



<b>VÅR REFERANSE</b> 21/4180	<b>DERES REFERANSE</b> 132215	<b>UNNTATT OFFENTLIGHET</b> Offl. § 13 1. ledd, jf. fvl. § 13 1. ledd nr. 1-2	<b>DATO</b> 25.04.2022
---------------------------------	----------------------------------	---	---------------------------

## Vedtak om tilbakekall av godkjenning som statsautorisert revisor

### 1. Innledning

#### 1.1 Bakgrunn

[REDAKTERT] ("revisor") driver revisjonsvirksomhet i et enkeltpersonforetak. Revisor var valgt som revisor i et konsern, bestående av et morselskap og et 100 prosent eiet datterselskap. Eneieren av konsernet ble slått personlig konkurs i 2018. Bobehandlingen avdekket forhold som indikerte at revisjonen av de to selskapene ikke var gjennomført i samsvar med revisorloven og god revisjonsskikk, og bostyret innrapporterte forholdet til Finanstilsynet i henhold til konkursloven.

Bostyrets innrapportering omfattet regnskapsårene 2015 – 2018. Finanstilsynet har vurdert revisjonen av sentrale regnskapsposter i de to konsernselskapenes regnskaper, med hovedvekt på 2017 og 2018. Finanstilsynets kontroll av revisjonen avdekket flere grove overtredelser av revisorloven og varslet derfor vedtak om tilbakekall av revisors godkjenning. Som følge av varselet engasjerte revisor advokatfirma [REDAKTERT]. Både advokaten og revisor sendte tilsvaret til varselet, begge i brev 20. august 2021. Tilsvaret fra revisor inneholdt flere anførsler om hvilke vurderinger som var gjort i revisjonen, uten at det var vedlagt dokumentasjon som underbygget dette. Finanstilsynet ba derfor om kopi av revisjonsdokumentasjon som underbygget anførselene og som viste de vurderingene, revisjonshandlingene og konklusjonene som lå til grunn for de avgitte revisjonsberetningene, jf. telefonsamtale 1. september 2021.

Det materialet som revisor oversendte 8. september 2021 endret ikke Finanstilsynets syn på revisjon som revisor hadde utført, men Finanstilsynet valgte å utforme begrunnelsen for vedtaket på en annen måte. Nytt varsel om vedtak ble derfor sendt i brev 1. desember 2021. Revisor og revisors advokat [REDAKTERT] har sendt hvert sitt tilsvaret til det nye varselet, begge datert 25. januar 2022. Etter også å ha vurdert de anførselene som fremkommer i de siste tilsvarene, mener Finanstilsynet fortsatt at vedtak skal fattes som varselet.

Advokaten har anmodet om at Finanstilsynet gjennomfører et utvidet tilsyn fordi revisor mener at de avdekkede pliktbruddene ikke er representative for hans revisjonsutførelse, og at en utvidet kontroll vil bekrefte at revisor ikke er uskikket til å utøve yrket. Finanstilsynet har vurdert om

<b>FINANSTILSYNET</b> Revierstredet 3 Postboks 1187 Sentrum 0107 Oslo	Telefon 22 93 98 00	post@finansstilsynet.no www.finanstilsynet.no	<b>Saksbehandler</b> Kjersti Elvestad Dir. tf 22 93 99 18
--	---------------------	--	---

anmodningen skal etterkommes, men mener at de forhold som er avdekket i de to kontrollerte oppdragene over en periode på to år i seg selv er tilstrekkelig til å konkludere med at vedtak skal fattes.

## 1.2 Nærmere om vedtaket

Revisor har avgitt revisjonsberetning for datterselskapet i konsernet for regnskapsåret 2017 og 2018. I begge beretningene har revisor angitt at årsregnskapet gir et rettvise bilde og at det er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter til tross for at revisor var klar over at dette ikke var korrekt. Revisor er enig i at dette er situasjonen. Finanstilsynet mener dette forholdet alene er tilstrekkelig til å begrunne et vedtak om tilbakekall av godkjenningen som revisor.

Det fremkom av varselet at Finanstilsynet ikke hadde vurdert om revisor har opptrådt i strid med revisorlovens uavhengighetsregler i sin bistand til oppsett av årsregnskap og likningspapirer. Etter å ha gjennomgått revisors tilsvaret til nytt varsel, fremstår det som klart at det er revisor som har bokført og utarbeidet regnskapene på en måte som er uforenelig med revisorloven fra 1999 § 4-1 annet ledd, nr. 5 om forbud mot å delta i den revisjonspliktiges regnskapsføring. Basert på anførselene i tilsvaret om hvilke vurderinger og handlinger revisor har gjort, legger Finanstilsynet til grunn at disse er knyttet til hans bokføring og at dette arbeidet har påvirket hans uavhengighet i rollen som revisjon. Finanstilsynet har derfor vurdert om brudd på uavhengighetsreglene skal varsles som et nytt grunnlag for vedtaket, men har kommet til at det ikke er nødvendig. Manglene i revisjonsutførelsen er så mange og grunnleggende at de utgjør en tilstrekkelig begrunnelse for vedtaket.

De pliktbruddene som begrunner Finanstilsynets vedtak, og hvilke av disse som er grove, fremkommer i punkt 3-5. Finanstilsynets vurdering av om vilkårene for å fatte vedtak er oppfylt fremkommer i punkt 6, og om vedtak skal fattes er drøftet i punkt 7. Vedtaket er tatt inn i punkt 8.

Vedtaket er fattet med hjemmel i gjeldende revisorlov, som trådte i kraft 1. januar 2021. Da revisjonen ble utført gjaldt den tidligere revisorloven og Finanstilsynet har derfor lagt denne til grunn for tilsynssaken. I omtalen av pliktbruddene er det derfor henvist til revisorloven fra 1999. Finanstilsynets funn i tilsynssaken ville vært pliktbrudd også etter gjeldende revisorlov.

## 2. 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."*

Bestemmelsen er i det vesentlige en videreføring av hjemmelen i tidligere revisorlov. Foreliggende rettspraksis og forvaltningspraksis er derfor relevant. Også forarbeidene til den tidligere loven vil være av betydning i den grad spørsmålet ikke er omtalt i forarbeidene til gjeldende lov.

## 2.1 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 lov- og forskriftskrav. Dette omfatter overtredelser av revisorlovgivningen, herunder god revisjonsskikk og revisjonsforordningen i tilfeller denne gjelder. Også overtredelser av annen lovgivning vil kunne danne grunnlag for vedtak om tilbakekall av godkjenning som revisor. I forarbeidene er brudd på finanstilløvsloven og hvitvaskingsloven nevnt som eksempler på lovgivning som i praksis har begrunnet vedtak om tilbakekall av godkjenningen, jf. merknaden til bestemmelsen i NOU 2017:15, side 269. Det er uten betydning om lovbruddet er straffesanksjonert.

Både revisorloven og revisjonsstandardene legger opp til at revisor må utøve skjønn i gjennomføringen av revisjonen. Kravet om at revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis innebærer en begrensning av skjønnsrommet. Selv om Finanstilløvsynet skulle mene at revisors konklusjon burde vært en annen, vil ikke revisjon som ligger innenfor det skjønnsrommet det er åpnet for, begrunne et vedtak om tilbakekall. Det er en forutsetning for en lovmessig skjønnsutøvelse at det grunnlaget revisor baserer sitt skjønn og konklusjoner på, er tilstrekkelig.

## 2.2 Om overtredelsen er grov

I forarbeidene til gjeldende revisorlov, jf. merknaden til bestemmelsen i NOU 2017:15, side 269, fremkommer følgende:

*"I vurderingen av om overtredelsen er grov skal det legges vekt på hvor grunnleggende og sentrale de overtrådte bestemmelsene er for kvaliteten i revisjonen og yrkesutøvelsen for øvrig. Dersom lovbruddet har fått konsekvenser for andre, skal dette tillegges vekt i vurderingen av om forholdet er grovt. Det kan imidlertid være alvorlige feil og mangler i revisjonsutførelsen selv om regnskapet er riktig."*

Finanstilløvsnets konklusjoner om at en overtredelse er grov bygger på en konkret vurdering, som fremkommer i punktene 3-5. En nærmere omtale av vilkåret om grov overtredelse er også inntatt i punkt 7.2

## 2.3 Om flere overtredelser til sammen er grove

Etter gjeldende 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, også etter revisorloven fra 1999. Vedtak om tilbakekall kan fattes selv om revisor ikke tidligere er gjort oppmerksom på overtredelsene. Finanstilløvsynet viser til følgende uttalelse i Ot. prp. nr. 75 (1997-98) side 112-113:

*"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 Finanstilløvsynet."*

Tilsvarende er lagt til grunn i Borgarting lagmannsretts dom 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."*

Enkelte av de overtredelsene som Finanstilsynet har konkludert med er grove bygger på en samlet vurdering av flere overtredelser.

### **3. Revisjonsberetningen for datterselskapet for regnskapsåret 2017 og 2018**

#### **3.1 Uriktig uttalelse om årsregnskapet**

Revisor skal uttale seg om årsregnskapet etter revisors oppfatning gir et rettviseende bilde og at det er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, jf. revisorloven fra 1999 § 5-6 fjerde ledd. Dersom regnskapet ikke gir de opplysningene om foretakets resultat og stilling som burde vært gjort, skal revisor ta forbehold eller innta en presiseringer, jf. revisorloven fra 1999 § 5-6 femte ledd. Verdien av årsregnskapsrevisjon og revisors rolle som allmennhetens tillitsperson er avhengig av at revisor har et tilstrekkelig grunnlag for sine konklusjoner i revisjonsberetningen, slik at det som bekreftes er riktig.

Virksomheten i datterselskapet var å eie og drifte et næringsbygg. Til tross for at datterselskapet hadde solgt næringseiendommen i januar 2017, stod den fortsatt oppført som en eiendel i selskapets balanse både i 2017-regnskapet og i 2018-regnskapet.

I de mottatte arbeidspapirene for revisjonen av 2017-regnskapet, signert av revisor 30. juni 2018, fremkommer det at revisor er kjent med at eiendommen er til salgs og at det er usikkerhet knyttet til verdsettelsen. Revisor har notert at det skal tas forbehold i revisjonsberetningen knyttet til posten. I et annet arbeidspapir, som revisor har signert samme dag, fremkommer det at revisor vet at næringseiendommen er solgt. Revisor skriver der at han ikke har fått dokumentasjon knyttet til salgstransaksjonen og at han derfor ikke var kjent med hvem kjøper var eller kjøpesummen. Dersom revisor hadde gjort et oppslag i grunnboken, ville han sett at eierskiftet var tinglyst 30. januar 2017, hvem som var kjøper og at salgssummen var kr 8 400 000. Kommentaren i revisjonsdokumentasjonen gir derfor lite mening, ut over å dokumentere at revisor ikke har rettet noen revisjonshandlinger mot denne posten.

Til tross for at revisor var kjent med at eiendommen var solgt, har han bekreftet at årsregnskapet, med eiendommen oppført i balansen, gir et rettviseende bilde og at regnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Revisjonsberetningen er uten forbehold eller presiseringer. I tilsvaret har revisor opplyst at forbeholdet som fremgår av revisjonsdokumentasjonen var tenkt tatt inn i revisjonsberetningen, men at manglende forbehold i beretningen skyldes "en glipp", både i revisjonsberetningen for 2017- og 2018-regnskapet.

Ovennevnte innebærer at revisjonsberetningen for 2017 er uriktig og avgitt i strid med revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd. Overtredelsen er et grovt pliktbrudd.

Situasjonen var den samme i 2018. Dette innebærer at også revisjonsberetningen for 2018 er uriktig og avgitt i strid med revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd. Pliktbruddet er grovt.

### 3.2 Bekreftelsen knyttet til den revidertes bokføring

Det følger av revisorloven fra 1999 § 5-6 fjerde ledd, nr. 3 at revisor skal bekrefte om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Hvis revisorer ikke kan bekrefte dette, skal revisor heller ikke signere på regnskapsskjema som sendes til skattemyndighetene. Bekreftelsen inngår derfor som et viktig element i skatte- og avgiftskontrollen.

I denne saken er ikke spørsmålet hvilke revisjonshandlinger som skal ligge til grunn for denne bekreftelsen i revisjonsberetningen. Da revisor avga revisjonsberetningene, både for 2017 og 2018-regnskapet, var han klar over at ledelsen i datterselskapet ikke hadde oppfylt sine plikter etter bokføringsloven. Til tross for dette har han, i revisjonsberetningene for begge disse regnskapsårene, bekreftet at den revisjonspliktige ledelse har oppfylt sin plikt.

Forholdet er en overtredelse av revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, jf. § 5-6 fjerde ledd, nr. 3. Pliktbruddet er grovt.

## 4. Andre pliktbrudd i revisjonen av datterselskapet

### 4.1 Manglende vurdering av om revisjonsoppdraget skal fortsettes

Revisjonsinstituttet inkluderer elementer som skal sikre at reviderte virksomheter drives i samsvar med gjeldende lovgivning. I revisorloven har dette blant annet kommet til uttrykk i bestemmelsene om revisorskifte, og særlig plikter revisor har i forbindelse med aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag, jf. revisorloven fra 1999, kapittel 7. Bestemmelsene utfylles av revisjonsstandardene, blant annet ISA 210, nr. 13.

Mottatt revisjonsdokumentasjonen inneholder ikke informasjon som tilsier at revisor har vurdert om revisjonsoppdraget for konsernselskapene skal videreføres. I tilsvaret anfører revisor at han *"har gjennomført en grundig vurdering av hvorvidt jeg burde beholde begge selskapene både for 2017 og 2018"*, uten at det er vedlagt dokumentasjon som kan underbygge dette.

I tilsvaret er det opplyst at revisor først gjennom den ordinære revisjonen av 2017-regnskapet ble klar over at regnskapet for 2017 var mangelfullt. Revisors vurdering er uansett ikke dokumentert. Det foreligger brudd på revisorloven fra 1999 § 5-3 første ledd. Revisors uriktige og mangelfulle håndtering av de forhold han ble klar over gjennom revisjonen av 2017, er omtalt i øvrige punkter i vedtaket.

Dersom revisors har vurdert om oppdraget skulle videreføres for regnskapet for 2018 har ikke vurderingen skjedd i samsvar med revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, jf. ISA 210 nr. 13. Den vurderingen revisor har gitt uttrykk for i tilsvaret er at revisor oppfattet det slik at bostyret i eiers konkursbo ønsket at revisjonsoppdraget ble videreført i 2018 og at *"han hadde tillit til meg"*. Revisjonsklientens eventuelle tillit til revisor er ikke av betydning i revisors vurdering av om et revisjonsoppdrag skal fortsettes. Tvert imot er det revisors forventninger til den reviderte som skal være avgjørende. Revisors forventning vil blant annet måtte omfatte at den reviderte kan fremlegge et riktig regnskap, eventuelt hva som må rettes for å bringe forholdet i orden, innen hvilken frist og konsekvensen av at forholdet ikke rettes. Det fremkommer videre av tilsvaret at revisor har lagt vekt på at bostyret vurderte å påta seg vervet som styreleder i selskapet og hadde gitt uttrykk for at

forholdene ville bli bedre med hensyn til å få tak i manglende regnskapsmateriell. Dersom dette var viktig for revisor, måtte det vært satt som et vilkår for å videreføre oppdraget. Det er ikke gjort.

Finanstilsynet mener at revisors grunnlag for å videreføre oppdraget i 2018 ikke er forsvarlig og at forholdet er et brudd på revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, jf. ISA jf. ISA 210 nr. 13.

Dersom det legges til grunn at revisor har gjort en vurdering, uten at den er dokumentert er manglende dokumentasjon et brudd på revisorloven fra 1999 § 5-3 første ledd. Fordi situasjonen var så uavklart, var revisors vurdering spesielt viktig. En eventuell dokumentasjonsmangel vil derfor i seg selv være et grovt pliktbrudd.

#### **4.2 Planleggingen av revisjonen**

For å sikre tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis må revisor identifisere risikoer for feilinformasjon i regnskapet og planlegge hvilke revisjonshandlinger som er nødvendig for å håndtere disse. At revisjonsplanen tilpasses den revidertes virksomhet, er av vesentlig betydning for revisjonskvaliteten. For at revisjonsplanen skal være tilpasset den reviderte, må revisor sette seg inn i den revidertes rammebetingelser og hvordan den konkrete virksomheten drives. Dette må revisor gjøre selv om omfanget og kompleksiteten i den reviderte virksomheten er liten. I planleggingen av revisjonen skal revisor blant annet utarbeide en overordnet revisjonsstrategi, jf. ISA 300 punkt 2, identifisere og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelsen av virksomheten og dens omgivelser, jf. ISA 315 punkt 3 og bestemme hvordan de identifiserte risikoene skal håndteres, jf. ISA 330 punkt 6 og 7. Revisor skal fastsette vesentlighetsgrenser i samsvar med ISA 320 punkt 10.

Revisjonsdokumentasjonen inneholder revisors forespørsel til den reviderte om rutinene og kort beskrivelse av disse, men ikke andre vurderinger eller handlinger som kreves etter revisorloven. De rutinene revisor har beskrevet er ikke i samsvar med de faktiske forhold. Blant annet følger det av disse at regnskapsfører avstemmer vesentlige kontoer annen hver måned og ved årsslutt 31.12, og at merverdiavgift avstemmes hver termin. Revisors kunnskap om de utfordringene som forelå knyttet til å få avlagt regnskap i samsvar med regnskapsloven, tilsier at revisor måtte ha gjort en særlig vurdering av om, og eventuelt hvordan, en det var mulig å gjennomføre en revisjon.

Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke har planlagt revisjonen i samsvar med revisorloven av 1999 § 5-2 annet ledd, jf. ovennevnte standarder. Med de utfordringene som forelå i datterselskapet og den rollen revisor påtok seg som "regnskapsreparatør", er manglende planlegging av revisjonen, inkludert manglende vurdering av hvordan rollen som revisor skulle ivaretas, et grovt pliktbrudd. Dette gjelder både revisjonen for 2017 og 2018-regnskapet.

#### **4.3 Manglende revisjonsbevis for vesentlige balanseposter**

Etter revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, skal revisor ha tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for konklusjonene som ligger til grunn for revisjonsberetningen, jf. ISA 500 nr. 6. At revisors konklusjoner skal være understøttet av tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis er et grunnleggende element i revisjon. Fravær av, eller mangelfulle revisjonsbevis for vesentlige poster i balansen, er derfor i utgangpunktet et grovt pliktbrudd.

At revisor avga ren beretning selv om eiendommen uriktig var oppført i balansen er ikke et spørsmål om revisjonsbevis fordi revisor visste at eiendommen var solgt, jf. punkt 3.1 foran. For andre vesentlige balanseposter mener Finanstilsynet at revisor ikke hadde tilstrekkelige og

hensiktsmessige revisjonsbevis. Dette er et forhold som ytterligere svekker verdien av de avgitte revisjonsberetningene og revisors rolle som allmennhetens tillitsperson.

#### 4.3.1 Revisjon av bankinnskudd, kontanter og lignende

I henhold til revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6 må revisor innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å kunne konkludere med at revisjonsklienten eier og disponerer det oppførte bankinnskuddet og at bokført beløp er korrekt.

I regnskapet for 2016 var bankinnskudd, kontanter og lignende bokført til kr. 400 306,-. Posten var bokført til nøyaktig samme beløp også i regnskapet for 2017 og 2018. Det er ikke unaturlig at salgssummen for eiendommen kunne ha påvirket denne balanseposten.

Det eneste som fremgår av revisjonsdokumentasjonen er at revisor *"ikke har fått fremlagt dokumentasjon knyttet til transaksjoner og saldo på bankkonto"* og konkluderer med at det må tas forbehold om denne posten i revisjonsberetningen. Slikt forbehold er ikke tatt verken i revisjonsberetningen for 2018 eller 2018-regnskapet.

I tilsvaret er revisjonsdokumentasjonen supplert med at *"undertegnede kan ikke fremtvinge dokumentasjon av selskapets styre og regnskapsfører når disse ikke er i stand til å fremlegge manglende regnskapsdokumentasjon"*. Finanstilsynets kommentar til dette er at innhenting av bankbrev (opplysninger om bankforholdet) direkte fra banken er et bedre revisjonsbevis, enn å innhente saldo på bankkontoen fra revisjonskunden. I den foreliggende saken fremstår innhenting av bankbrev både som en naturlig og nødvendig revisjonshandling. At revisor i tilsvaret viser til en samtale mellom banken og styrets leder, der banken overfor styreleder skal ha gitt uttrykk for at den ikke ville sende ut verken kontoutskrifter eller annen dokumentasjon, hindrer ikke revisor fra å sende en forespørsel til banken som ledd i revisjonen. Å besvare slike forespørsler fra revisor er vanlig prosedyre for banker og Finanstilsynet er ikke kjent med at banker ikke besvarer slik henvendelser fra revisorer.

I tilsvaret har revisor opplyst at kjøpesummen ble betalt til advokaten som bisto selskapet i salget, men ikke til en klientkonto der midlene tilhørte selskapet. Salgssummen, etter fradrag av omkostninger, skal ha blitt gjort opp i form av nedbetaling av gjeld til eier av morselskapet. Dersom revisor hadde denne kunnskapen, også da han avga revisjonsberetningen, ville det vært naturlig i det minste å legge inn en kommentar om det i revisjonsdokumentasjonen.

Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke har revidert regnskapsposten bankinnskudd i samsvar med revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6 og at dette er et pliktbrudd. Finanstilsynet mener at pliktbruddet er grovt. I vurderingen er det lagt vekt både på manglende revisjonshandlinger rettet mot balanseposten og også fravær av forbehold knyttet til posten.

Også dersom det skulle legges til grunn at revisor var kjent med oppgjørsformen, uten at det er dokumentert, vil overtredelsen av dokumentasjonsplikten i revisorloven fra 1999 § 5-3 medføre at det foreligger et pliktbrudd. Fordi den manglende dokumentasjon er knyttet til en situasjon der faktum er uvanlig og den aktuelle balanseposten er en vesentlig post i balansen, anses pliktbruddet i så fall grovt.

#### 4.3.2 Revisjon av gjeld

I 2017 hadde datterselskapet gjeld som følge av forskuddsbetalt husleie for utleieeiendommen. I henhold til informasjon i revisjonsdokumentasjonen, var det åpnet konkurs hos leietaker. Det fremgår videre at bostyret til leietaker, før revisjonsklienten avla regnskapet for 2017, hadde fremsatt krav om tilbakebetaling av forskuddet. Bokført saldo på forskuddet var kr. 2 883 333,-. I revisors arbeidspapir er forskuddet oppgitt å være kr. 2 733 333,- uten at differansen er forklart. Revisjonsdokumentasjonen viser at revisor har konkludert med at *"beløpet blir stående inntil det blir lagt frem dokumentasjon av forhandlingsresultatet"*. Situasjonen var den samme i 2018 og revisor har heller ikke da dokumentert en forklaring på hvorfor gjeldsposten fortsatt står i regnskapet, for eksempel i form av kommunikasjon med bostyret.

Foretakets bokførte bankinnskudd i 2017 og 2018 var ikke tilstrekkelig til å tilbakebetale forskuddet. Revisjonsdokumentasjonen inneholder ingen informasjon som viser at revisor har vurdert om det var mulig for selskapet å tilbakebetale forskuddet eller betydningen av tilbakebetalingskravet i forhold til fortsatt drift forutsetningen. I tilsvaret har revisor gitt uttrykk for en vurdering som konkluderer med at det ikke var fare for at eventuelt krav ikke skulle kunne bli gjort opp eller at selskapet ville gå konkurs. Også her har revisor i tilsvaret forklart manglende revisjonsbevis med at det går frem av den utarbeidede revisjonsdokumentasjonen *"at selskapets styre og regnskapsfører ikke har klart å fremlegge regnskapsbevis for sin påstand om selskapets forskuddsbetalte husleie. Vi må da utarbeide revisjonsbevis som viser hvordan vi vil forholde oss til den fremlagte påstanden, her at det er forskuddsbetalt husleie. Arbeidspapirene konkluderte med at det skal tas forbehold i revisjonsberetningen. Av en eller annen grunn feilet vi her"*.

Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke har rettet nødvendige revisjonshandlinger mot gjeldsposten i samsvar med revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6, og at det foreligger pliktbrudd. Finanstilsynet mener at pliktbruddet er grovt. I vurderingen er det lagt vekt på manglende revisjonshandlinger rettet mot gjeldsposten, manglende vurdering av betydningen for selskapets økonomiske situasjon og fravær av planlagt forbehold knyttet til posten i revisjonsberetningen. Også dersom det skulle være overtredelse av dokumentasjonsplikten i revisorloven fra 1999 § 5-3 første ledd vil pliktbruddet være grovt.

#### **4.4 Revisjon av resultatregnskap**

Kontrollhandlinger rettet mot fullstendigheten av registrerte transaksjoner er et sentralt element i et revisjonsoppdrag. Kontrollhandlinger rettet mot resultatregnskapet skal gjennomføres i samsvar med ISA 315 punkt 25 bokstav b), jf. også utfyllingspunkt A 129 bokstav a), underpunkt (ii).

Til tross for at næringseiendommen er solgt i januar 2017, og revisor er kjent med dette, har revisor ført en avskrivning i 2017-regnskapet på næringseiendommen med kr. 82 900,- som en del av årsavslutningen. Det er brudd på revisors plikter uavhengig av om feilen er knyttet til arbeidet med årsavslutningen eller manglende revisjonsmessig vurdering av den foretatte avskrivningen i resultatregnskapet.

I henhold til årsregnskapet for 2016 hadde datterforetaket en egenkapital på kr 1 026 121. I sammenlikningstillene ved avleggelsen av årsregnskapet for 2017 er egenkapitalen oppgitt til kr 929 202. Endringen i egenkapitalen i 2017-regnskapet kan ikke forklares med resultatet i 2017, som var negativt med kr 57 515. Dokumentasjonen inneholder ingen omtale av, eller revisors forklaring på differansen på kr 96 919.



I tilsvaret har revisor vist til at vesentlighetsgrensen for denne revisjonen var kr 100 000 og at enkelte av de poster som Finanstilsynet tar opp er lavere enn kr 100 000. Finanstilsynets kommentar til dette er at vesentlighetsgrensen gjelder for revisjonen av et regnskap utarbeidet av revisjonsklienten. For det tilleggsarbeidet revisor har gjort som ledd i teknisk avslutning av regnskapet, gjelder det ingen vesentlighetsgrense, og det resultatregnskapet revisor har utarbeidet er feil.

Revisor har dermed ikke hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis som underbygger konklusjonen i revisjonsberetningen om at resultatregnskapet gir et rettviseende bilde av foretakets resultater for regnskapsåret i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge verken for 2017 eller 2018, jf. ISA 500 punkt 6.

#### **4.5 Fullstendighetserklæring**

Revisor har innhentet fullstendighetserklæringer fra ledelsen i henhold til ISA 580 punkt 10 og 11. Erklæringen som er oversendt til Finanstilsynet er undertegnet av daglig leder og datert 30. juni 2018.

Erklæringen er en standard erklæring hvor ledelsen, i tillegg til å bekrefte sitt ansvar for selskapets regnskaper og formuesforvaltning, blant annet bekrefter at de har gitt opplysninger om nærstående, at alle transaksjoner er registrert i regnskapsposter og reflektert i regnskapet, at selskapet har tilfredsstillende hjemler til alle eiendeler og at ledelsen har opplyst om alle forpliktelser, både aktuelle og latente.

Revisor har ikke knyttet noen kommentarer til erklæringene. Basert på den kunnskapen revisor har dokumentert om åpenbare feil i regnskapet, fremstår det som klart at revisor ikke kunne stole på riktigheten av erklæringene. ISA 580 punkt 16 -18 beskriver hvilke tiltak revisor skal sette i verk dersom det er tvil om påliteligheten av skriftlige uttalelser fra ledelsen, blant annet foreta en ny vurdering av ledelsens kompetanse, integritet og etiske verdier. Ingen av disse handlinger er utført. I tilsvaret viser revisor til at *"[u]tfordringen har vært at ledelsen ikke hadde tillit i samfunnet til å innhente manglende dokumentasjon verken hos banker eller hos andre forretningsforbindelser"*. Revisor anfører videre at dette ble avdekket i revisjonen, slik at han ikke har bygget sin revisjon på uttalelser fra ledelsen. Det er mulig at revisor ikke har bygget på denne ledelseserklæringen. I så fall fremstår revisors vilje til å bygge på andre uttalelser fra ledelsen, som han visste var uriktige, som vanskelig å forstå.

At revisor har innhentet en fullstendighetserklæring uten å knytte noen kommentarer til denne, selv om han vet at erklæringen er uriktig, underbygger at revisor ikke har hatt et bevisst forhold til de kravene som gjelder for revisjon i dette oppdraget. Det foreligger brudd på revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd jf. ISA 580 punkt 16 og 17. Pliktbruddene som følge av manglende vurderinger og revisjonshandlinger er omtalt i andre punkter i vedtaket.

#### **4.6 Attestasjoner på skattemelding**

Gjennom attestasjoner av skattemeldinger har revisor en viktig oppgave i å sikre riktig grunnlag for beregning av skatt og avgifter. Revisor har mot bedre vitende attestert på skattemeldinger som inneholder uriktige opplysninger, både i 2017 og 2018, herunder manglende grunnlag for eventuell gevinstberegning som følge av salget av næringseiendommen.

I tilsvaret har revisor forklart forholdet med at "*[r]egnskapet og ligningspapirene er utarbeidet etter den informasjonen som forelå på utarbeidelsestidspunktet. Alternativet var ikke å utarbeide noe og overlate til likningskontoret å fastsette ligningsgrunnlaget etter skjønn*". Revisors anførsel er knyttet til annet arbeid for datterselskapet, enn revisjon. Etter Finanstilsynets syn var det eneste alternativet han hadde i rollen som revisor å la være å attestere på skattemeldingen.

I tilsvaret har revisor også vist til at det ikke ville bli noen skattepliktig inntekt av salget av eiendommen. Finanstilsynet bemerker at selv om dette skulle være riktig, er det uten betydning for pliktbruddet. Revisor kan ikke attestere opplysninger han vet er feil.

Revisor har overtrådt revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, jf. Skattedirektoratets melding nr. 7/16 av 12 desember 2016 om revisors plikter ved signering på næringsoppgaven. Det fremgår av denne at revisor med sin signatur bekrefter at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og forskrift, og at revisor planlegger å avgi en revisjonsberetning med positiv konklusjon uten forhold av betydning for skatte og avgiftsmessige forhold. Pliktbruddet er grovt.

#### **4.7 Nummererte brev**

De forhold revisor avdekket i revisjonen skulle vært kommunisert til selskapets ledelse i nummerert brev, jf. revisorloven fra 1999 § 5-4. Dersom ledelsen ikke retter opp i forholdet, skal revisor vurdere å trekke seg fra oppdraget. Dette, i kombinasjon med plikter som påhviler en revisor som vurderer å påta seg oppdrag hvor revisor har fratruddt og bestemmelser om tvangsoppløsning av revisjonspliktige foretak som ikke har valgt revisor, skal hindre fortsatt virksomhet i foretak som ikke driver virksomheten i samsvar med aktuell regulering.

I tilsvaret viser revisor til at han sendte et nummerert brev til selskapet 30. juni 2016 fordi regnskapet for 2015 ikke var ferdigstilt innen lovens frist. Slik Finanstilsynet forstår tilsvaret, mener revisor at det ikke hadde noe hensikt å sende nytt nummerert brev til selskapets ledelse og at det er forklaringen på hvorfor det ikke er gjort. Dersom det var revisors vurdering, skulle han samtidig vurdert plikten til å fratrudd.

At revisor ikke har sendt nummerert brev med krav om retting av de forholdene han har vært kjent med i revisjonen av regnskapene for 2017 og 2018, er brudd på revisors plikter etter revisorloven fra 1999 § 5-4. Pliktbruddet er grovt.

### **5. Revisjon av morselskapet**

#### **5.1 Manglende vurdering av om revisjonsoppdraget skal fortsettes**

Faktum er det samme for revisjonen av morselskapet som i datterselskapet. Finanstilsynet viser derfor til punkt 4.1.

Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke gjorde fortsettelsesvurderinger for 2017 og 2018 som oppfyller lovkravene, og at forholdet er en overtredelse av revisorloven av 1999 § 5-2 annet ledd, jf. ISA 210 nr. 13.

#### **5.2 Planlegging av revisjonen**

Revisor har ikke oversendt dokumentasjon knyttet til morselskapets rutiner.

På samme grunnlag som fremkommer i punkt 4.2 legger Finanstilsynet til grunn at revisor ikke har planlagt revisjonen i samsvar med revisorloven av 1999 § 5-2 annet ledd, jf. ISA 300 punkt 2 om forståelse av virksomheten og dens omgivelser, ISA 315 punkt 3 om risikovurderinger, ISA 330 punkt 6 og 7 om håndteringen av identifiserte risikoer og ISA 320 punkt 10 om fastsettelse av vesentlighetsgrense. Finanstilsynet mener pliktbruddet er grovt.

### 5.3 Manglende revisjonsbevis for vesentlige balanseposter

#### 5.3.1 Revisjon av bokført verdi av aksjene i datterselskapet

Aksjene er en verdsettelsespost som skal revideres i henhold til ISA 540. Revisor skal blant annet vurdere ledelsens integritet, jf. ISA 540 punkt 21.

I 2017-regnskapet var bokført verdi av aksjene kr. 12 949 800,- som tilsvarer kostprisen for aksjene da disse ble ervervet i 2015. Aksjene er en vesentlig post i selskapets balanse.

Kostprisen for aksjene i datterselskapet hadde sitt utgangspunkt i antatte merverdier i eiendommen ut over bokført verdi i datterselskapets regnskap. Datterselskapet har ikke hatt inntekter fra eiendommen de siste årene og revisor visste at eiendommen var solgt i 2017. Til tross for dette, har ikke revisor vurdert eller rettet andre revisjonshandlinger mot den verdien aksjene var ført opp med i 2017-regnskapet. Situasjonen er den samme i revisjonen av årsregnskapet for 2018 der aksjene fortsatt var oppført med samme verdi.

Finanstilsynet har merket seg at revisor har notert i arbeidspapirene, både for 2017 og 2018, at det skal tas forbehold om verdien i revisjonsberetningen. Et slikt forbehold er ikke tatt inn i noen av de to revisjonsberetningene. Revisors kommentar til dette i tilsvaret er: "*Av en eller annen grunn feilet vi her.*" Finanstilsynet har ikke vurdert om et forbehold hadde vært tilstrekkelig, dersom det var tatt inn et slikt, eller om usikkerheten er så stor at revisor måtte ha gi uttrykk for at han ikke kunne uttale seg om regnskapet, jf. ISA 705 punkt 9. Revisjonsdokumentasjonen viser ingen vurdering av dette spørsmålet. I og med at det heller ikke var tatt forbehold, er spørsmålet uten betydning.

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for den bokførte verdien av aksjeposten i 2017 og 2018-regnskapene. Forholdet er brudd på revisors plikter etter revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd og ISA 500 punkt 6. Pliktbruddet er grovt.

Uten at det har betydning for Finanstilsynets vurdering av revisjonen for årsregnskapene 2017 og 2018, ble aksjene nedskrevet med MNOK 12,9 til kr. 0,- i morselskapets årsregnskap for 2019.

#### 5.3.2 Revisjon av bankinnskudd, kontanter og lignende

I 2017-regnskapet var selskapets bankinnskudd, kontanter og lignende bokført til kr. 41 493,-. Beløpet var det samme i 2018-regnskapet.

Revisor har ikke rettet noen revisjonshandlinger mot denne posten for å forsikre seg om at den er korrekt. I tilsvaret har revisor, som et svar på hvorfor det ikke er innhentet revisjonsbevis, vist til at vesentlighetsgrensen for denne revisjonen er kr. 200 000. Finanstilsynet forstår anførselen slik at revisor mener at det ikke var behov for å rette revisjonshandlinger mot denne posten. Det fremkommer imidlertid ikke av dokumentasjonen at revisor har hatt et aktivt forhold til den fastsatte vesentlighetsgrensen. Uansett harmonerer anførselen dårlig med revisors konklusjon om at "[d]et

tas forbehold i revisjonsberetningen om manglende dokumentasjon samt om eventuelle konsekvenser". At revisor har planlagt å ta forbehold tilsier at revisor har ansett bankinnskudd som en post av vesentlig betydning for brukerne av det reviderte regnskapet.

Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke har revidert selskapets bankinnskudd i samsvar med revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6 og at det er et pliktbrudd.

### 5.3.3 Revisjon av lån (hovedstol og rentekostnad)

Foretaket tok opp et lån på 1 450 000,- euro i forbindelse med ervervet av aksjene i det som da ble datterselskapet. Revisjonsdokumentasjonen inkluderer låneavtalen fra 2015. I henhold til avtalen skulle rentene på lånet betales årlig med beløpet 87 000,- euro (tilsvarende om lag 6% p.a.). Hovedstolen skulle nedbetales med 29 like store avdrag fra og med 15. januar 2018.

Resultatregnskapet viser ingen rentekostnader verken for 2017 eller 2018. I 2018 skulle foretaket ha betalt første avdrag. Revisjonsdokumentasjonen gir ingen forklaring på hvorfor selskapet ikke har regnskapsført rentekostnader og heller ikke betalt avdrag. Her mangler revisjonsbevis.

Lånet er ikke valutasikret og lånet skal derfor bokføres basert på valutakurs per 31/12 i årsregnskapet. I 2016-regnskapet ble lånegjelden bokført i norske kroner med kr. 13 175 351,-, som stemmer med offisiell valutakurs per 31.12.2016. Lånet ble imidlertid bokført med samme beløp også i 2017 og i 2018. Hadde korrekt kurs vært benyttet skulle lånegjelden i vært oppført med kr. 14 268 000 i 2017-regnskapet og med kr. 14 425 000,- i 2018-regnskapet. Differansen som følge av kursendringene skulle vært resultatført, se punkt 5.4.

I note til regnskapene er lånet benevnt som "*gjeld til kredittinstitusjoner*". Basert på informasjon i revisjonsdokumentasjonen var lånet ytt fra långiver hjemmehørende i De forente arabiske emirater. Revisjonsdokumentasjonen inneholder ingen opplysninger som viser at revisor har vurdert långiver, herunder om det faktisk er en kredittinstitusjon. Fordi det fremstår som noe uvanlig at en långiver i Emiratene yter lån til et selskap i Norge for å kjøpe en fast eiendom, måtte revisor ha vurdert blant annet om det kan foreligge nærståendeproblematikk og ikke minst risikoen for misligheter m.m. Uansett har revisor en plikt til å vurdere låneforholdet etter hvitvaskingsloven. Fordi det kunne tenkes at dokumentasjon som skal foreligge etter hvitvaskingsloven, i hvert fall et stykke på vei kunne avhjelpe manglende dokumentasjon etter revisorloven, ble revisor oppfordret til å fremlegge dokumentasjon som viser hvordan datterselskapet var risikoklassifisert og grunnlaget for denne, sammen med kopi av nødvendige kundetiltak. Slik dokumentasjon er ikke mottatt.

I tilsvaret har revisor forklart om lånet at aksjonæren i begynnelsen av 2017 inngikk en avtale med opprinnelig innlåner om å overta lånet personlig, mot at han ble skyldig innlåner tilsvarende beløp. At aksjonæren er ny långiver, fremgår verken av arbeidspapirer eller regnskapet for 2017 og heller ikke i 2018, og kopi av avtalen ligger ikke i revisjonsdokumentasjonen. I tilsvaret skriver revisor også at: "*I og med at selskapet manglet dokumentasjon, ble gjelden stående urørt*". Både det at gjeldsposten var oppført med samme beløp og at lånet var overtatt av en nærstående, er forhold som tilsier et forsterket behov for å rette revisjonshandlinger mot posten for å sikre tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

Revisor har ikke tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for gjeldsposten og for fravær av rente- og avdragsbetaling. Forholdet er brudd på tidligere revisorlov § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500. Pliktbruddet er grovt.

#### **5.4 Revisjon av resultatregnskapet**

Kontrollhandlinger rettet mot resultatregnskapet skal gjennomføres i samsvar med ISA 315 punkt 25 bokstav b), jf. også utfyllingspunkt A 129 bokstav a) underpunkt (ii).

Manglende revisjonen av lånet, jf. foregående punkt 5.3.3, påvirker også revisjonen av resultatregnskapet. Revisjonsdokumentasjonen skulle ha vist at revisor hadde undersøkt om det var riktig at selskapet ikke hadde bokført renter og avdrag og heller ikke kursdifferansen knyttet til bokført verdi av lånet.

I 2017 ble det bokført kostnader på kr 20 000 i datterselskapets regnskap. Av arbeidspapirene til revisor fremgår at dette er revisjonshonorar, men i note til regnskapet er revisjonshonoraret satt til null. Det er revisor som har utarbeidet noten. I tilsvaret gir revisor uttrykk for at noten er feil.

Revisor har ikke hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis som underbygger konklusjonen i revisjonsberetningen om at resultatregnskapet gir et rettvise bilde av foretakets resultater for regnskapsåret i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge verken for 2017 eller 2018, jf. ISA 500 punkt 6.

#### **5.5 Revisors vurdering av ledelsens handleplikt etter aksjeloven § 3-5 og forutsetningen om fortsatt drift**

Regnskapet for 2015 viste underskudd og at egenkapitalen var negativ med kr. 1 348 347. Ifølge styrets beretning skyldtes dette store finanskostnader, hvorav kr. 801 984,- var renter og kr. 942 140,- var urealisert valutatap. Revisjonsberetningen inneholdt en presisering knyttet til tapt egenkapital.

Også etterfølgende regnskaper for årene 2016 - 2018 viser negativ egenkapital med henholdsvis kr. 1 465 855,- kr. 1 485 855,- og kr. 1 470 855,-. Revisjonsberetningene inneholdt ingen presisering knyttet til tapt egenkapital for disse regnskapsårene.

Den negative egenkapitalen og selskapets likviditetssituasjon tilsier at revisor måtte vurdere ledelsens handleplikt etter aksjeloven og fortsatt drift forutsetningen. I tilsvaret har revisor vist til at den langsiktige gjelden var overtatt av aksjonæren tidlig i 2017 og at lånet eventuelt kunne konverteres til egenkapital.

Dersom det legges til grunn at revisors konklusjon knyttet til styrets handleplikt etter aksjeloven og fortsatt drift-forutsetningen bygget på ovennevnte, foreligger det brudd på revisorloven fra 1999 § 5-3 første ledd om dokumentasjon. At revisor har oppmerksomhet rettet mot disse pliktene, er av stor betydning for tilliten til revisors rolle som allmennhetens tillitsperson. At etterlevelsen skal kunne kontrolleres av Finanstilsynet og andre er sentralt. Manglende dokumentasjon av revisors vurderinger og konklusjoner er derfor et grovt pliktbrudd i denne saken.

## 5.6 Fullstendighetserklæring

Situasjonen er den samme i morselskapet som i datterselskapet. Finanstilsynet viser derfor til omtalen i punkt 4.5, når det gjelder revisors manglende vurdering av ledelsens fullstendighetserklæring.

Det foreligger brudd på revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd jf. ISA 580 punkt 16 og 17 også i dette oppdraget.

## 5.7 Bekreftelsen knyttet til den revidertes bokføring

Situasjonen er den samme i morselskapet som i datterselskapet. Finanstilsynet viser derfor til omtalen i punkt 3.2, når det gjelder denne delen av revisjonsberetningen, jf. revisorloven fra 1999 § 5-6 fjerde ledd, nr. 3.

Revisor var klar over at selskapet ikke oppfylte pliktene i bokføringsloven. Til tross for dette har han i revisjonsberetningen for 2017 bekreftet at dette var i orden. Forholdet er brudd på revisorloven fra 1999 § 5-2 annet ledd, jf. § 5-6 fjerde ledd, nr. 3. Pliktbruddet er grovt. Situasjonen var den samme i 2018 og pliktbruddet er grovt også for dette året.

## 5.8 Attestasjoner på skattemelding

Gjennom attestasjoner på skattemeldinger har revisor en viktig oppgave i å sikre riktig grunnlag for beregning av skatt og avgifter. Revisor har mot bedre vitende attestert på skattemeldinger som inneholder uriktige opplysninger, både i 2017 og 2018. Pliktbruddet er grovt, se også punkt 4.6.

## 5.9 Manglende nummererte brev

De feil og mangler i regnskap og formuesforvaltning revisor kjente til skulle vært kommunisert til selskapets ledelse i nummerert brev, jf. revisorloven fra 1999 § 5-4. Det vises til omtalen av formålet med nummererte brev i punkt 3.7. At revisor ikke har sendt nummerert brev med krav om retting av de forholdene han har vært kjent med, er brudd på revisors plikter etter revisorloven fra 1999 § 5-4. Pliktbruddet er grovt se også punkt 4.7.

## 6. Tilbakekall av revisjonsberetningene og avgivelse av nye

I oktober 2019 fikk morselskapet og datterselskapet nytt styre, med bostyrer for eiers konkursbo som styreleder. Det ble igangsatt undersøkelser knyttet til selskapenes regnskaper. Finanstilsynet legger til grunn at det var disse undersøkelsene som gjorde at revisor 17. februar 2020 trakk tilbake sine revisjonsberetninger og erstattet dem med nye. Dette gjaldt både for 2017 og 2018-regnskapene, i morselskapet og i datterselskapet. I alle de fire nye revisjonsberetningene har revisor konkludert med at ledelsen ikke har oppfylt sin plikt knyttet til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

I tilsvaret har revisor anført at det forhold at han tilbakekalte i de opprinnelige revisjonsberetningene, må tillegges vekt i Finanstilsynets vurdering. Etter Finanstilsynets syn avhjelper ikke tilbakekall av revisjonsberetningene pliktbruddene knyttet til opprinnelig avgitte revisjonsberetningene. Tvert imot underbygger de nye revisjonsberetningene Finanstilsynets oppfatning om at revisors opprinnelige revisjonsberetninger aldri skulle vært avgitt. Dessuten fremstår revisors utarbeidelse av nye revisjonsberetninger å skyldes feil det nye styret påpekte i tidligere års regnskaper.

Uten at det er av betydning for grunnlaget for vedtaket, viser Finanstilsynet til at revisors nye beretninger i beste fall er uklare. De er en sammenblanding av såkalt "negativ beretning" og "avvikende beretning". Når revisors konklusjon er at regnskapet *"ikke gir et rettviseende bilde i av selskapets finansielle stilling per [2017/2018] og av dets resultater for regnskapsåret..."* har det ingen mening å ta inn forbehold i revisjonsberetningen, slik det ut fra revisjonsberetningen kan se ut som om revisor har gjort. Forbehold, presisering eller andre merknader tas inn i revisjonsberetninger der revisor konkluderer med at regnskapet i det vesentligste gir et rettviseende bilde. I revisjonsberetninger med negativ konklusjon eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet skal revisor begrunne konklusjonen. Også uttalelsen i revisjonsberetningen om at det etter revisors oppfatning *"er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig for som grunnlag for konklusjonen"* fremstår som lite naturlig. Fordi det ikke er av betydning for vedtaket har ikke Finanstilsynet etterspurt revisors eventuelle dokumentasjon som viser vurderingene som ligger til grunn for utformingen av de nye revisjonsberetningene.

## **7. Finanstilsynets vurdering av om vilkårene for vedtak om tilbakekall er oppfylt**

Finanstilsynet viser til punkt 2 som inneholder en nærmere omtalen av hjemmelen for tilbakekall av godkjenningen som revisor i revisorloven § 14-1 første ledd, bokstav a.

### **7.1 Vilkåret om overtredelse av revisors plikter**

For at vedtak om tilbakekall skal kunne fattes må revisor ha overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav.

Punktene 3 - 5 inneholder en nærmere beskrivelse av hvilke plikter Finanstilsynet mener at er overtrådt og hvorfor.

### **7.2 Vilkåret om grov overtredelse**

Vilkåret er utformet slik at det er oppfylt dersom en overtredelse er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

#### 7.2.1 De enkelte pliktbruddene

I tillegg til å beskrive hvilke plikter Finanstilsynet mener at er overtrådt og hvorfor, har Finanstilsynet for hvert enkelt pliktbrudd, konkludert med om det er grovt. De pliktbruddene Finanstilsynet mener er grove hver for seg er følgende:

- Uriktig uttalelse om årsregnskapet i revisjonsberetningen for datterselskapet, se punkt 3.1
- Uriktig bekreftelse knyttet til ledelsens oppfyllelse av plikten til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, se punkt 3.2 for datterselskapet og punkt 5.7 for morselskapet
- Manglende vurdering av om revisjonsoppdragene skal videreføres i 2018, se punkt 4.1 for datterselskapet og punkt 5.1 for morselskapet
- Manglende planlegging av revisjonen, se punkt 4.2 i datterselskapet og punkt 5.2 i morselskapet
- Manglende revisjonsbevis for vesentlige balanseposter i datterselskapet, hver for seg og uansett samlet sett, eventuelt manglende dokumentasjon, se punkt 4.3 for datterselskapet og punkt 5.3 for morselskapet

- Manglende vurdering av ledelsens handleplikt etter aksjeloven og vurdering av fortsatt driftforutsetningen i morselskapet, se punkt 5.5
- Attestasjoner på skattemelding, se punkt 4.6 for datterselskapet og punkt 5.8 for morselskapet
- Manglende nummererte brev til ledelsen, se punkt 4.7 i datterselskapet og punkt 5.9 i morselskapet

### 7.2.2 Pliktbrudd som ikke er ansett som grove hver for seg

I tillegg til ovennevnte, mener Finanstilsynet det foreligger følgende pliktbrudd, men som ikke hver for seg er ansett som grove:

- Manglende vurdering av om revisjonsoppdragene skal videreføres i 2017, eventuelt manglende dokumentasjon, se punkt 4.1 og punkt 5.1 for morselskapet
- Manglende revisjonsbevis knyttet til resultatregnskapene, se punkt 4.4 for datterselskapet og punkt 5.4 for morselskapet. Fordi manglende revisjonsbevis for de omtalte resultatpostene henger så tett sammen med de grove pliktbruddene knyttet til bokføring revisor selv har utført og uriktige balanseførte verdier, har ikke Finanstilsynet sett det som naturlig å konkludere med at manglende revisjonsbevis for resultatpostene er grove
- Manglende håndtering av fullstendighetserklæringene som revisor vet at er uriktig, se punkt 4.5 i datterselskapet og punkt 5.6 i morselskapet

### 7.2.3 Flere overtredelser som til sammen er grove

Selv om enkelte av pliktbruddene som beskrevet i punktene 3-5 ikke skulle være grove, er antallet avdekkede pliktbrudd og alvorligheten i disse slik at overtredelsene uansett til sammen er grove.

### 7.2.4 Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener at vilkåret om at det foreligger en grov overtredelse eller at flere overtredelser til sammen er grove, er oppfylt.

## **7.3 Uskikkethetsvurderingen**

Vilkår for tilbakekall at overtredelsene medfører at revisoren må anses "uskikket" til å være godkjent revisor. Grunnlaget for vurderingen vil være det samlede bildet av de overtredelsene som hver for seg eller samlet gjør pliktbruddene grove.

Følgende er inntatt i merknadene til bestemmelsen i NOU 2017:15, side 269:

*"Grunnvilkåret om at revisor skal anses uskikket, understreker at tilbakekall av godkjenningen er et preventivt tiltak for å hindre uønsket yrkesutøvelse. Vurderingen knyttes til om revisoren, ut fra de lovbrudd som er konstatert eller den utviste adferden, vil være skikket til å være statsautorisert revisor. Det skal legges vekt på om grunnlaget for tilbakekallet viser at revisoren ikke vil ha evne eller vilje til å ivareta sine oppgaver som revisor, og om grunnlaget for tilbakekallet gjør at den nødvendige tilliten til revisoren ikke lenger er tilstede. Det forhold at revisor eller revisjonsselskap i ettertid har iverksatt tiltak som innebærer en oppretting av de feil og mangler som er avdekket, eller har en plan for slike tiltak, er ikke tilstrekkelig for å kunne legge til grunn at personen eller selskapet ikke lenger er uskikket. I vurderingen kan også tilliten til revisjonsinstituttet og revisjonsbransjen, herunder revisors rolle som allmennhetens tillitsperson, vektlegges. Fravær av kritikk fra revisjonskunder, offentlige myndigheter eller andre er ikke av betydning. Revisors*



*subjektive forhold vil være en del av uskikethetsvurderingen. Slikt forhold vil også kunne tas hensyn til i vurderingen av om vedtak skal fattes."*

Revisor har avgitt uriktig revisjonsberetning for datterselskapet i konsernet, både for regnskapsåret 2017 og 2018, ved å bekrefte at årsregnskapet gir et rettviseende bilde til tross for at revisor var klar over at den balanseførte eiendommen var solgt. I tillegg mangler revisor tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for andre vesentlige poster i regnskapet. Revisor har heller ikke rettet nødvendige revisjonshandlinger mot resultatregnskapet, og har blant annet selv bokført nedskrivning av den eiendommen han visste var solgt. I de samme revisjonsberetningene har revisor bekreftet at regnskapene er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, noe revisor visste at ikke var korrekt. Basert på revisors kommentarer i tilsvaret til hvilke konklusjoner han trakk underveis i oppdragsutførelsen og hva som var grunnlaget for disse, mener Finanstilsynet at datterselskapets 2017 og 2018-regnskap i realiteten er tilnærmet urevidert.

Revisor har avgitt revisjonsberetninger også for morselskapet i konsernet. Revisjonsberetningene for regnskapsåret 2017 og 2018 er ikke understøttet av tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Blant annet mangler det revisjonsbevis for den bokførte verdien av aksjene i datterselskapet. I tillegg til at aksjene var en vesentlig post i morselskapets balanse, var situasjonen at datterselskapet hadde solgt eiendommen uten at vederlaget var innbetalt til datterselskapet. Betydningen av dette for verdien av aksjene skulle vært vurdert av revisor. Heller ikke revisjonshandlinger rettet mot resultatregnskapet er gjennomført i samsvar med revisorloven. Revisors bekreftelse på at regnskapene er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter er uriktig, også i revisjonsberetningene som er avgitt for morselskapets regnskap disse to årene. På samme måte som for datterselskapet, mener Finanstilsynet at heller ikke morselskapets regnskap for 2017 og 2018 i realiteten er revidert, basert på revisors kommentarer i tilsvaret.

Revisor var kjent med at ledelsen i morselskapet og datterselskapet ikke oppfylte sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, og revisors bekreftelse på at denne plikten er oppfylt er dermed uriktig. Dette gjelder revisjonsberetningene for morselskapet og datterselskapet, både for 2017 og 2018-regnskapet. Revisor har også attestert på likningspapirene for de to selskapene de to årene til tross for at han visste disse at disse ikke var riktige.

Som en kommentar til Finanstilsynets konklusjon om at det mangler tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, har revisor flere steder anført følgende: *"Selskapet har fremsatt en regnskapspåstand om [...]. Påstanden er ikke dokumentert. Det er ikke manglende revisjonsbevis i min revisjon"*. Anførselen er uforståelig og skaper usikkerhet om revisor forstår hva revisjonsbevis er.

Uansett har revisor tilsidesatt bestemmelser som er grunnleggende og sentrale, både for kvaliteten i revisjonen og yrkesutøvelsen for øvrig. Finanstilsynet mener at revisor ikke har tatt inn over seg formålet med revisjon og hvilken betydning revisjonsberetningen har for revisors rolle som allmennhetens tillitsperson. Etter Finanstilsynets syn kommer dette til uttrykk i tilsvaret, der revisor mener at eventuelle feil i revisjonen og revisjonsberetningene må ses i sammenheng med selskapenes "interessegrupper, risikoeksponering og kompleksitet". Dette er ikke riktig. Formålet med revisjon og nødvendigheten av å kunne stole på revisjonsberetningen er det samme, uavhengig

av revisjonsklienten. At en revisjon i samsvar med revisorloven vil variere med størrelsen av eller kompleksiteten i den revidertes virksomhet, er et annet forhold.

Også revisors oppfatning av at det skulle være av betydning om noen har lidt tap, er uriktig. Derimot vil alvorligheten i saken forsterkes dersom noen er påført tap. Finanstilsynet har ikke vurdert om noen har lidt tap, men datterselskapets årsregnskap for 2019 viser en skatteforpliktelse på kr 1 479 265, negativ egenkapital og ingen gjenværende aktiva. Det kan derfor ikke utelukkes at datterselskapet hadde en skatteforpliktelse 2017 og/eller 2018, som kunne vært dekket av salget av eiendommen.

At revisor ikke har forstått viktigheten av innholdet av revisjonsberetningen, underbygges av at de forbeholdene han hadde tenkt å ta inn, ikke ble tatt inn. Revisor vurderte heller ikke om forbehold var tilstrekkelig eller om det måtte avgis revisjonsberetning der revisors konklusjon var at han ikke kan uttale seg om regnskapet. Også det at revisor i revisjonsberetningene uriktig bekreftet at regnskapene var utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter støtter opp under manglende forståelse av betydningen av revisjonsberetningen. At revisor, etter at nytt styre har påpekt feilene i de tidligere reviderte regnskapene, tilbakekaller de uriktige revisjonsberetningene og avgir nye, endrer ikke denne vurderingen.

Revisors arbeid har i hovedsak vært rettet mot å utarbeide selskapenes regnskaper. Selv om revisors manglende uavhengighet ikke inngår som grunnlag for vedtaket, har revisor anført at han ikke har utført arbeid for revisjonsklienten i strid med revisorlovens uavhengighetsregler. Revisor synes ikke å ha sett eller forstått sammenhengen mellom dette arbeidet og manglende revisjonshandlinger. For øvrig bemerker Finanstilsynet at revisor, også i sitt regnskapsarbeid for selskapene, har sviktet ved å gjøre posteringer han vet er uriktig. Det forhold at det ikke er gjort noen undersøkelser rettet mot morselskapets låneopptak i Emiratene for å utelukke økonomisk kriminalitet er en rollesvikt både i revisjonsoppdraget og i regnskapsarbeidet.

Etter Finanstilsynets syn henger også revisors mangelfulle vurderinger av om oppdraget kunne og burde videreføres som revisjonsoppdrag sammen med at revisor har ansett bokføringen som det sentrale. Dette synet underbygges av den utfyllende forklaringen advokaten har gitt i tilsvaret knyttet til hvorfor revisjonsoppdragene ble videreført. Det fremkommer der at revisor oppfattet situasjonen slik at selskapene ville gått konkurs eller bli tvangsoppløst *"dersom det ikke ble ryddet opp i regnskapet og avlagt et formelt årsregnskap i samsvar med aksjeloven. Hans tanke var derfor at det som en nødløsning ble avgitt "midlertidige" revisjonsberetninger med forbehold, hvor intensjonen var et senere tidspunkt å rette regnskapene og avgi en riktig revisjonsberetning slik det også ble gjort, --"*.

I tillegg til å underbygge at revisor har bidratt til regnskapsfremleggelsen, har ikke revisor forstått at revisors rolle som allmennhetens tillitsperson ikke åpner for tilsidesettelse av revisorlovens krav av hensyn til et revisjonspliktige foretak. Dette gjelder uansett størrelse og uansett konsekvens for foretaket, herunder risikoen for forsinkelsesgebyr, konkurs eller tvangsoppløsning.

Anmodningen fra revisors advokat om å iverksette et utvidet tilsyn, er begrunnet i *"at det i dette tilfelle gjorde seg gjeldende spesielle omstendigheter som førte til feilvurderinger som [revisor] ikke overskuet på revisjonstidspunktet"*. Etter Finanstilsynets syn er ikke den situasjonen revisor sto overfor nødvendigvis spesiell. Det ligger i revisorrollen, og er heller ikke uvanlig, at revisor må

stille krav til den reviderte og håndtere aktuelle utfordringer i samsvar med revisorloven og revisjonsstandardene, herunder si fra seg oppdraget. Selv om faktum og problemstillinger vil variere fra sak til sak, så må revisors holdning til revisorrollen være den samme. I denne saken har revisors tilnærming til revisjonsoppdraget for de aktuelle årene, vært grunnleggende feil. Det samme gjelder måten han løste de utfordringene han sto overfor.

At revisor ikke har nødvendig forståelse for revisors rolle og hva som forventes, underbygges også av andre anførsler i tilsvaret. Advokaten anfører blant annet at *"små revisjonsselskaper erfaringsmessig har en tendens til å strekke seg langt for å imøtekomme kundenes behov"*. Overtredelser av revisorloven er uansett et pliktbrudd. At også andre revisorer tilbyr tjenester i strid med revisorlovens uavhengighetsbestemmelser, er uten betydning for skikkethetsvurderingen.

Advokaten har videre vist til at en utvidet kontroll *"vil klart tilfredsstillende de rettssikkerhetskrav som må gjelde i saker om tilbakekall"*. Finanstilsynet legger til grunn at rettssikkerhetskravet er vurdert av lovgiver, og viser til at loven åpner for at ett grovt pliktbrudd er tilstrekkelig dersom det gjør at revisor må anses som uskikket.

Det er de avdekkede pliktbruddene som skal danne utgangspunktet for Finanstilsynets vurdering av revisors evne eller vilje til å ivareta sine oppgaver som revisor, og det er disse pliktbruddene som gjør at den nødvendige tilliten til revisoren ikke lenger er til stede.

Basert på de momentene som er trukket frem i dette punktet, mener Finanstilsynet at revisor må anses som uskikket til å være revisor, slik dette vilkåret i revisorloven er å forstå.

#### **7.4 Finanstilsynets skjønn**

Som det fremkommer foran, er vilkårene for å tilbakekalle godkjenningen som revisor til stede. Finanstilsynet *kan* derfor fatte et slikt vedtak. Om det *skal* fattes vedtak ligger innenfor forvaltningens frie skjønn. Det er likevel slik at Finanstilsynet ikke kan ta utenforliggende hensyn, treffe vilkårlige, uforholdsmessige eller sterkt urimelige avgjørelser, eller drive usaklig forskjellsbehandling.

Finanstilsynet er innforstått med at et vedtak om tilbakekall er svært inngripende for den vedtaket retter seg mot. Som det fremkommer i sitatet fra lovutvalgets utredning, tatt inn i punkt 7.3, kan det tas hensyn til revisors subjektive forhold også i vurderingen av om vedtak skal fattes. Finanstilsynet har ikke funnet at det foreligger subjektive forhold, og slike forhold er heller ikke påberopt fra revisor.

Offentlig godkjenning og tilsyn med revisorer skal støtte opp under allmennhetens tillit til revisorer og revisjonsinstituttet, og sikre at brukerne av revisjonstjenester kan ha tillit til at godkjente revisorer til enhver tid etterlever revisorloven. Dette gjelder både de konkrete revisjonshandlingene og bestemmelser som skal sikre revisors uavhengighet og objektivitet, herunder at revisors inntar en profesjonell skeptisk holdning i sine vurderinger. I vurderingen av om vedtak skal fattes, må det derfor skje en avveining av hensynet til revisor opp mot de samfunnsmessige hensyn revisjonsinstituttet skal ivareta. For å sikre de samfunnsmessige hensynene er det nødvendig å hindre at revisorer som ikke av eget tiltak sørger for at revisjonsvirksomheten 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 allmennhetens tillit til revisorer og revisjonsforetak. Det vil være negativt om revisorer og revisjonsselskap som grovt har overtrådt bestemmelser som er

grunnleggende og sentrale for kvaliteten i revisjonen og yrkesutøvelsen for øvrig, fortsatt skal inneha offentlig godkjenning. I en slik avveining har Finanstilsynet funnet at et vedtak om tilbakekall av godkjenningen som revisor ikke er uforholdsmessig i denne saken.

Etter Finanstilsynets syn har revisor utvist en så grunnleggende svikt i rollen som revisor, herunder avgitt bekreftelser og foretatt posteringen som han visste var uriktig, at det ikke vil være sterkt urimelig å fatte vedtak om tilbakekall, selv om tilsynet bare har dekket revisjonen av dette konsernet. Finanstilsynet viser til at dette har skjedd for to regnskapsår og i begge selskapene.

Finanstilsynet mener at vedtak om tilbakekall skal fattes i denne saken.

## 8. Vedtak

Finanstilsynet har fattet følgende vedtak:

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

Vedtaket settes i kraft [redacted] 2022.

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 Hole  
seksjonssjef

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

Kopi til:

[redacted]