begrunnet utvalgsstørrelsen eller forklart hvordan de utvalgte uttakene er kontrollert. Det foreligger heller ingen dokumentasjon eller beskrivelse av hvilke transaksjoner som er kontrollert, eller hva uttakene gjelder.

Som vedlegg til tilsvaret har revisor oversendt en kopi av et arbeidspapir som Finanstilsynet fikk presentert under tilsynet, og som derfor inngår i Finanstilsynets vurdering av revisjonen. Det arbeidspapiret som nå er tilsendt er endret ved at det er supplert med opplysninger om hva de utvalgte bilagene gjelder og en konklusjon, se punkt 4.1.1.2. Heller ikke med de etterfølgende ulovlige endringene gir arbeidspapiret opplysninger om hvilke risikoer og påstander revisjonshandlingene er ment å dekke, hvordan utvalget er foretatt, hva revisor har kontrollert eller hva resultatet av kontrollen har vært. Det foreligger ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

#### Informasjon om klientmidler og klientansvar i regnskapet og noter:

Midler som tilhører klienter, er inkludert i advokatens balanse og klientansvaret er inkludert i leverandørgjeld. Dette er ikke i henhold til advokatforskriften § 3a-3 som omhandler presentasjon av klientansvar og klientmidler. Under tilsynet uttalte revisor at det var vanlig med slik bruttoføring av klientmidlene og klientansvaret. I tilsvaret er revisor enig i at det er en klassifiseringsfeil.

Klientmidlene overskrider per 31. desember 2018 samlet klientansvar med kr 8.124. I noten til årsregnskapet presenteres klientmidlene og klientansvaret som like store. Dette avviket skulle være forklart i noten i henhold til advokatforskriften § 3a-4 første ledd. Revisor har ikke fulgt opp denne feilen.

#### Revisors uttalelse til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet:

I forbindelse med avleggelsen av årsregnskapet skal advokaten avgi en egenerklæring til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet ("Tilsynsrådet") jf. advokatforskriften § 3a-12 første ledd. Revisor skal avgi en uttalelse til denne egenerklæringen, jf. samme bestemmelse annet ledd. Uttalelsen er underlagt revisorlovens krav.

Advokatens egenerklæring inneholder bare saldoen på den ene av de tre bankkontoene som er omtalt innledningsvis i punkt 4.2.1.3. Revisor har avgitt en uttalelse til denne egenerklæringen. Det fremkommer ikke av revisjonsdokumentasjonen hvilke revisjonshandlinger revisor har gjort som er ment å gi grunnlag for uttalelsen. Revisor har kun vist til det spørsmålsskjema som klienter som er advokater må fylle ut, jf. omtalen i punkt 4.1.7. Dersom revisor bare legger advokatens svar til grunn for sin uttalelse til Tilsynsrådet, blir ordningen med en uavhengig bekreftelse meningsløs. En uttalelse fra advokaten gir derfor ikke alene et tilfredsstillende grunnlag for attestasjonen. Se punkt 4.1.2 om uttalelse fra ledelsen som revisjonsbevis.

At revisor skal avgi en slik uttalelse skulle for øvrig ha fremkommet av engasjementsbrevet.

#### Oppsummering av revisjonen av klientmidler:

Revisor anfører at han har god kunnskap om det regelverk advokatvirksomheter er underlagt, herunder advokatforskriften. Kunnskap om regelverket og klienten er forutsetninger for å kunne gjennomføre en revisjon, men erstatter ikke nødvendige revisjonshandlinger.

Når revisor ikke har kontrollert advokatens etterlevelse av advokatforskriften, har ikke revisor avdekket at advokaten ikke har etterlevd advokatforskriften fullt ut. Dette gjør at revisor heller ikke

har sendt nummerert brev til advokaten slik at forholdet ble rettet. Revisors manglende oppmerksomhet rettet mot advokatens etterlevelse av advokatforskriften i revisjonen av årsregnskapet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 250 punkt 14, jf. advokatforskriften kapittel 3. Finanstilsynet mener at pliktbruddene er grove.

Revisor har heller ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse til Tilsynsrådet. Dette er et brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISAE 3000. Finanstilsynet mener at bruddet er grovt.

#### 4.2.1.4 Revisjon av inntekter

##### Fullstendighet av inntektene:

For å revidere fullstendigheten av inntektene har revisor innhentet en rapport fra timeføringssystemet for mars-april 2018 som viser hvor mange ikke-fakturerte timer og ikke-fakturert inntekt advokaten har per kunde. Det foreligger ingen beskrivelse av hvilken revisjonshandling rapporten ble benyttet som underlag for, hvilke risikoer og regnskapspåstander som handlingen dekker, eller hva slags revisjonsbevis som er innhentet.

Under tilsynet forklarte revisor at rapporten viser inngående og utgående saldo for samlet ikke-fakturert inntekt for perioden, og at utgående saldo for en kunde vil vise kr 0 når alle timer for kunden er utfakturert av foretaket. Revisor bekreftet at han ikke hadde satt seg inn i timeføringssystemet i samsvar med til ISA 315 punkt 18, eller testet dette systemet. For å kunne benytte systemgenerert dokumentasjon for å innhente revisjonsbevis, må revisor kunne forstå grunnlaget for, og stole på integriteten til, dataene behandlet av det aktuelle systemet (i dette tilfellet timeføringssystemet) og rapporter generert fra systemet. Å kunne stole på integriteten til dataene innebærer en forventning om at kontroller knyttet til timeføring og fakturering fungerer effektivt, herunder generelle IT-kontroller og applikasjonskontroller knyttet til systemet. Da revisor ikke har gjennomført handlinger for å teste om disse kontrollene fungerer effektivt, kan han ikke stole på integriteten til dataene i rapporten han benytter i revisjonen av fullstendighet av inntekter.

##### Opptjent, ikke-fakturert inntekt

Ifølge revisor, har foretaket levert tjenester [redacted] som per 31. desember 2018 ikke var fakturert. Fra en arkivert e-post fra advokaten siteres følgende: "Det er lite tvilsomt at jeg får oppgjør for alt dette. Så jeg tenker det kan skrives [redacted]. Høres det greit ut?". Revisor forklarte at han tok utgangspunkt i denne informasjonen, uten å gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger for å vurdere behovet for avskrivning av opptjent, ikke fakturert inntekt. Han ga videre uttrykk for at det ikke er naturlig å vurdere beløpets størrelse, fordi det er advokaten vurdering som må legges til grunn. I tilsvaret har revisor supplert sitt syn med at beløpet på opptjente, men ikke fakturerte inntektene stemmer, fordi det virket rimelige sammenlignet med avsetning fra tidligere år.

Finanstilsynet viser til at avsetningen for opptjent, ikke-fakturert inntekt utgjør en vesentlig post i forhold til den fastsatte vesentlighetsgrensen for revisjonsoppdraget. Etter Finanstilsynets syn kan ikke uttalelser fra advokaten alene gi tilfredsstillende grunnlag, se punkt 4.1.2 om uttalelse fra ledelsen som revisjonsbevis.

##### Oppsummering av revisjon av inntekter:

Finanstilsynet mener at revisor ikke har utført tilstrekkelige revisjonshandlinger og at det ikke er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for fullstendigheten av inntektene og avsetningen for opptjent, ikke-fakturert inntekt. Dette er brudd på revisors plikter etter revisorloven

§ 5-2 annet ledd, jf. ISA 330 punkt 6-7, ISA 200 punkt 17 og ISA 500 punkt 6. Pliktbruddet er grovt.

#### 4.2.1.5 *Finanstilsynets samlede vurdering av oppdrag A*

Finanstilsynet har avdekket flere brudd på revisorloven og god revisjonsskikk. Dette gjelder forståelsen av virksomheten og dens interne kontroll, risikovurderingen og planleggingen av revisjonen. Revisor har ikke hatt tilstrekkelig oppmerksomhet rettet mot advokatens håndtering av klientmidler. Det mangler revisjonsbevis for inntektene og for revisors uttalelse til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet. Som det følger av punktene 4.2.1.1 – 4.2.1.4 er de fleste pliktbruddene grove hver for seg. Uansett utgjør forholdene samlet sett et grovt brudd på revisors plikter.

### 4.2.2 **Oppdrag B, revisjon av regnskapsåret 2018**

Oppdraget gjelder et advokatfirma som også driver eiendomsmegling. Dette innebærer blant annet at både advokatforskriften og eiendomsmeglingslovgivningen er av betydning for revisjonen.

#### 4.2.2.1 *Forståelse av virksomhetens art, regelverk som gjelder for virksomheten og den interne kontrollen*

Det foreligger mangler i beskrivelsen av advokatens rutiner og interne kontroll. Advokatforskriften og eiendomsmeglerlovgivningen er ikke nevnt og heller ikke hvordan advokaten har innrettet seg for å etterleve dette regelverket, se punkt 4.1.4. Revisor har blant annet ikke hatt nødvendig oversikt over klientkontoene og har heller ikke satt seg tilstrekkelig inn i timeføringssystemet, jf. omtale av disse forholdene under. I tilsvaret skriver revisor, som en kommentar til dette oppdraget, at "*Kunnskapen om klienten kompenseres i stor grad for manglende dokumentasjon av internkontrollen*". Finanstilsynet deler ikke denne oppfatningen.

#### 4.2.2.2 *Risikovurdering og planlegging av revisjonen*

Situasjonen er den samme som i oppdrag A, og Finanstilsynet viser til det som fremkommer der. Også i dette oppdraget foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 315 punkt 11-24 og ISA 250 punkt 13 som krever at revisor skal opparbeide seg en forståelse av den reviderte virksomheten dens interne kontroll, samt identifisere hvilke regler som gjelder for virksomheten.

#### 4.2.2.3 *Revisjon av klientmidler*

Ut fra det som fremkommer av revisjonsdokumentasjonen benytter advokaten tre klientbankkontoer. Klientmidler fra advokatvirksomheten og eiendomsmeglervirksomheten skal holdes adskilt, jf. advokatforskriften § 3-6 tredje ledd. Det er ikke mulig å se ut fra revisjonsdokumentasjonen om revisor hadde kontrollert om advokaten har overholdt dette kravet.

#### Disposisjonsrett på klientbankkontoer:

Situasjonen er den samme som i oppdrag A.

#### Bokføring av klientansvar og klientmidler:

I henhold til advokatforskriften § 3-6 første og annet ledd, skal bokføringen vise klientansvar og klientmidler for den enkelte klient.

Det foreligger ikke dokumentasjon som viser at revisor har kontrollert hvordan enkeltoppdrag har blitt registrert og fulgt opp i advokatens regnskapssystem, herunder reskontroføring. Som nevnt under oppdrag A, skal en slik kontroll inkludere en kontroll av at klientmidler er ført på riktig oppdrag, at transaksjoner som ikke gjelder klientoppdrag kan ha blitt ført på klientkontoene, samt

en kontroll av om klientreskontroen inneholder gamle poster. Under tilsynet fikk revisor anledning til å redegjøre for eventuelle kontrollhandlinger, men ga da uttrykk for at han mente å ha så god oversikt at det ikke var nødvendig å gjennomføre kontroll rettet mot dette. I tilsvaret supplerer revisor med at "*Kontroll av uttakene fra klientbank viser at dette er klientmidler og er en dokumentasjon på at midlene som har gått ut fra konto er henført til riktig klient*" og mener dermed at advokatforskriften er overholdt. Kontrollen av uttak alene er ikke tilstrekkelig som kontroll av bokføring av klientmidler og klientansvar, jf. oppdrag A.

#### Kontroll av klientmidler og klientansvar

Situasjonen er den samme som i oppdrag A, med unntak av omtalen av endring av arbeidspapirer.

#### Informasjon om klientmidler og klientansvar i regnskapet og noter

Totalsummer for klientmidler og klientansvar i saldobalansen og avstemmingen avviker fra totalbeløpene presentert i note til årsregnskapet og totalbeløpet oppgitt av foretaket i dets egenerklæring til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet. Avviket er ikke identifisert eller forklart i dokumentasjonen, og revisor var heller ikke i stand til å forklare dette under tilsynet. Forholdet er heller ikke kommentert i tilsvaret.

#### Revisors uttalelse til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet

Situasjonen er den samme som i oppdrag A.

#### Oppsummering av revisjonen av klientmidler:

Finanstilsynet viser til oppsummeringen i oppdrag A. Også i oppdrag B mener Finanstilsynet at revisors manglende oppmerksomhet rettet mot advokatens etterlevelse av advokatforskriften i årsregnskapsrevisjonen er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 250 punkt 14, jf. advokatforskriften kapittel 3. Finanstilsynet mener at pliktbruddene er grove.

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse til Tilsynsrådet. Dette er et brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISAE 3000. Finanstilsynet mener at bruddet er grovt.

Revisor er valgt revisor for åtte advokatvirksomheter og uttalte under tilsynet at alle blir revidert på samme måte.

#### *4.2.2.4 Finanstilsynets samlede vurdering av oppdrag B*

Finanstilsynet har avdekket flere brudd på revisorloven og god revisjonsskikk. Dette gjelder forståelsen av virksomheten og dens interne kontroll, risikovurderingen og planleggingen av revisjonen. Revisor har ikke hatt tilstrekkelig oppmerksomhet rettet mot advokatens håndtering av klientmidler. Det mangler revisjonsbevis for inntektene og for revisors uttalelse til Tilsynsrådet. Som det følger av punktene 4.2.2.1 – 4.2.2.3 er de fleste pliktbruddene grove hver for seg. Uansett utgjør forholdene samlet sett et grovt brudd på revisors plikter.

### **4.2.3 Oppdrag C, revisjon av 2018**

Foretaket eier, drifter, utvikler og selger fast eiendom. Foretaket er morselskap i konsern. Konsernet er eiet av én person.

#### 4.2.3.1 Aksept av revisjonsoppdrag

Revisjonsselskapet er valgt som foretakets revisor fra og med regnskapsåret 2018. Oppdraget ble registrert i foretaksregisteret som overtatt 7. november 2018. Engasjementsbrevet er først signert 3. januar 2019.

Det vises til punkt 4.1.3 der det er nærmere beskrevet hvilke handlinger og vurderinger revisor skal gjøre i forbindelse med aksept av oppdrag. I dette oppdraget hadde tidligere revisor, i revisjonsberetningen for 2017, tatt forbehold knyttet til usikkerhet om verdsettelsen av et lån [REDACTED] som var gitt til et nærstående foretak. Revisjonsberetningen inkluderte også en presisering om at det forelå brudd på aksjeloven ved at det ikke var stilt betryggende sikkerhet for lån og mellomregninger med aksjonær [REDACTED]

Det fremgikk ikke av revisjonsdokumentasjonen om revisor hadde spurt tidligere revisor om hvilken kommunikasjon vedkommende hadde hatt med foretaket om de forholdene som var tatt opp i revisjonsberetningen. Revisor etterspurte heller ikke nummererte brev. Under det stedlige tilsynet bekreftet revisor at han ikke innhentet slik dokumentasjon verken fra tidligere revisor eller fra foretaket selv. I tilsvaret har revisor kommentert dette i form av en henvisning til at foretakets eier har gått god for fordringene på nærstående selskaper. Revisor har ikke, før revisjonsoppdraget ble akseptert, stilt krav til foretaket om at forholdene omtalt i revisjonsberetning for 2017-regnskapet blir rettet opp.

Revisors mangelfulle akseptvurdering er brudd på revisorloven §§ 7-2 og 5-2 annet ledd, jf. ISA 210 og ISA 220 punkt 12.

#### 4.2.3.2 Forståelse av virksomhetens art, regelverk som gjelder for virksomheten og den interne kontrollen

Det forelå ikke en dokumentert beskrivelse av virksomhetens art, herunder en beskrivelse av sentrale områder i virksomheten og intern kontroll knyttet til disse. Se nærmere om dette i punkt 4.1.4.

I tilsvaret har revisor beskrevet de investeringene han mener er de vesentligste og hvordan disse er vurdert av foretaket selv. Revisors egen vurdering fremkommer ikke. Revisor har ikke kommentert nærmere de forholdene Finanstilsynet har avdekket.

Finanstilsynet mener at det ikke er dokumentert en tilstrekkelig forståelse av virksomheten. Forholdet utgjør et brudd på revisorloven § 5-3 første ledd jf. ISA 315 punkt 32 b.

#### 4.2.3.3 Risikovurdering og planlegging

Det forelå ikke en dokumentert risikovurdering, utover følgende standardtekst: "*Ingen spesielle forhold vedrørende overordnet risiko for selskapet*", og at salgsinntektene beskrives som særskilt risiko, uten nærmere utdyping av bakgrunnen for det. Se omtale av dette i punkt 4.1.5.1.

Planleggingen var dokumentert med standardteksten "*Ivaretas av standard revisjonshandlinger i MR*". Under tilsynet forklarte revisor at teksten er "*standardtekst*" fra verktøyet og ikke revisors egne kommentarer om hvilke revisjonshandlinger han har planlagt å gjennomføre. Revisor forklarte også at han ikke følger mye av det standardteksten beskriver. Se nærmere om kravene til planlegging i punkt 4.1.5.2.

Når oppdraget er nytt, følger det av revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 510 at revisor må kontrollere inngående balanse og eventuelt innhente tilleggsinformasjon. Disse kontrollene skal fremgå av planleggingsdokumentet. Når tidligere revisor har avgitt modifisert revisjonsberetning må de forholdene som er tatt opp inngå i den nye revisorens vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon i det regnskapet som skal revidere, jf. ISA 315 nr. 7. Revisor opplyser at han har kontrollert om utgående balanse fra 2017 er korrekt overført til inngående balanse 2018.

#### Oppsummering av revisors risikovurdering og planlegging:

Finanstilsynet mener at revisor ikke har gjort en reell vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon i det regnskapet han skulle revidere. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 315, se særlig punkt 5 og 6. Revisor har heller ikke utarbeidet en revisjonsplan som skal sikre at det er planlagt tilstrekkelige revisjonshandlinger for å dekke risikoer for vesentlig feilinformasjon og for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Dette er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 330, se særlig punkt 6 og 7.

Både risikovurderingen og revisjonsplanen skulle ha inkludert de forholdene tidligere revisor hadde tatt opp i siste revisjonsberetning, jf. ISA 315 punkt 7 og ISA 330 punkt 6. Når dette ikke er gjort, har ikke revisor tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for hvorvidt inngående balanse inneholder feilinformasjon som i vesentlig grad påvirker årsregnskapet for 2018. Det foreligger dermed brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 510 punkt 5, 6 og 9. Finanstilsynet mener at manglende revisjonsbevis for inngående balanse er et grovt pliktbrudd. Sammen med revisors mangelfulle risikovurderinger og planlegging foreligger det uansett grovt pliktbrudd samlet sett.

#### *4.2.3.4 Investeringer i aksjer og andeler*

Foretaket har eierandeler i sju foretak. Revisor har ikke dokumentert noen revisjonshandlinger rettet mot disse investeringene. Under tilsynet forklarte revisor hvordan han hadde vurdert de to største investeringene, blant annet ved å bruke regnskapene til de foretakene det var investert i. I tilsvaret gjentar revisor denne forklaringen og viser til at regnskapene til de to selskapene ligger i revisjonsdokumentasjonen. Revisor har ikke fremlagt dokumentasjon som viser hvilke vurderinger eller revisjonshandlinger som eventuelt er gjennomført.

Foretakets regnskap inneholder flere feil og motstridende opplysninger knyttet til investeringene i aksjer og andeler. Blant annet er det ikke samsvar mellom de balansepostene de ulike investeringene er oppført under og noteopplysningene, vesentlige fordrings- og gjeldsposter er feilaktig presentert som "Investeringer i tilknyttet selskap", og enkelte investeringer er feilaktig presentert som "Obligasjoner". Finanstilsynet viser til punkt 4.1.7. Revisor er enig i at presentasjonen i regnskapets balanse av investeringer og mellomværende med nærstående inneholder flere feil.

Det fremkommer av engasjementsbrevet at revisor skal sette opp regnskapet. Dersom det er revisor som har satt opp regnskapet, er revisor også ansvarlig for presentasjonsfeilene i regnskapet. Dette er i så fall et pliktbrudd som kommer i tillegg til manglene i revisjonen.

Både revisors feilaktige oppsett av regnskapet og at revisor ikke har kunnet forklare balanseføringen av investeringene, gjør at Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke har et klart bilde av investeringene.

Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 330 punkt 6-7, ISA 500 punkt 6 og ISA 250 punkt 14 jf. regnskapsloven §§ 6-2 første ledd ved at han ikke har innhentet tilstrekkelige



og hensiktsmessige revisjonsbevis for at han har kontrollert at investeringene er presentert korrekt i regnskapets balanse og notene.

#### 4.2.3.5 Mellomværende med nærstående parter

Foretaket har mellomværende med nærstående, noe som krever særlig oppmerksomhet fra revisor. Det vises til revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 330 punkt 6-7. Flere av mellomværende-postene er vesentlige.

I henhold til revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 550 punkt 25 skal revisor vurdere regnskapsføring av, og tilleggsopplysninger om, nærstående parter og transaksjoner med disse, se også ISA 700.

Det største utlånet til foretakets eier ble gitt i løpet av 2018

Foretakets forrige revisor hadde inntatt en presisering i revisjonsberetningen om at foretaket har gitt lån til aksjonær uten at det er stilt betryggende sikkerhet for lånene, og hadde også varslet fratreden som revisor dersom forholdet ikke ble rettet.

Revisjonsfilen inneholder lite informasjon om de ulike mellomværende-postene. Ifølge revisor foreligger det ikke skriftlig avtale for noen av disse. Revisor kunne ikke redegjøre for hvilke betingelser som gjelder, ut over at ingen av kravene var rentebærende. Revisor bekreftet under tilsynet at flere av mellomværende-postene, inkludert de største, ikke var revidert og kunne ikke redegjøre for hvilke revisjonshandlinger han mener å ha gjennomført for de øvrige nærståendetransaksjonene.

#### Presentasjon og opplysninger i regnskap og noter:

Manglende kunnskap om nærstående-avtalene og manglende revisjon av disse underbygges av at flere av de mellomværende fordringene og gjeldspostene var feilaktig presentert i balansen i det reviderte regnskapet. Blant annet var flere vesentlige gjeldsposter inkludert under regnskapslinjer som gjelder fordringer, og vesentlige fordrings- og gjeldsposter er presentert som investeringer i tilknyttet selskap. Lån til foretakets eier og hans familie er presentert som lån til foretak i samme konsern istedenfor som lån til aksjonær. Det er også betydelige forskjeller mellom størrelsen på ulike mellomværende-poster i saldobalansen og regnskapets balanse sammenlignet med noteopplysninger. Finanstilsynet viser til punkt 4.1.7.

Under tilsynet var revisor enig i at presentasjonen av fordringer og gjeld til nærstående i regnskapets balanse inneholder en del feil. Han var ikke i stand til å redegjøre for dette forholdet eller sammenhengen med den informasjonen som var gitt i notene. Ut over at revisor mener at han ikke ble gitt tid til å svare under det stedlige tilsynet, inneholder heller ikke tilsvaret en forklaring av de ovennevnte forholdene.

#### Ulovlig lån:

Det fremgikk av revisjonsberetningen fra foretakets forrige revisor at foretaket har gitt lån til aksjonær i strid med aksjeloven § 8-7.

Til tross for kunnskap om det ulovlige lånet og at tidligere revisor hadde varslet fratreden dersom ikke forholdet ble rettet, stilte ikke revisor krav overfor foretaket om at forholdet ble rettet i forbindelse med aksepten av oppdraget, jf. punkt 4.1.3.

Når revisor ikke har påsett at forholdet blir rettet og lovbruddet fortsatt er til stede, skal forholdet omtales i revisjonsberetningen, jf. revisorloven § 5-6 femte ledd. Revisor har ikke gjort dette i sin revisjonsberetning for 2018-regnskapet.

#### Oppsummering av revisjonen av transaksjoner med nærstående:

Revisor har ikke planlagt eller gjennomført revisjonshandlinger som sikrer tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for fordringer og gjeld til nærstående parter. Dette er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 330 punkt 6-7 og ISA 500 punkt 6. Finanstilsynet mener pliktbruddet er grovt.

Revisor har ikke kontrollert riktigheten av presentasjonen av de mellomværende beløpene i foretakets balanse og opplysningene om disse i regnskapets noter. Dette er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 250 punkt 14, jf. regnskapsloven §§ 6-2 første ledd og 7-30b.

Til tross for at revisor var kjent med at det ikke forelå skriftlige avtaler og at det ikke er stilt betryggende sikkerhet for lån til eier og hans familie, har ikke revisor krevd retting av forholdet. Dette er brudd på revisorloven § 5-2 fjerde ledd, nr. 4, jf. revisorloven § 5-4, og § 7-1 første ledd. At revisor ikke har tatt opp dette i revisjonsberetningen, er brudd på revisorloven § 5-6 femte ledd, jf. ISA 706 punkt 8-9.

Samlet sett utgjør manglene knyttet til revisjon av nærståendetransaksjoner et grovt brudd på revisors plikter.

#### *4.2.3.6 Revisjon av inntekter*

Størstedelen av foretakets inntekter gjelder honorarer for konsulentarbeid utført for et spansk datterselskap av et tilknyttet foretak.

Ut over at revisor har innhentet utgående fakturaer til det spanske foretaket for én måned, viser ikke revisjonsdokumentasjonen hva revisor har vurdert. Det er heller ikke dokumentert at revisor har innhentet konsulentavtalen eller vurdert om den er inngått på armlengdes avstand. Under tilsynet kunne ikke revisor redegjøre nærmere for konsulentoppdraget. For eksempel kunne han ikke utelukke at avtalen med det spanske foretaket var inngått med foretakets eier fremfor med foretaket. Dersom dette var situasjonen er det feil at inntektene bokføres i foretakets regnskap. Heller ikke i tilsvaret har revisor fremlagt dokumentasjon eller informasjon som sannsynliggjør at revisor har undersøkt forhold av betydning for inntektsføringen.

Foretakets øvrige inntekter er fra utleie av lokaler som tilhører foretaket. Revisor har kontrollert leieinntekter fra én utvalgt leietaker, som utgjør litt over 14 prosent av samlede utleieinntekter. Revisor har ikke vurdert hvor stort utvalg som er nødvendig for å gi betryggende sikkerhet for de samlede leieinntektene, jf. ISA 530 punkt 7. I tilsvaret skriver revisor at leieinntekter er "*kontrollert ved hovedboksgjennomgang av konto for leieinntekter*" og at han har gjort en "*rimelighetskontroll*" basert på en vurdering av navnene på innbetalere. Hvorfor eller hvordan revisor mener disse revisjonshandlingene skulle gi tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for foretakets leieinntekter er ikke begrunnet.

#### Oppsummering av revisjon av inntekter

Det er ikke gjennomført tilstrekkelige revisjonshandlinger rettet mot foretakets inntekter, og det foreligger ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Det foreligger brudd på

revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 330 punkt 6-7 og ISA 500 punkt 6. Finanstilsynet mener pliktbruddet er grovt.

#### 4.2.3.7 *Finanstilsynets samlede vurdering av oppdrag C*

Finanstilsynet har avdekket flere brudd på revisorloven og god revisjonsskikk. Dette gjelder blant annet aksept av revisjonsoppdraget. Revisor har ikke hatt tilstrekkelig forståelse av virksomheten og dens interne kontroll, og har derfor ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis blant annet for fordringer og gjeld og for inntekter. Revisor har heller ikke hatt nødvendig oppmerksomhet rettet mot transaksjoner med foretakets nærstående, verken i kommunikasjonen med foretaket eller i forbindelse med avgivelsen av revisjonsberetningen. Videre har ikke revisor avdekket at poster er presentert feil i regnskapet. Som det følger av punktene 4.2.3.1 – 4.2.3.6 er de fleste pliktbruddene grove hver for seg. Uansett utgjør forholdene samlet sett et grovt brudd på revisors plikter.

#### 4.2.4 **Oppdrag D, revisjon av regnskapsåret 2018**

Oppdrag D gjelder revisjon av et eiendomsmeglerforetak underlagt særlig regulering, blant annet eiendomsmeglingslovgivningen og forskrift om risikostyring og internkontroll.

##### 4.2.4.1 *Forståelse av inntektsprosessen og foretakets bruk av eksternt tjenesteleverandør*

Under tilsynet forklarte revisor at foretaket har utkontraktert driften av det systemet foretaket benytter til behandlingen av oppgjør og beregning av honorar for gjennomførte megleroppdrag. I tilsvaret anfører revisor også at foretaket etter første halvdel av 2018 byttet eksternt tjenesteleverandør på dette området, slik at oppgjørene ble behandlet av to ulike leverandører i 2018. Foretaket drifter selv regnskapssystemet som honorarene fra ferdigbehandlede oppdrag overføres til for inntektsføring.

Revisor plikter å opparbeide seg en forståelse av virksomheten og dens interne kontroll, se nærmere i punkt 4.1.4. Dette gjelder også for utkontraktert virksomhet, jf. ISA 402 punkt 11. Dersom revisor ikke kan oppnå nødvendig forståelse av hvilken virkning og betydning de eksternt leverte tjenestene har for det reviderte foretaket, følger det av revisjonsstandarder hvordan revisor skal gå frem. Det forelå ikke dokumentasjon som viste at revisor hadde fulgt de aktuelle revisjonsstandardene. Revisor bekreftet under tilsynet at dette ikke var gjort og er enig at forholdet innebærer et pliktbrudd.

I tilsvaret viser revisor til at den eksterne tjenesteleverandøren som foretaket benyttet i første del av 2018 er en av hans egne revisjonsklienter, og at kritikken derfor ikke kan gjelde før foretaket byttet tjenesteleverandør. Som dokumentasjon for kontroller rettet mot inntektene har revisor i tilsvaret vist til at det er "*innhentet brev fra Nordea når det gjelder motregningsrett og klientansvar*". Finanstilsynet bemerker at dette er relevant for revisjonen av foretakets klientmidler, ikke for inntektsprosessen. Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke har dokumentert eller redegjort for sin forståelse og vurdering av den utkontrakterte virksomheten og foretakets interne kontroll.

På bakgrunn av ovennevnte mener Finanstilsynet at revisor ikke har opparbeidet seg tilstrekkelig forståelse for foretakets inntektsprosess, herunder intern kontroll knyttet til inntektsprosessen. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 315 punkt 11 flg., jf. ISA 402 punkt 11-12.

#### 4.2.4.2 Fullstendighet av inntektene

Revisjonsdokumentasjonen viser at det eneste revisor har gjort er å kontrollere at samlede inntekter registrert i oppgjørssystemet stemmer med inntektene registrert i regnskapssystemet. I denne kontrollen benytter revisor en rapport fra oppgjørssystemene mottatt fra den eksterne leverandøren som skal vise samlede inntekter registrert i systemet.

For å kunne benytte systemgenerert dokumentasjon for å innhente revisjonsbevis, må revisor forstå grunnlaget for, og stole på integriteten til, dataene behandlet av det aktuelle systemet (i dette tilfellet oppgjørssystemet) og rapporter generert fra systemet. Å kunne stole på integriteten til dataene innebærer en forventning om at kontroller knyttet til oppgjørssystemet og regnskapssystemet fungerer effektivt, herunder generelle IT-kontroller og applikasjonskontroller knyttet til systemene. I tilfeller hvor system driftes av en ekstern tjenesteleverandør for utkontraktert virksomhet skal revisor gjennomføre handlinger slik angitt i ISA 402 punkt 16 og 17. Da det ikke er gjennomført handlinger for å teste om de nevnte kontrollene fungerer effektivt, kan revisor ikke stole på integriteten til dataene i de rapportene han opplyser å ha benyttet i revisjonen av inntektenes fullstendighet.

I tilsvaret anfører revisor at det i tillegg er kontrollert at det ikke er hull i foretakets oppdragsnummerering, og at oppdragsnummereringen er sammenstilt mot rapporten fra den eksterne tjenesteleverandøren. Finanstilsynet bemerker at dette uansett ikke gir revisjonsbevis for fullstendigheten av inntektene. Dessuten mangler revisjonshandlinger som gjør at revisor kan legge til grunn at disse rapportene er riktige, jf. foregående avsnitt. I tilsvaret er det videre vist til revisjonshandlinger rettet mot "*posten utførte ikke fakturerte inntekter*". Finanstilsynet legger til grunn at revisor også her har benyttet rapporten fra oppgjørssystemet. Som nevnt foran har ikke revisor gjort revisjonshandlinger som gjør at han kan bygge på data generert av systemet. Heller ikke de handlingene revisor viser til i tilsvaret gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

Basert på de nevnte manglene mener Finanstilsynet at revisor ikke har utført tilstrekkelige revisjonshandlinger og at han ikke har innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for fullstendigheten av inntektene. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 330 punkt 6-7, ISA 402 punkt 16 og ISA 500 punkt 6.

#### 4.2.4.3 Finanstilsynets samlede vurdering av oppdag D

Finanstilsynet har avdekket flere brudd på revisorloven og god revisjonsskikk. Revisor har ikke opparbeidet seg tilstrekkelig forståelse for foretakets inntektsprosess, herunder betydningen for foretakets interne kontroll av at det er benyttet eksterne tjenesteleverandører. Revisor har ikke utført tilstrekkelige revisjonshandlinger rettet mot inntektene og har dermed heller ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for fullstendigheten av disse. Det foreligger brudd på revisors plikter. Finanstilsynet mener at pliktbruddet er grovt.

### 4.2.5 Oppdrag E, revisjon av regnskapsåret 2018

Foretaket driver engroshandel med sykepleie- og apotekvarer.

#### 4.2.5.1 Aksept av revisjonsoppdrag

Revisjonsselskapet er valgt som foretakets revisor fra og med regnskapsåret 2018. Oppdraget ble registrert i foretaksregisteret som overtatt 7. november 2018. Revisor har opplyst at hans medarbeider kjente oppdraget fra ansettelsesforhold hos tidligere revisor.

Det vises til punkt 4.1.3 der det er beskrevet hvilke handlinger og vurderinger revisor skal gjøre i forbindelse med aksept av oppdrag.

I revisjonsberetningen for 2017 hadde tidligere revisor tatt forbehold knyttet både til årsregnskapet og til øvrige lovmessige krav. Det kom frem at tidligere revisor ikke hadde mottatt tilstrekkelig dokumentasjon for å vurdere verdien på foretakets varelager [REDACTED]. Forbeholdet til øvrige lovmessige krav var knyttet til registrering og dokumentasjon. Det var manglende samsvar mellom kunde- og leverandørreskontroer og regnskap, som følge av foretakets overgang til nytt datasystem året før, og at ajourføring av regnskap og avstemming av regnskapsposter gjennom året hadde ikke vært tilfredsstillende. Det fremgår også av revisjonsberetningen at det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til foretakets evne til fortsatt drift grunnet tap foretaket hadde pådratt seg i 2017.

Revisors e-post-kommunikasjon med tidligere revisor var vedlagt tilsvaret. Det fremkommer av denne at tidligere revisor mente at revisor burde vurdere regnskapsføringen hvor det ikke hadde vært samsvar mellom regnskap og underliggende kunde- og leverandørreskontro og også vurdere den ulovlige bruk av skattetrekksmidler til å finansiere driften. Tidligere revisor opplyste at dette forholdet var påpekt i revisjonsberetningen for 2016 og at det også senere er tatt opp i flere nummererte brev uten at forholdet ble rettet.

Det foreligger ikke dokumentasjon som viser hva revisor har vurdert på aksepttidspunktet knyttet til de forholdene som var tatt opp av tidligere revisor i revisjonsberetningene og i den etterfølgende kontakten. I tilsvaret er det anført, under henvisning til korrespondansen med tidligere revisor, at revisor var oppmerksom på forholdene og at de var tatt opp med selskapet. Dette er ikke tilstrekkelig. Revisor skulle ikke ha påtatt seg oppdraget uten å stille vilkår om retting før aksept. Dette var i hvert fall aktuelt for skattetrekkskontoen.

Revisor har ikke stilt krav til foretaket om at forholdene omtalt i foregående revisors revisjonsberetning for 2017-regnskapet blir rettet opp. Revisors mangelfulle akseptvurdering innebærer brudd på revisorloven §§ 7-2 og 5-2 annet ledd, jf. ISA 210 og ISA 220 punkt 12.

#### 4.2.5.2 *Revisors oppfølging av forhold påpekt av forrige revisor*

Når revisor påtar seg oppdraget uten å stille krav om retting, må revisor i det minste følge opp de forholdene han er blitt kjent med, umiddelbart etter at oppdraget er aksept. Revisor har plikt til å sende eget nummerert brev til foretaket, med krav om at forholdet rettes opp innen en fastsatt frist og vurdert å varsle fratreden hvis foretaket ikke følger opp, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd.

For ulovlig behandling av skattetrekksmidler var det foreslått en løsning med skattetrekksgaranti. Revisor fulgte ikke opp at dette ble ordnet. At revisor har opplyst om ulovlig behandling av skattetrekksmidler i sin revisjonsberetning, er uten betydning for revisors manglende oppfølging overfor foretaket med krav om retting.

Når det gjelder regnskapsføringen har revisor i tilsvaret vist til at de forholdene ble ansett som løst ved at foretaket hadde gått over til nytt regnskapssystem. Det er ikke fremlagt dokumentasjon for revisors kontroll av at svakhetene ble brakt i orden. Under tilsynet opplyste revisor at det var avvik mellom reskontro og hovedbok som ikke var avklart, og at revisor planla å bringe dette i orden med korreksjoner. Til tross for dette har revisor i revisjonsberetningen for 2018 bekreftet at ledelsen har oppfylt sine plikter knyttet til registrering og dokumentasjon. Revisor har ikke dokumentert eller

sannsynliggjort at han har tilstrekkelig sikkerhet for sin uttalelse om registrering og dokumentasjon i revisjonsberetningen for 2018.

Til tidligere revisors uttalelse i revisjonsberetningen om usikkerhet knyttet til fortsatt drift, opplyser revisor i tilsvaret at "*vår erfaring med eierne tilsier at det er helt fremmed for selskapets aksjonærer å la selskapet gå konkurs*". Finanstilsynet viser til at oppdraget var nytt for revisjonsselskapet og revisor ikke hadde egen erfaring med eierne, annet enn det som eventuelt var formidlet fra medarbeideren. Revisor viser til at det hadde vært diskusjoner om økning av aksjekapital i perioden før oppdraget ble akseptert, men slik økning skjedde ikke før 2020, det vil si etter at revisjonsberetningen for 2018-regnskapet ble avgitt. Etter det stedlige tilsynet er det observert at det i årsregnskapet for det etterfølgende året opplyses om styrt avvikling i løpet av 2021, og også at varebeholdningen vil bli avhendet i løpet av 2020. Også dette regnskapet er avlagt med forutsetning om fortsatt drift, jf. note 11.

Revisor har ikke fulgt opp forhold han var kjent med på aksepttidspunktet i samsvar med revisorloven § 5-2 fjerde ledd. Revisor har ikke dokumentert eller sannsynliggjort at han har tilstrekkelig sikkerhet for sin uttalelse om registrering og dokumentasjon i revisjonsberetningen for 2018. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISAE 3000 punkt 10. Finanstilsynet mener sistnevnte brudd er grovt, og uansett er forholdene beskrevet i dette punktet samlet sett et grovt pliktbrudd.

#### 4.2.5.3 *Risikovurdering og planlegging*

Foretaket gikk med underskudd og egenkapitalen var negativ før revisor påtok seg oppdraget. Under tilsynet ga revisor uttrykk for at egenkapital og foretakets evne til fortsatt drift ble vurdert til å være særskilt risiko. I den dokumenterte risikovurderingen er risikoen knyttet til egenkapitalen satt til "Lav". Revisor forklarte dette som en feil i dokumentasjonen. På bakgrunn av det som fremkom under tilsynet, legger Finanstilsynet til grunn at revisor har vært klar over denne risikoen. Det foreligger en mangel i revisjonsdokumentasjonen knyttet til risikovurderingen, jf. punkt 4.1.1 og 4.1.5, som er brudd på revisorloven § 5-3 første ledd, jf. ISA 315 punkt 32 d.

Når oppdraget er nytt, følger det av revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 510 at revisor må kontrollere inngående balanse og eventuelt innhente tilleggsinformasjon. Disse kontrollene skal fremgå av planleggingsdokumentet. Når tidligere revisor har avgitt modifisert revisjonsberetning må de forholdene som er tatt opp inngå i den nye revisorens vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon i det regnskapet som skal revideres, jf. ISA 315 nr. 7. Revisor opplyser at hans revisjonshandlinger rettet mot inngående balanse er å kontrollere om utgående balanse fra 2017 er korrekt overført til inngående balanse 2018.

Både risikovurderingen og revisjonsplanen skulle ha inkludert de forholdene tidligere revisor hadde tatt opp i siste revisjonsberetning, jf. ISA 315 punkt 7 og ISA 330 punkt 6. Når dette ikke er gjort, har ikke revisor tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for hvorvidt inngående balanse inneholder feilinformasjon som i vesentlig grad påvirker årsregnskapet for 2018. Det foreligger dermed brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 510 punkt 5, 6 og 9. Finanstilsynet mener at manglende revisjonsbevis for inngående balanse er et grovt pliktbrudd. Sammen med revisors mangelfulle risikovurderinger og planlegging foreligger det uansett samlet sett et grovt pliktbrudd.

#### 4.2.5.4 Revisjon av inntektene

Revisjonsplanen viser at inntektene i hovedsak er tenkt revidert ved detaljkontroll av et utvalg ordre mot utgående faktura. Det foreligger ikke dokumentasjon som viser at dette er gjort. Under tilsynet opplyste revisor at den planlagte revisjonshandlingen var utført og at ingen avvik ble avdekket. Dette er gjentatt i tilsvaret der revisor også gir uttrykk for at han mener at medarbeiderens muntlige fremstilling av hvordan dette er gjort må kunne erstatte dokumenterte revisjonsbevis. Revisors oppfatning er feil, jf. punkt 4.1.1 om dokumentasjon. I tilsvaret viser revisor også til at den bruttofortjenesteanalysen han har gjort kan være med på å underbygge inntektenes fullstendighet. Finanstilsynet viser til at den analysen revisor refererer til ikke oppfyller kravene i ISA 520 og at den derfor ikke avhjelper mangelen på revisjonsbevis.

Finanstilsynets konklusjon om at det foreligger et grovt brudd er ikke utelukkende knyttet til manglende dokumentasjon knyttet til fullstendighet av inntektene. Finanstilsynet mener det heller ikke foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for foretakets inntekter. Inntektene er vesentlige for foretaket og sentrale i revisjonen. Forholdet innebærer brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6. Finanstilsynet mener pliktbruddet er grovt.

#### 4.2.5.5 Revisjon av varelager - avsetning for ukurans

Avsetning for ukurans i foretakets varelager er den samme som foregående år. Under tilsynet opplyste revisor at avsetning for ukurans ble diskutert med foretaket, og at konklusjonen ble at ingen endring i avsetningen er nødvendig. Det foreligger ingen dokumentasjon som viser at revisor har vurdert verdien av varelageret, herunder riktigheten av avsetningen. I tilsvaret har revisor forklart hva foretakets varelager består av og hvordan revisor har vurdert varelagerets verdi, men det er ikke fremlagt dokumentasjon som viser hva grunnlag for vurderingene og konklusjonen har vært. Det foreligger ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for varelagerets verdi.

Forholder er brudd på revisorloven §§ 5-2 annet ledd og 5-3 første ledd jf. ISA 500 punkt 6.

#### 4.2.5.6 Revisjon av varekostnader

Under tilsynet forklarte revisor at varekostnadene ble revidert hovedsakelig gjennom å "bla i hovedboka", men har ikke forklart hvilke revisjonsbevis dette skulle gi for varekostnadene. Revisor opplyste også at det var foretatt en detaljkontroll av varekostnader, men det foreligger ingen dokumentasjon for dette. Som nevnt foran har revisor gjennomført en bruttofortjenesteanalyse mot fjoråret. Når kravene i ISA 520 ikke er fulgt, er ikke analysen en revisjonshandling som tilfredsstiller kravet til analytisk substanshandling som kan gi revisjonsbevis.

Det foreligger ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for foretakets varekostnader. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6.

#### 4.2.5.7 Andre driftskostnader

Som del av revisjonen av andre driftskostnader har revisor gjennomført en detaljkontroll av et utvalg fakturaer. Revisor har ikke begrunnet utvalgsstørrelsen i henhold til kravene i ISA 530 punkt 6-8. Heller ikke i tilsvaret har revisor dokumentert eller forklart hvordan størrelsen på kontrollert utvalg ble fastsatt. Det vises til Finanstilsynets tematilsynsrapport i 2016 om stikkprøvekontroller i revisjon.

Det foreligger ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for regnskapslinjen andre driftskostnader. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6.

#### 4.2.5.8 *Finanstilsynets samlede vurdering av oppdrag E*

Finanstilsynet avdekket mangler i revisors akseptvurdering og oppfølging av forhold som var påpekt av foretakets forrige revisor. Det samme gjelder revisors risikovurdering og planlegging. Det foreligger ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for regnskapspostene inntekter, varelager, varekostnader eller andre driftskostnader. Revisors konklusjon i revisjonsberetningen om at ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger er feil. Som det følger av punktene 4.2.5.1 – 4.2.5.7 fremstår enkelte av bruddene som grove hver for seg. Uansett utgjør forholdene samlet sett et grovt brudd på revisors plikter.

#### 4.2.6 **Oppdrag F, revisjon av 2018**

Foretaket i oppdrag F er et holdingselskap med formål å investere i aksjer og eiendom. Foretaket er 100 prosent eid av en person, som også har eierandeler i oppdrag G, se punkt 4.2.7. Eier døde i første kvartal 2018.

##### 4.2.6.1 *Aksept av revisjonsoppdrag*

Revisjonsselskapet er valgt som foretakets revisor fra og med regnskapsåret 2018. Revisjonsoppdraget ble registrert den 2. januar 2019 og engasjementsbrev ble signert 8. januar 2019.

Det vises til punkt 4.1.3 for hvilke handlinger og vurderinger revisor skal gjøre knyttet til aksept av oppdrag og til punkt 4.1.1 når det gjelder krav til dokumentasjon.

I revisjonsberetningen for 2017 hadde foretakets tidligere revisor tatt forbehold i sin konklusjon både til årsregnskapet og til øvrige lovmessige krav. Forbehold til årsregnskapet var knyttet til fordringer, driftsinntekter og utleiekostnader.

Forbeholdet knyttet til fordringene skyldes at tidligere revisor ikke hadde vært i stand til å innhente revisjonsbevis for postene "andre fordringer" [REDACTED]

Forbeholdet knyttet til driftsinntektene skyldes at tidligere revisor ikke var i stand til å fastslå om all utleie foregikk via forvalter, slik at han kunne konkludere med at oppførte inntekter var fullstendige.

Forbeholdet knyttet til utleiekostnader skyldes at tidligere revisor ikke kunne fastslå om innleiekostnadene, i forbindelse med fremleie, er korrekt oppført. Innleiekostnadene var ikke dokumentert med kostnadsbilag og/eller skriftlige avtaler eller avstemminger.

Til uttalelsen om øvrige lovmessige krav har tidligere revisor:

- konkludert negativ på attestasjonen om registrering og dokumentasjon. Dette er begrunnet med brudd på grunnleggende bokføringsprinsipper og på kravet til dokumentasjon
- påpekt ulovlige utlån til styreleder og aksjonær [REDACTED] per 31. desember 2017
- opplyst at foretakets regnskaper etter utløpet av balansedagen 31. desember 2017 ikke er revidert og at revisor ikke kjenner til utviklingen og forhold i foretaket etter den datoen, med et tillegg om at tidligere revisor ser at det er et sannsynlig etterslep av 2017-kostnader over til 2018.



Som dokumentasjon for revisors vurdering av om de forholdene tidligere revisor har omtalt i revisjonsberetning er til hinder for å påta seg oppdraget, har revisor vist til e-postkorrespondanse med foretaket i desember 2018, forut for akseptvurderingen. I denne kontakten fremkommer det at styreleder mener han ikke har mulighet til å besvare daværende revisors spørsmål på en måte som daværende revisor finner tilfredsstillende. Til dette skrev revisor blant annet følgende til foretaket: "*Da har jeg sett gjennom dette og jeg skal hjelpe dere. Det ser ut til å være en ganske sammensatt sak, mange eiendeler og trolig store verdier. Vil dere at jeg skal sende en forespørsel til revisor om overtagelse?*"

Revisor stilte ikke krav om retting av de forhold den tidligere revisor hadde kommentert før oppdraget ble akseptert, og har heller ikke stilt andre vilkår for aksepten, inkludert frist for retting.

At revisor påtar seg et revisjonsoppdrag og samtidig selv tilbyr hjelp til å rette opp i forhold, i stedet for å kreve at foretaket retter, er ikke bare i strid med revisorlovens bestemmelser om aksept. Slikt bokføringsarbeid er også i strid med revisorlovens uavhengighetsregler. Finanstilsynet viser til revisorloven § 4-1 annet ledd, nr. 5 som fastslår at årsregnskapet for revisjonspliktige ikke kan revideres av den som deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller gir konkrete anbefalinger i om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter. Før revisor aksepterer et revisjonsoppdrag skal revisor vurdere om det er forhold som er til hinder for å påta seg oppdraget, jf. revisorforskriften § 4-6 første ledd, tredje punktum. I tillegg presiserer revisorforskriften § 4-6 tredje ledd kravet til dokumentasjon av denne konkrete vurderingen.

Revisors aksept av oppdraget og tilbud om å føre bort balanseposter er brudd på revisorloven §§ 7-2 og 5-2 annet ledd, jf. ISA 210 og ISA 220 punkt 12. Forholdet er også i strid med uavhengighetsbestemmelsene i revisorloven § 4-1 annet ledd, nr. 5 og revisorforskriften § 4-4. Pliktbruddene er grove.

#### *4.2.6.2 Revisors tilleggsposteringer, korreksjoner og presentasjonen i regnskapet*

Som det fremkommer av foregående punkt, mener Finanstilsynet at revisor var rettslig forhindret fra å påta seg oppdraget når han samtidig hadde til hensikt å bistå foretaket med å rette opp i forhold tidligere revisor har påpekt. Uansett er det arbeidet revisor faktisk har utført, etter at han ble valgt revisor, i strid med revisorlovens uavhengighetsregler.

#### Ulovlige tilleggstjenester

I henhold til revisorloven § 4-5 første og annet ledd skal valgt revisor ikke utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige dersom det er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Revisor kan heller ikke yte tjenester som faller inn under den revisjonspliktiges ledelses- og kontrolloppgaver. Disse kravene utfylles av bestemmelsene i revisorforskriften kapittel 4, se særlig §§ 4-4 og 4-5.

Revisor har foretatt 13 føringer av tilleggsposteringer med dato 31. desember 2018. At arbeidet har vært omfattende, underbygges av noteopplysningen til årsregnskapet der det fremkommer at honoraret for andre tjenester enn revisjon utgjør om lag ti ganger mer enn revisjonshonoraret.

Det foreligger ikke dokumentasjon som viser at posteringen er godkjent av en som representerer foretaket. Engasjementsavtalen inneholder ikke noe om revisors bistand og det foreligger heller ikke annet grunnlag, for eksempel en signert posteringsoversikt. I tilsvaret opplyser revisor at korreksjonene og tilleggspostene ble foretatt sammen med selskapets styre og viser til avtale om at dette skulle ryddes opp i. Avtalen er ikke fremlagt. Finanstilsynet har ikke grunnlag for å

konkludere med at det er foretaket selv som har avgjort hvordan bokføringen skal skje. I tillegg til brudd på uavhengighetsbestemmelsene, er forholdet et brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 250 punkt 14.

#### Tilleggsposterings

Oversikten over tilleggsposteringsene viser at flere posterings er utført mellom balansekontoe, herunder førings direkte mot egenkapitalkonto. Flere av posteringsene gjelder vesentlige beløp. Den største enkeltkorreksjonen gjelder fordring på avdød eier ██████████ som er ført direkte mot udekket tap i balansen. Under tilsynet forklarte revisor disse bortskrivingene med at eier var død. Revisor har anført at tilleggsposteringsene gjelder "ikke-reelle" mellomregninger med nærstående (foretak og eier), andre fordrings, negativ kasse, nulling av kontoe og disponering av resultat.

Revisor har ikke dokumentasjon som viser at han har vurdert, og eventuelt undersøkt nærmere, om tilleggsposteringsene er i samsvar med bokføringsregelverket. At avdødes datter har opplyst at skattemyndighetene har gitt aksept, slik som anført av revisor, avhjelper ikke manglende vurderings fra revisor. Revisor har for øvrig heller ikke fremlagt noen bekreftelse på den informasjonen ledelsen skal ha oppgitt om skattemyndighetenes forhåndsgodkjenning. Revisor har ikke et forsvarlig grunnlag for at tilleggsposteringsene rettmessig kunne gjennomføres.

#### Presentasjonen i regnskapet

For å danne seg en mening om regnskapet i samsvar med ISA 700 må revisor vurdere om regnskapet og tilleggsopplysninger er i samsvar med det gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. Det foreligger uoverensstemmelser mellom informasjonen i regnskapet og i notene.

#### Oppsummering

På bakgrunn av ovennevnte mener Finanstilsynet at revisor ikke har vurdert om det arbeidet han har gjort knyttet til bokføringen er i strid med revisorlovens uavhengighetsregler. Finanstilsynet mener at de leverte tjenestene er ulovlige. Revisor har heller ikke vurdert om de korreksjonene han har gjort rettmessig kunne gjennomføres eller annet dokumentert grunnlag for at de var lovlige. Videre har ikke revisor påsett at regnskapet med noter er presentert i samsvar med gjeldende krav. Forholdet innebærer grovt brudd på revisors plikter.

#### *4.2.6.3 Risikovurdering og planlegging*

Krav til revisors risikovurdering og planlegging av revisjonen fremkommer av punkt 4.1.5.

Revisors vurdering av inngående balanse er ikke dokumentert. Revisor har opplyst at det er foretatt en kontroll av at inngående balanse stemmer med utgående balanse. Revisors kontroll av inngående balanse oppfyller ikke kravet i ISA 510 og ISA 330 nr. 6. Revisor har ført 13 tilleggsposterings til inngående balanse, som overstiger revisors vesentlighetsgrense på kr 200 000, og hele 8 posterings gjelder beløp større enn kr 750.000. I tilsvaret opplyser revisor at "*de forskjellige problemstillinger knyttet til regnskapet i form av fordrings som ikke var reelle, store eiendomsverdier der det knyttet seg utfordringene til selskapsorganiseringen og ønske om realisasjoner av aksjene var hovedpunktene i vurderingen.*" Basert på dette, og tidligere revisors revisjonsberetning, synes det åpenbart at det forelå stor risiko for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- eller påstandsnivå. Til tross for dette har ikke revisor dokumentert en konkret vurdering der risikoen er identifisert. Det foreligger heller ikke en revisjonsplan som viser hvilke revisjonshandlingene som er tenkt gjennomført for å møte de aktuelle risikoene.

Finanstilsynet mener at pliktbruddet knyttet til risikovurdering og kontroll av inngående balanse til sammen utgjør et grovt pliktbrudd.

#### 4.2.6.4 Revisjon av inntekter

Under tilsynet opplyste revisor at det meste av holdingselskapets inntekter utgjør leieinntekter fra eiendom organisert som et borettslag. I foretakets 2017-regnskap var alle foretakets inntekter presentert som "salgsinntekt". I 2018-regnskapet, som ble revidert av revisor, var inntektene fordelt på salgsinntekt og andre driftsinntekter. Finanstilsynet har ikke grunnlag for å konkludere med at revisor har vurdert om endringene i presentasjonen av inntekter også skulle hatt betydning for 2017-regnskapet, jf. ISA 330 punkt 24.

Revisor har ikke sannsynliggjort at han har skaffet seg, eller forsøkt å skaffe seg, en oversikt over eiendommens utleieforhold, tilhørende leieavtaler eller annet som grunnlag for vurdering av inntektenes størrelse. Det eneste som ligger i revisjonsdokumentasjonen er en overordnet oppstilling av saldobalansens kontoer med tilhørende saldo. En slik oppstilling av kontoer gir ikke revisjonsbevis for inntektens størrelse eller fullstendighet. Under tilsynet forklarte revisor at bokførte inntekter skulle være basert på en rapport fra borettslagets regnskapsfører. Revisjonsdokumentasjonen inneholdt ingen slik rapport og er heller ikke oversendt til Finanstilsynet i etterkant av det stedlige tilsynet. I tilsvaret har revisor vist til at inntektene er tilnærmet uforandret fra året før og at de, etter samtale med foretakets styre, samsvarer med forventede inntekter. Heller ikke dette er revisjonshandlinger som gir revisor grunnlag for å konkludere med at regnskapsposten ikke er vesentlig feil. Det vises til at tidligere revisor hadde tatt forbehold knyttet til inntektene, jf. omtale foran.

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for inntektene. Dette utgjør brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6. Pliktbruddet er grovt.

#### 4.2.6.5 Revisjon av fast eiendom (eierandeler i borettslag)

Foretakets eierandeler i borettslaget som inntektene stammer fra, utgjør mer enn 90 prosent av foretakets eiendeler.

Revisor har ikke kontrollert at det formelle knyttet til eierandelene var i orden. Det foreligger ikke dokumentasjon som viser at revisor har rettet revisjonshandlinger mot eiendelens verdi. Det eneste revisor har notert er at: "*Det er etter det styret opplyser merverdier i [navn på borettslaget]. Bokført verdi utgjør 26M kr. Anslått verdi er 80-100M dette har sammenheng med oppløsning av Borettslag og realisasjon.*" Revisor har også vist til noteopplysningen i foretakets årsregnskap for 2018 der det fremkommer at "*Borettslaget er oppløst i 2019 og vil bli realisert i 2019. Det er forventet en merverdi ved realisasjon.*". Under tilsynet var revisor ikke kjent med status i salgsprosessen, men antydte at verdien nok var lavere enn den skisserte verdien på kr 80-100 millioner. Han uttrykte videre usikkerhet om de utleide enhetenes tilstand, blant annet var han kjent med at det forelå krav til oppgradering etter branninspeksjon. Heller ikke i tilsvaret har revisor fremlagt dokumentasjon for revisjonshandlinger, men har som en kommentar til forutsetningen om fortsatt drift, vist til at "*det er udiskutabelt at det er betydelige merverdier til stede*". Dette er begrunnet med at et tilbud om salg på MNOK 55 skal ha blitt avvist. Ikke noe av det som revisor har vist til viser at revisor har gjort en reell vurdering av eiendommens verdi.

Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for verdien av eierandelene i borettslaget. Eierandelene utgjør en vesentlig del av

foretakets eiendeler. Dette er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 540. Pliktbruddet er grovt.

#### 4.2.6.6 *Revisors vurdering av forutsetningen om fortsatt drift*

Revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 570 krever at revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for, og konkludere på, riktigheten av ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av regnskapet.

Av revisjonsdokumentasjonen fremkommer følgende: "*Det er etter det styret opplyser merverdier i [navn på borettslaget]. Bokført verdi utgjør 26M kr. Anslått verdi er 80-100M dette har sammenheng med oppløsning av Borettslag og realisasjon. Selv om det er sannsynlig at selskapet har verdijustert egenkapital som er positiv, finner vi det riktig å omtale den negative bokførte egenkapitalen i revisjonsberetningen.*"

På denne bakgrunn legger Finanstilsynet til grunn at revisor kun har lagt styrets vurdering av eiendommens verdi til grunn for vurderingen uten å ha foretatt egne handlinger eller foretatt en vurdering av styrets forutsetninger.

Revisor har heller ikke vurdert om det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for å kunne konkludere på riktigheten av ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av regnskapet, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 570 punkt 17. Det vises til punkt 4.2.6.4. der Finanstilsynet konkluderer med at det ikke foreligger tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for bokført verdi av eiendomsinvesteringen, og at revisor heller ikke på annen måte har dokumentert merverdi av betydning for egenkapitalen.

Revisor anfører at det er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som underbygger fortsatt drift. Dette underbygges med henvisning til flere møter med selskapets styre rundt vurderinger og realisasjoner av eiendommen og at det foreligger merverdi i foretakets aksjeinvestering.

Finanstilsynet deler ikke revisors oppfatning av at ovennevnte gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for riktigheten av ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift. Det foreligger et brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 570.

#### 4.2.6.7 *Revisors uttalelse om registrering og dokumentasjon*

Som nevnt foran inneholdt revisjonsberetningen for 2017 negativ konklusjon om registrering og dokumentasjon fordi tidligere revisor hadde avdekket mangler i knyttet til grunnleggende bokføringsprinsipper og krav til dokumentasjon. I revisjonsberetningen for 2018 har revisor avgitt en positiv konklusjon om at ledelsen har oppfylt sine plikter knyttet til registrering og dokumentasjon.

Revisor har verken dokumentert eller sannsynliggjort at det er foretatt handlinger som gir tilstrekkelig sikkerhet for uttalelsen i revisjonsberetningen for 2018. Tvert imot opplyste revisor under tilsynet at det var behov for omfattende oppryddingsposter og slike tilleggsposter ble også gjort, se punkt 4.2.6.2. Revisor har anført at tilleggsposter er opprydding av fordringer og gjeld som ikke tidligere har vært avstemt og at det ikke har sammenheng med svakheter ved registreringen, men med manglende avstemming av mellomregninger fra tidligere år. Finanstilsynet er ikke enig i at de nevnte forhold ikke utgjør mangler i etterlevelsen av bokføringsregelverket.

Finanstilsynet mener at revisor ikke har tilstrekkelig sikkerhet for uttalelsen i revisjonsberetningen knyttet til ledelsens plikt til å sørge for en ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISAE 3000 punkt 10.

#### 4.2.6.8 *Finanstilsynets samlede vurdering av oppdrag F*

Finanstilsynet har avdekket flere mangler i aksept av oppdraget, kontroll av inngående balanse, revisjonsutførelsen og i grunnlaget for revisors beretning.

Når det gjelder revisors tilbud om å rette opp forhold i regnskapet, i kombinasjon med aksepten av oppdraget, er dette brudd på revisorloven. Revisors manglende vurdering av om bokføringstjenestene kan leveres etter at oppdraget er akseptert, og det forhold at de faktisk er levert, er i strid med revisorlovens uavhengighetsregler. Revisor har ikke vurdert om korreksjonene rettmessig kunne gjennomføres, og det foreligger heller ikke dokumentasjon som kan underbygge at de er det. Revisor har ikke påsett at regnskapet med noter er presentert i samsvar med de kravene som gjelder. Forholdet innebærer grovt brudd på revisors plikter.

Flere av manglene er grove. Uansett utgjør manglene samlet sett et grovt brudd på revisors plikter.

### 4.2.7 **Oppdrag G, revisjon av 2018**

Foretaket er nærstående til foretaket i oppdrag F fordi samme person var eier i begge foretakene. I dette foretaket hadde avdøde en eierandel på 77,5 prosent. Foretakets tidligere revisor var den samme som tidligere reviderte oppdrag F.

#### 4.2.7.1 *Aksept av revisjonsoppdrag*

Revisjonsselskapet er valgt som foretakets revisor fra og med regnskapsåret 2018.

Revisjonsoppdraget ble registrert den 2. januar 2019 og engasjementsbrev ble signert 8. januar 2019.

Det vises til punkt 4.1.3 for hvilke handlinger og vurderinger revisor skal gjøre knyttet til aksept av oppdrag. Videre følger det av ISA 230 punkt 8 at revisor skal dokumentere oppfyllelsen av ISA-standardene.

I revisjonsberetningen for 2017 hadde foretakets tidligere revisor tatt forbehold i sin konklusjon både til årsregnskapet og til øvrige lovmessige krav. Forbeholdet var knyttet til fordringspostene "Lån til foretak i samme konsern" [redacted] og "Andre kortsiktige fordringer" som inkluderte mellomværende med eier [redacted]. Tidligere revisor hadde ikke vært i stand til å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som underbygget oppførte verdier, og hadde følgelig ikke vært i stand til å vurdere verdsettelsen.

Til uttalelsen om øvrige lovmessige krav har tidligere revisor:

- konkludert negativ på attestasjonen om registrering og dokumentasjon. Dette er begrunnet med brudd på grunnleggende bokføringsprinsipper og på krav til dokumentasjon
- påpekt ulovlige utlån til styreleder og aksjonær [redacted]
- opplyst at selskapets regnskaper etter utløpet av balansedagen pr 31. desember 2017 ikke er revidert, med et tillegg om at det er et sannsynlig etterslep av 2017-kostnader over til 2018.

Det foreligger ikke dokumentasjon som viser at revisor har vurdert de forhold tidligere revisor har tatt opp. Revisor stilte ikke krav om retting av det ulovlige låneforholdet før oppdraget ble akseptert, og har heller ikke stilt andre vilkår for aksepten.

Revisor anførte at ledelsen var kjent med forholdene og at også dette foretaket hadde behov for opprydding som revisor skulle hjelpe til med, og at de avdekkede forholdene kunne elimineres. Det vises til punkt 4.2.6.1 der Finanstilsynet omtaler revisorlovens uavhengighetsbestemmelser.

Revisors aksept av oppdraget og tilbud om å rette opp tidligere påpekte forhold er brudd på revisorloven §§ 7-2 og 5-2 annet ledd, jf. ISA 210 og ISA 220 punkt 12. Det er også brudd på uavhengighets-bestemmelsene i revisorloven § 4-1 annet ledd, nr. 5 og revisorforskriften § 4-4. Pliktbruddene er grove.

#### 4.2.7.2 *Revisors tilleggsposter og korreksjoner*

Som det fremkommer av foregående punkt mener Finanstilsynet at revisor var forhindret fra å påta seg oppdraget når han samtidig har til hensikt å bistå foretaket med å bokføre korreksjoner mot egenkapital for å rette opp i forhold tidligere revisor har påpekt.

#### Ulovlige tilleggstjenester

Revisor har foretatt en rekke korreksjoner og tilleggsposter i regnskapet. Revisor har ikke dokumentert en vurdering av om bokføringstjenestene kan leveres til revisjonsklient, og om den faktiske leveringen av disse tjenestene er brudd på revisorlovens uavhengighetsbestemmelser. Forholdet er i det vesentlige det samme som i oppdrag F, og det vises til nærmere omtale av lovbruddene i punkt 4.2.6.2

Revisor har levert tjenester til revisjonsklient i strid med revisorloven.

#### Ulovlig bokføring og manglende revisjonsbevis

Investeringen i et heleid datterselskap med negativ egenkapital er nedskrevet [REDACTED] [REDACTED] Revisor viser til dokumentasjonen der det fremgår at fordringen på datterselskapet "er avstemt og funnet i orden" og at fordringen på et holdingselskap er avstemt mot regnskapet til holdingselskapet. Revisor mangler revisjonsbevis for verdien av aksjer i datterselskapet, som ifølge årsregnskapet for 2017 hadde tapt egenkapital. Det foreligger heller ikke revisjonsbevis for en vesentlig fordring på datterselskapet. Fordringen utgjør omtrent 75 prosent av det reviderte foretakets balansesum. I note til årsregnskapet fremgår at datterselskapets årsregnskap for 2018 ikke foreligger og enkelte beløpsstørrelser er angitt. Finanstilsynet har ikke grunnlag for å konkludere med at revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis knyttet til disse eiendelspostene.

For mellomværende hvor det ikke foreligger en avstemming er de "ført bort". Revisors forklaring er at korreksjonene gjelder poster hvor det ikke foreligger dokumentasjon og at de i all hovedsak er knyttet til mellomværende med nærstående. Enkelte av føringene skjedde direkte mot egenkapitalen. Av note til årsregnskapet for 2018 fremgår at egenkapitalen netto er belastet med i underkant av én million kroner. Situasjonen er i det vesentlige den samme i dette revisjonsoppdraget som i oppdrag F. Finanstilsynet viser derfor til de vurderingene og konklusjonene som fremkommer i punkt 4.2.6.2.

Revisor har ikke et tilstrekkelig grunnlag for å konkludere med at korreksjonene rettmessig kunne gjennomføres og har heller ikke revisjonsbevis for verdien i gjenværende eierandel i datterselskapet eller for fordringen på det heleide datterselskap.

#### Oppsummering

På bakgrunn av ovennevnte mener Finanstilsynet at revisor ikke har vurdert om det arbeidet han har gjort knyttet til bokføringen er i strid med revisorlovens uavhengighetsregler. Finanstilsynet mener at de leverte tjenestene er ulovlig. Revisor har heller ikke vurdert om de korreksjonene han har gjort rettmessig kunne gjennomføres, og har ikke dokumentasjon som underbygger at de er rettmessige. Forholdet innebærer grovt brudd på revisors plikter.

#### *4.2.7.3 Risikovurdering og planlegging*

Krav til revisors risikovurdering og planlegging av revisjonen fremkommer av punkt 4.1.5.

Faktum og Finanstilsynets vurderinger er i det vesentligste som i oppdrag F. Finanstilsynet viser derfor til punkt 4.2.6.3.

Finanstilsynets konklusjon er at pliktbruddet knyttet til risikovurdering planlegging og mangelfull kontroll av inngående balanse til sammen utgjør et grovt pliktbrudd.

#### *4.2.7.4 Revisjon av inntekter*

Inntektene utgjør omtrent fem ganger revisors fastsatte vesentlighetsgrense. Salgsinntektene er omtrent halvert sammenlignet med foregående år. Foretaket har ingen ansatte. Under det stedlige tilsynet kunne ikke revisor gjøre rede for hvilke tjenester foretaket yter eller grunnlaget for salgsinntektene.

Revisor kunne ikke sannsynliggjøre å ha foretatt undersøkelser for å forstå eller skaffe seg oversikt over foretakets inntektsgrunnlag. Revisjonsdokumentasjonen inneholder ingen underliggende avtaler eller annet som kunne avklare virksomhetens inntektskilder, eller bekrefte inntektsførte beløp. Revisor viste til en arkivert kontospesifikasjon, men denne gir ikke i seg selv revisjonsbevis for inntektene. Revisor kommenterer i tilsvaret til de manglene Finanstilsynet har påpekt at "*Inntektene er i henhold til faktura*". Finanstilsynets kontroll avdekket flere forhold knyttet til nærstående foretak som skulle ha fanget revisors oppmerksomhet ved revisjon av inntektene.

Det foreligger ikke tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for inntektene. Dette utgjør brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6. Bruddet vurderes å være grovt.

#### *4.2.7.5 Revisors uttalelse om registrering og dokumentasjon*

I revisjonsberetningen for 2018 har revisor bekreftet at ledelsen har oppfylt sine plikter knyttet til registrering og dokumentasjon. Som nevnt foran inneholdt revisjonsberetningen for 2017, avgitt av tidligere revisor, en negativ konklusjon om registrering og dokumentasjon. Når tidligere revisors konklusjon ikke er videreført fremstår det for brukere av revisjonsberetningen som om forholdet er rettet.

Revisor har ikke dokumentert eller sannsynliggjort at han har tilstrekkelig sikkerhet for sin uttalelse om registrering og dokumentasjon. Som det fremkommer av punkt 4.2.7.1 mente revisor at det var behov for omfattende oppryddingsposter, blant annet begrunnet i fravær av regnskapsdokumentasjon. Dette tilsier at konklusjonen i attestasjonen skulle vært med forbehold. I tilsvaret viser revisor til at korreksjoner og tilleggsposter retter seg i all hovedsak mot

mellomregninger og videre: *"Vi mener at dette ikke har sammenheng med svakheter ved registreringen, men sammenheng med manglende avstemming tidligere år."* Finanstilsynet bemerker at avstemming er bokføring.

Finanstilsynet finner ikke grunnlag for å kunne konkludere med at det er opparbeidet tilstrekkelig sikkerhet for revisors uttalelse om registrering og dokumentasjon. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISAE 3000 punkt 10.

#### 4.2.7.6 *Finanstilsynets samlede vurdering av oppdrag G*

Finanstilsynet har avdekket mangler ved aksept av oppdraget, kontroll av inngående balanse, revisjonsutførelsen og grunnlaget for revisors beretning.

Revisors tilbud om å rette opp forhold i regnskapet, i kombinasjon med aksepten av oppdraget er brudd på revisorloven. Revisors manglende vurdering av om bokføringstjenestene kan leveres etter at oppdraget er akseptert, og det forhold at de faktisk er levert, er i strid med revisorlovens uavhengighetsregler. Revisor har ikke vurdert om korreksjonene rettmessig kunne gjennomføres, og det foreligger ikke dokumentasjon som kan underbygge at de er det. Revisor har ikke påsett at regnskapet med noter er presentert i samsvar med de kravene som gjelder. Forholdet innebærer grovt brudd på revisors plikter. Flere av manglene er isolert sett grove. Uansett utgjør manglene samlet sett et grovt brudd på revisors plikter.

### 4.2.8 **Oppdrag H, revisjon av regnskapsåret 2018**

Foretaket har autorisasjon som regnskapsførerforetak. Foretaket er underlagt særlig regulering, blant annet regnskapsførerloven og forskrift om risikostyring og internkontroll.

#### 4.2.8.1 *Forståelse av virksomhetens art, regelverk som gjelder for virksomheten og den interne kontrollen*

Det vises til punkt 4.1.4 når det gjelder revisors plikter og dokumentasjon for oppfyllelsen av disse pliktene. Revisors dokumenterte beskrivelse av foretakets rutiner og interne kontroll og det regelverket som gjelder for virksomheten er mangelfull.

Forholdet er brudd på revisorloven § 5-3 første ledd, jf. ISA 315 punkt 32 b og ISA 250 punkt 13, som krever at revisor dokumenterer forståelsen av den reviderte virksomheten dens interne kontroll, samt identifisere hvilke regler som gjelder for virksomheten.

#### 4.2.8.2 *Risikovurdering, og planlegging og gjennomføring av revisjonen*

Krav til revisors risikovurdering og planlegging av revisjonen fremkommer av punkt 4.1.5.

Det forelå ikke en dokumentert risikovurdering som er tilpasset virksomheten. Under tilsynet uttalte revisor at han mente det ikke er noen risikoer av betydning i oppdraget, heller ikke til regnskapslinjer som er vesentlige etter den vesentlighetsgrensen revisor har fastsatt. Revisor begrunnet ikke denne oppfatningen nærmere. Finanstilsynet mener at det ikke er gjennomført en tilstrekkelig risikovurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

Planleggingen var dokumentert med "standardtekst". Finanstilsynet mener at det ikke er planlagt tilstrekkelige revisjonshandlinger for å dekke risikoer for vesentlig feilinformasjon og for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.



Det foreligger brudd på revisors plikter etter revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 315 punkt 25-29, ISA 330 punkt 7 flg. og ISA 500 punkt 6. Finanstilsynet mener pliktbruddet er grovt.

#### 4.2.8.3 Revisjon av inntekter

##### Manglende forståelse av inntektsprosessen

I revisjonsdokumentasjonen lå det kopi av foretakets risikostyring og internkontroll-dokument. Av dette fremkommer det at PowerOffice benyttes for timeregistrering og utfakturerings- og fakturerings-systemet, og at revisor ikke har vurdert kontrollenes utforming eller testet om de er implementert slik beskrevet. Revisor hadde heller ikke vurdert eller testet foretakets rutine for føring av arbeidede timer i systemet, eller fastsettelse av timepriser og andre faste data. Revisor begrunnet dette med at systemet er velkjent og brukes av mange foretak, og at det derfor ikke inneholder eller gjør feil. Revisor viste også til at revisjonsselskapet selv benytter samme system, og at revisor derfor kjenner systemet. Til dette bemerker Finanstilsynet at selv om flere foretak benytter samme system, er ikke personene som benytter systemet de samme, og systemet kan bli brukt på ulik måte og til ulike formål. Systemet vil dermed fungere ulikt i ulike foretak.

Revisor forklarte under tilsynet at det ikke er gjennomført handlinger for å opparbeide en forståelse av foretakets generelle IT-kontroller eller applikasjonskontroller knyttet til timeregistrerings- og fakturerings-systemet, og at revisor ikke har vurdert kontrollenes utforming eller testet om de er implementert slik beskrevet. Revisor hadde heller ikke vurdert eller testet foretakets rutine for føring av arbeidede timer i systemet, eller fastsettelse av timepriser og andre faste data. Revisor begrunnet dette med at systemet er velkjent og brukes av mange foretak, og at det derfor ikke inneholder eller gjør feil. Revisor viste også til at revisjonsselskapet selv benytter samme system, og at revisor derfor kjenner systemet. Til dette bemerker Finanstilsynet at selv om flere foretak benytter samme system, er ikke personene som benytter systemet de samme, og systemet kan bli brukt på ulik måte og til ulike formål. Systemet vil dermed fungere ulikt i ulike foretak.

Basert på revisjonsdokumentasjonen og revisors uttalelser under det stedlige tilsynet, mener Finanstilsynet at revisor ikke har opparbeidet seg en tilstrekkelig forståelse av inntektsprosessen med tilhørende interne kontroller. Forholdet utgjør brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 315 punkt 11 flg. Det henvises også til punkt 4.1.4.

##### Fullstendighet av inntektene

Den eneste revisjonshandlingen som revisor har dokumentert er å ha vurdert en oversikt, hvor inntekter per måned og totalt for 2018 er sammenlignet med fakturert inntekt og avstemt mot bokført inntekt. Under tilsynet forklarte revisor at denne oversikten er en automatisk generert rapport fra PowerOffice. For Finanstilsynet fremstår oversikten å være en PDF-konvertering av en Excel-avstemming av tall hentet fra andre rapporter, blant annet fordi dokumentet inneholder referanse til spesifikke kontoer som timeførings- og fakturerings-systemet ikke har tilgang til. Uavhengig av om dokumentet er automatisk generert har revisor benyttet data hentet fra det nevnte systemet.

For å kunne benytte systemgenerert dokumentasjon for å innhente revisjonsbevis, må revisor forstå grunnlaget for, og stole på integriteten til dataene behandlet av det aktuelle systemet (i dette tilfellet timeførings- og fakturerings-systemet) og rapporter generert fra systemet. Å kunne stole på integriteten til dataene innebærer en forventning om at generelle IT-kontroller og applikasjonskontroller knyttet til systemene fungerer effektivt. Når revisor ikke har testet om de nevnte kontrollene fungerer effektivt, kan han ikke stole på integriteten til dataene i rapporten han opplyser å ha benyttet i revisjonen av inntektenes fullstendighet.

I tilsvaret anfører revisor at avstemming av inntekter opp mot beholdningen er en tilfredsstillende kontroll og gir sikkerhet for fullstendighet av inntekter. Dette er ikke av betydning for den beskrevne mangelen, jf. foregående avsnitt.

Revisor gir videre uttrykk for en oppfatning om at den ansattes kontroll med egen lønn også gir en sikkerhet for at PowerOffice viser de rette tallene. Finanstilsynet bemerker at ansattes egenkontroll av lønnsutbetalinger gir ikke revisjonsbevis for at alle timer som skulle vært fakturert til foretakets kunder er utfakturert, og erstatter uansett ikke pliktige revisjonshandlinger.

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for fullstendigheten av inntektene. Forholdet utgjør brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 330 punkt 6-7 og ISA 500 punkt 6. Finanstilsynet mener at pliktbruddet er grovt.

#### 4.2.8.4 *Driftskostnader*

Det følger av revisjonsdokumentasjonen at revisor har gjennomgått hovedboken, men ikke hva han konkret har gjort. Revisor forklarte at han leste gjennom beskrivelsen i hovedboken og at enkelte posteringer for kostnadskontoene er gjennomgått. Dokumentasjonen viser ikke hvor mange, eller hvilke posteringer revisor skal ha gått gjennom, eller hva som er som er kontrollert. Under det stedlige tilsynet forklarte revisor at gjennomgangen av posteringene for kostnadskontoene var begrenset til å lese bilagsteksten for posteringene for å se hva posteringene gjaldt og om "noe virker rart". Revisor anså at bilagsbeskrivelsen i hovedboken forklarer hva hvert bilag gjelder, men besvarte ikke spørsmålet om hvordan han forsikret seg om at bilagsteksten gjengir hva bilaget gjelder.

Under tilsynet ble deler av hovedboken raskt gjennomgått sammen med revisor. Hovedboken viste flere posteringer hvor bilagsteksten ikke beskriver på en forståelig måte hva bilaget gjelder. Basert på revisors forklaring under tilsynet og anførselene i tilsvaret, må Finanstilsynet legge til grunn at revisor ikke har kontrollert underdokumentasjonen for noen av posteringene. Revisor har heller ikke gjennomført andre revisjonshandlinger rettet mot driftskostnadene.

Revisor har ikke gjennomført tilstrekkelige revisjonshandlinger, og det foreligger ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for driftskostnadene. Forholdet utgjør et brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 330 punkt 6-7 og ISA 500 punkt 6.

#### 4.2.8.5 *Finanstilsynets samlede vurdering av oppdrag H*

Finanstilsynet avdekket mangler i revisors akseptvurdering, risikovurdering og planlegging. Revisor mangler oversikt over inntektsprosessene og har ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for inntekter. Revisor mangler også tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for driftskostnadene. Selv om ikke alle pliktbruddene hver for seg er grove, utgjør de samlet sett et grovt pliktbrudd.

### 4.2.9 **Oppdrag I, revisjon av regnskapsåret 2019**

Foretaket er en stor entreprenør. Foretaket benytter prosjektrekskap.

#### 4.2.9.1 *Revisjon av prosjektrekskap og fullstendigheten av inntekter*

Revisor må kontrollere realiteten bak prosjektallene som foretaket oppgir i prosjektøkonomirapporten, herunder kontroll mot kontrakter med kunder, timer ført av ansatte i forbindelse med prosjekter, forbruk av materiell og utgående fakturaer til kunder.

Revisjonsdokumentasjonen viser at revisjon av inntektene har bestått av en gjennomgang av prosjektrekskap for vurdering av regnskapsføringen og kontroll av periodiseringen. Det fremkommer at revisor har gjennomgått og kontrollert opptjent fortjeneste mot totalt forventet

fortjeneste og fullføringsgraden. Dette ble gjort for foretakets største forretningsområder, som utgjorde det meste av foretakets inntekter i 2019. Under tilsynet opplyste revisor at det var avholdt møte med foretakets prosjektutvikler der prosjekters dekningsgrad ble gjennomgått. Revisor opplyste i den sammenheng at underbilag for prosjektene ikke ble kontrollert. Heller ikke revisjonsdokumentasjonen viser at det har skjedd noen kontroll mot underliggende dokumentasjon for noen av prosjektene, som for eksempel kontrakt med kunder, timer ført av ansatte, fakturaer m.m.

I tilsvaret korrigerer revisor opplysningen gitt under tilsynet ved at han anfører at underbilag ble gjennomgått i møtet med foretakets forretningsutvikler, og at det foreligger referat fra møtet og dokumentasjon for kontrakter på prosjekter og forklaring på tilleggskostnadene/merkostnad. Når ikke denne dokumentasjonen ble lagt frem under tilsynet og heller ikke er lagt ved tilsvaret, kan ikke Finanstilsynet legge til grunn at revisor har kontrollert underliggende dokumentasjon i prosjektene. Uansett bemerker Finanstilsynet at kopi av møtoreferat eller kopi av kontrakter ikke vil utgjøre revisjonsbevis, med mindre revisor også kan dokumentere hvilke kontroller revisor faktisk har gjort, formålet med disse og hvilke vurderinger revisor har gjort.

I tilsvaret begrunner revisor, også på annet grunnlag, hvorfor han mener det foreligger tilstrekkelig sikkerhet for fullstendigheten av inntektene. Til anførselen om at revisjonshandlinger rettet mot kundefordringer skulle gi sikkerhet for inntektenes fullstendighet, viser Finanstilsynet til at disse i hovedsak dekker fordringenes (og dermed inntektenes) eksistens og gyldighet, ikke fullstendighet. Til revisors anførsel om at oppfølging av dekningsgraden og opptjent fortjeneste er den mest sentrale kontrollen for å sikre riktig inntektsføring og periodisering, bemerker Finanstilsynet at en slik angrepsvinkel må bygge på et grunnlag revisor har kontrollert. Her er situasjonen at revisor ikke har kontrollert underliggende dokumentasjon. Heller ikke anførselene i tilsvaret avhjelper manglene i revisjonen.

#### 4.2.9.2 *Finanstilsynets samlede vurdering av oppdrag I*

Revisor har ikke planlagt eller utført nødvendige revisjonshandlinger rettet mot fullstendighet av inntektene og verdsettelsen av aktiverte prosjekter. Revisor har derfor ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for fullstendigheten av inntektene og verdsettelsen av aktiverte prosjekter. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 330 punkt 6-7 og ISA 500 punkt 6. Finanstilsynet mener at pliktbruddet er grovt.

## 5. Finanstilsynets vurdering av vedtak om tilbakekall av godkjenning

### 5.1 **Vilkåret om "grov overtredelse eller at flere overtredelser til sammen er grove"**

Som beskrevet i punkt 1 er det et vilkår for tilbakekall etter revisorloven § 14-1 første ledd bokstav a at det foreligger en eller flere overtredelser av revisors plikter etter lov eller forskrift.

Overtredelsen må være grov eller flere overtredelser til sammen være grove.

Det fremgår av kapittel 2, 3 og 4 foran at revisor har overtrådt en rekke plikter som følger av lov eller forskrift, og at flere av overtredelsene er å anse som grove. Flere av pliktbruddene er gjennomgående i alle eller i et flertall av oppdragene.

I oppdragsutførelsen mener Finanstilsynet at følgende forhold er grove pliktbrudd:

- Revisor har avgitt revisjonsberetninger og attestasjoner uten å ha tilstrekkelig grunnlag for sin uttalelse.
- Revisor har ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for vesentlige poster i årsregnskapene. Ved flere tilfeller, også for vesentlige poster, baserer revisor revisjonen utelukkende på uttalelser fra foretakets ledelse, uten å innhente revisjonsbevis.
- Gjennomføring av handlinger for revisjonsklienter, herunder tilleggsposter og korreksjoner, som bærer preg av å være "regnskapsreparasjon". Dette omfatter handlinger som strider med lover og forskrifter og som kan stille spørsmål ved revisors rolle som uavhengig aktør.
- Dokumentasjon av revisjonen er mangelfull. Finanstilsynet har vært avhengig av revisor eller medarbeidere for å få klarhet i dokumentasjonen.
- Revisjonsfiler har ikke vært avsluttet og låst, og revisor har gjort endringer i dokumentasjonen samtidig som Finanstilsynets kontroll pågikk.
- Revisor har etter gjennomført tilsyn gjort endringer i revisjonsdokumentasjon.
- Oppdragsvurderinger knyttet til aksept av nye revisjonsoppdrag, herunder oppfølging av forhold påpekt av tidligere revisor, er mangelfulle.
- For oppdrag som er nye for revisor i det kontrollerte året, er det ikke gjennomført tilstrekkelige revisjonshandlinger knyttet til revisjon av inngående balanse.
- Revisor har ikke på en hensiktsmessig måte opparbeidet og dokumentert sin forståelse av virksomhetens art, herunder relevant særlovgivning, intern kontroll og IT-systemer.
- Revisors vurdering av risikoer for vesentlige feil i regnskapet er mangelfull eller ikke gjennomført og/eller dokumentert.
- Revisor har ikke på en tilstrekkelig måte utformet og dokumentert revisjonshandlinger for å dekke aktuelle risikoer for vesentlige feil i regnskapet.
- Revisjon av klientmidler, herunder behandlingen av klientmidlene og presentasjonen av dem i regnskap og noter, er ikke tilfredsstillende utført og/eller dokumentert.
- Revisjon av inntekter er ikke tilfredsstillende utført og/eller dokumentert.
- Revisjon av verdsettelse av fast eiendom er ikke tilfredsstillende utført.
- Revisjon av investeringer i aksjer og andeler er ikke tilfredsstillende utført og/eller dokumentert.
- Revisjon av lån til, og andre mellomværende med, aksjonær og andre nærstående parter er ikke tilfredsstillende utført og/eller dokumentert.
- Revisors manglende ivaretagelse av oppdragsansvaret, inkludert kvalitetssikring av revisjonen og revisjonsdokumentasjonen.

Øvrige brudd er følgende:

- Revisjon av varelager er ikke tilfredsstillende utført.
- Revisjon av varekostnader og andre driftskostnader er ikke tilfredsstillende utført og/eller dokumentert.
- Manglende handlinger ved vurdering av fortsatt drift, og/eller dokumentasjon knyttet til handlinger vedrørende hendelser etter balansedagen, også i tilfeller hvor foretakets egenkapital er tapt.

Flere av overtredelsene er også omhandlet i tidligere tilsynsrapport, se punkt 2 foran [REDACTED]

I tillegg til brudd på revisorlovens bestemmelser for revisjonsutførelsen er revisor ansvarlig for revisjonsselskapets pliktbrudd som følge av:

- Mangler i kvalitetskontrollsystemet
- Manglende etterlevelse av risikostyringsforskriften
- Manglende etterlevelse av hvitvaskingsloven
- Mangelfulle noteopplysninger i revisjonsselskapets regnskap for 2018.

Der det er konkludert med at det foreligger et grovt brudd på revisors plikter, er det Finanstilsynets oppfatning at det ikke foreligger subjektive forhold som gjør at bruddet likevel ikke kan anses som grovt.

Som det følger av ovennevnte er vilkåret om at revisor grovt har overtrådt lovfastsatte plikter oppfylt. Dette gjelder selv om enkelte av de lovbruddene Finanstilsynet har ansett som grove, likevel ikke skulle være det.

## 6. Skikkethetsvurderingen

Det er også et vilkår for vedtak om tilbakekall at overtredelsene medfører at revisoren må anses "*uskikket*" til å være godkjent revisor.

Lovens forarbeider gir liten veiledning med tanke på hvilke forhold som skal tillegges vekt i uskikkethetsvurderingen. Finanstilsynet legger til grunn at det må gjøres en samlet vurdering av de feilene og manglene som er avdekket. Det vil også være av betydning om revisor har forståelse for viktigheten av å etterleve revisorloven, herunder god revisjonsskikk, og annen lovgivning. Revisor har opplyst at det ikke har vært klager fra klienter eller andre. Fravær av klager er uten betydning for vurderingen av om revisjonen er gjennomført i samsvar med revisorloven.

Finanstilsynet mener at revisor ikke har vist forståelse for viktigheten av helt sentrale elementer i revisjonsutførelsen. Dette gjelder særlig følgende:

- Nødvendigheten av å identifisere risikoene i det enkelte oppdrag og planlegge revisjonshandlinger som kan gi tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.
- Revisor har avgitt revisjonsberetninger og attestasjoner uten å ha tilstrekkelig grunnlag for sin uttalelse.

Revisor har videre vist manglende forståelse for nødvendigheten av å dokumentere revisjonsutførelsen på en måte som gjør det mulig å kontrollere om den har skjedd i samsvar med revisorloven. Slike kontroller er viktig for å sikre kvalitet i revisjonen og en forutsetning for at Finanstilsynet skal kunne ivareta sin tilsynsrolle. At revisor har endret revisjonsdokumentasjonen etter at revisjonen er avsluttet, er svært alvorlig og underbygger at lovens uskikkethetsvilkår er oppfylt. Når revisor heller ikke opplyste om at dokumentasjonen var endret, da denne ble ettersendt til Finanstilsynet, fremstår forholdet som enda mer alvorlig.

Finanstilsynet mener at revisor ikke har ivaretatt rollen som allmennhetens tillitsperson. Dette underbygges blant annet av at revisor i flere steder har forklart manglende revisjonshandlinger med at han kjenner revisjonsklientens ledelse godt og at han har god kunnskap om det regelverket som gjelder for den reviderte virksomheten. Begge deler er nødvendig for å kunne gjennomføre revisjonen i samsvar med revisorloven, men ingen av delene kan erstatte revisjon. Selv om lovkravene til revisjonsutførelsen er de samme, skjerpes kravet til revisors oppmerksomhet og profesjonelle skepsis når revisjonsklienten driver virksomhet som er ansett som så viktig at den er underlagt særlovgivning, konsesjon og offentlig tilsyn. Revisor må da ha særlig oppmerksomhet

rettet mot den revidertes etterlevelse av aktuelt sektorregelverk, og revisor må forsikre seg om at det foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for revisjonsberetningene og attestasjoner.

Revisor er styreleder og daglig leder i revisjonsselskapet. Også manglende ivaretagelse av ansvar og oppgaver som tilligger disse rollene er av betydning i vurdering av revisors skikkethet. Revisor har ikke sørget for at selskapets risikovurderinger og risikohåndtering har skjedd i samsvar med forskriften som skal sikre en forsvarlig risikostyring og internkontroll i virksomheten. Revisor har drevet revisjonsvirksomhet i tre år uten å sørge for å etablere et kvalitetskontrollsystem i henhold til revisorloven, herunder den bransjefastsatte standarden for et slikt system. At revisor ikke har påsett at revisjonsselskapets eget regnskap avlegges i samsvar med regnskapslovens krav, underbygger at revisor må anses som uskikket.

Revisor har vist til at revisjonsselskapet ikke har vært i virksomhet så lenge og at det er erkjent at det er behov for forbedringer på enkelte områder. Enkelte tiltak er nevnt. Finanstilsynet viser i denne forbindelse til Finansdepartementets vedtak av 7. juni 2011 (sak 09/1862) der departementet gir uttrykk for følgende:

*"Departementet vil imidlertid understreke at autorisasjonsordningen, herunder Finanstilsynets inspeksjonsvirksomhet ved stedlig tilsyn, ikke har som formål at det skal skje en opplæring av regnskapsførere. Tvert imot er det en forutsetning for autorisasjonsordningen at den som blir tildelt autorisasjon har evne og vilje til å innrette virksomheten i samsvar med gjeldende regler fra første dag."*

Dette har vært fulgt opp i Finanstilsynets forvaltningspraksis og i en rekke avgjørelser av Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker som for eksempel KRR-2015-2182 og KRR-2015-1966. Også domstolene har sluttet seg til at det er situasjonen på tilsynstidspunktet som danner utgangspunktet for et vedtak om tilbakekall. Denne vurderingen vil være den samme, selv om tilbakekallsbestemmelsen i revisorloven nå har en noe endret utforming.

Det er lovens system at historiske forhold skal danne grunnlag for å vurdere revisors fremtidige yrkesutøvelse. I denne saken har Finanstilsynet avdekket svikt på en rekke områder som er sentrale i revisjonsutførelsen, og for revisorrollen. Feil og mangler er avdekket gjennom hele revisjonsprosessen. Feilene og manglene knytter seg både til rollen som oppdragsansvarlig revisor og som daglig leder og styreleder i revisjonsselskapet. Det stedlige tilsynet, og revisors tilbakemelding på foreløpig tilsynsrapport, viser at revisor har manglende evne eller vilje til å oppfylle de pliktene som følger av å være godkjent statsautorisert revisor. I en fremtidsrettet vurdering mener Finanstilsynet videre at det er av betydning at revisor gitt uttrykk for synspunkter som trekker i retning av manglende forståelse av viktigheten av til enhver tid å etterleve det regelverket virksomheten er underlagt, både regler som gjelder for selskapet og regler som gjelder for revisjonsutførelsen.

Basert på ovennevnte har Finanstilsynet etter en samlet vurdering konkludert med at lovens vilkår om uskikkethet er oppfylt.

## **6.1 Finanstilsynets skjønn**

Som det fremkommer foran, er vilkårene for å tilbakekalle godkjenningen som revisor til stede. Finanstilsynet *kan* derfor fatte et slikt vedtak.

I vurderingen av om det *skal* fattes vedtak om å tilbakekalle revisors godkjenning, er Finanstilsynet innforstått med at et vedtak om tilbakekall er svært inngripende for den vedtaket retter seg mot. Finanstilsynet legger derfor til grunn at vedtaket må være nødvendig og forholdsmessig.

Offentlig godkjenning og tilsyn med revisorer skal støtte opp under allmennhetens tillit til revisorer og revisjonsinstituttet, og sikre at brukerne av revisjonstjenester kan legge til grunn at godkjente revisorer leverer tjenester som oppfyller faglige- og andre krav i lovgivningen. Når denne tilliten svekkes, fordi revisor ikke overholder disse kravene, ivaretar ikke revisor sin rolle som allmennhetens tillitsperson. Det må da skje en avveining av hensynet til den enkelte opp mot samfunnsmessige hensyn. De samfunnsmessige hensynene vil være å hindre at det reises tvil om kvaliteten på revisjonen. For å sikre dette vil det være nødvendig å hindre at revisorer som ikke av eget tiltak sørger for at virksomheten drives i samsvar med lovgivningen og at revisjonsoppdragene utføres slik de skal, kan fortsette. At Finanstilsynet ivaretar sin tilsynsrolle, er også av sentral betydning for tilliten. Det vil være negativt for oppdragsgiverne, revisoryrket og revisjonsinstituttet om revisorer som grovt eller gjentatt har overtrådt sentrale plikter som følger av lov eller forskrifter, fortsatt skal inneha offentlig godkjenning. I en slik avveining har Finanstilsynet funnet at det både er nødvendig og forholdsmessig å fatte vedtak om tilbakekall av godkjenningen som registrert revisor.

## 7. Vedtak

Finanstilsynet har fattet følgende vedtak:

*Med hjemmel i revisorloven § 14-1 første ledd bokstav a) tilbakekalles [REDAKERT] godkjenning som statsautorisert revisor.*

Vedtaket settes i kraft 15. mars 2021.

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  
direktør for markedstilsyn

Anders Sanderlien Hole  
seksjonssjef

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

