



HLO REVISJON & RÅDGIVNING AS
Kirkegata 10
3211 SANDEFJORD

VÅR REFERANSE
23/17005

DERES REFERANSE

DATO
06.05.2024

Tilsynsrapport

1. Innledning

Det vises til Finanstilsynets anmodning om redegjørelse av 27. desember 2023, den innsendte dokumentasjon mottatt av Finanstilsynet 19. januar 2024, møte på teams den 19. mars 2024, den foreløpige tilsynsrapport av 5. april 2024 og selskapets tilsvarende av 26. april 2024.

Med bakgrunn i medieomtale av revisjonsoppdrag som HLO Revisjon & Rådgivning AS ("Revisjonsselskapet") hadde påtatt seg for et morselskap og et datterselskap (heretter omtalt som henholdsvis "Morselskapet" og "Datterselskapet" eller samlet som "revisjonsklientene"), besluttet Finanstilsynet å innhente redegjørelse og dokumentasjon for aksept av oppdragene, herunder dokumentasjon utarbeidet som ledd i plikter etter hvitvaskingsloven.

2. Bakgrunn

Revisjonsklientene representert ved sin regnskapsfører kontaktet den 1. november 2023 revisjonsselskapet med forespørsel om å påta seg oppdraget som selskapenes revisor. Bakgrunnen for henvendelsen var at tidligere revisor hadde varslet fratreden den 25. september 2023 i nummerert brev til revisjonsklientene. Revisjonsselskapet var allerede valgt revisor og hadde avgitt revisjonsberetning for regnskapsåret 2022 for et tilknyttet selskap som har samme styreleder og samme regnskapsfører som de aktuelle nye revisjonsklientene.

Revisjonsselskapet har tidligere utpekt en oppdragsansvarlig revisor for det tilknyttede selskapet der revisjonsselskapet allerede er valgt revisor. Revisjonsselskapet utpekte den samme revisor til også å vurdere aksept av de nye revisjonsklientene.

3. Om revisors aksept av revisjonsklientene

3.1 Forhold påpekt og kommunisert av tidligere revisor

Med henvisning til revisorloven § 9-2, første ledd sender revisjonsselskapet henvendelse til tidligere revisor den 1. november 2023 med forespørsel om det foreligger forhold som tilsier at de ikke bør påta seg oppdragene. Tidligere revisor svarer fredag 3. november 2023 med henvisning til sine revisjonsberetninger for 2022 med forbehold og vedlegger flere nummererte brev utstedt til revisjonsklientene. Fra tidligere revisors nummererte brev til revisjonsklientene fremgår flere forhold som grunnlaget for den varslede fratreden.

For Morselskapet lister tidligere revisor opp:

- *Usikkerhet / overvurdering av aksjer i et tilknyttet selskap.*

- *Overvurderte konserninterne fordringer og finansinntekter i forbindelse med konserninterne aksjetransaksjoner.*
- *Usikkerhet / potensiell overvurdering langsiktige fordringer.*
- *Ugyldighet av bokført finansinntekt.*
- *Dersom overvurdering jfr ovenfor, - Reell negativ EK.*
- *For sent levert regnskap.*

For Datterselskapet lister tidligere revisor opp:

- *Svakheter i grunnlagsdokumentasjon og bilag.*
- *Fradrag for inngående mva.*
- *Mangelfull innberetning fri bil.*
- *Salg av aksjer til morselskap gjennomført u/kontinuitet. Skaper betydelige finansinntekter og mellomværende da kjøper/mor ikke har gjort opp for kjøpet.*
- *Usikkerhet konsernmellomværende.*
- *Potensielt overvurderte eiendeler/manglende nedskrivning av eiendeler medfører overvurdert EK og tilsvarende uriktig bilde av mulighet for utdeling av konsernbidrag.*
- *Ikke tilstrekkelig innestående på skattetrekkkonto.*
- *For sent levert regnskap.*

Det opplyses også å være telefonsamtaler mellom tidligere revisor og revisjonsselskapet. Tidligere revisor fraråder ny revisor å påta seg oppdraget, med mindre de rapporterte forholdene blir rettet.

3.2. Revisors akseptvurdering

Den utpekte oppdragsansvarlige revisor konsulterer daglig leder i revisjonsselskapet vedrørende akseptvurderingen. Daglig leder er også revisjonsselskapets hvitvaskingsansvarlige. Det er enighet om at forholdene som tidligere revisor har rapportert må vurderes nærmere. Det innkalles til møte på teams med revisjonsklientens styreleder og regnskapsfører 8. november 2023.

I møtet fremlegger revisor de forhold som er rapportert til styret av tidligere revisor. Flere av forholdene påpekt av tidligere revisor knytter seg til en konsernintern transaksjon bokført i 2022. Det er opplyst at revisor krever at denne må reverseres mot egenkapitalen i 2023 som en forutsetning for sin aksept. Slik reversering aksepteres muntlig i møte av styreleder, og regnskapsfører får oppdraget med å bokføre dette senere. Det er også enighet om at regnskapsavleggelsen for 2023 skal skje innen lovens frist. Det er ikke opplyst om øvrige forhold som er påpekt av tidligere revisor blir diskutert i møtet. Fokus er reversering av den konserninterne transaksjon og den påvirkning dette vil ha på egenkapital for de to revisjonsklientene.

Revisor slutfører senere samme dag sin akseptvurdering og det inngås en felles engasjementsavtale for de to revisjonsklientene. Engasjementsavtalen signeres av revisor og revisjonsklientens styreleder den 8. november 2023. Revisjonsselskapet registreres som selskapenes revisor i Foretaksregisteret den 20. november 2023.

Ved aksept den 8. november 2023 foreligger det ikke skriftlig plan om retting av forholdene fra revisjonsklientene. Revisor har ikke tatt skriftlig forbehold i sitt engasjementsbrev og det er ikke fremlagt skriftlig kommunikasjon til revisjonsklienten om de eventuelle forbehold som revisor har tatt for sin aksept.

Blant de ytterligere handlinger som revisor utfører som grunnlag for sin akseptvurdering:

- Gjennomgang av standard firmarapport fra Dun & Bradstreet
- Legitimasjonskontroll styrets leder

- Innhenter firmaattest for revisjonsklientene
- Innhenter årsregnskap for 2022 for revisjonsklientene

De ytterligere handlinger som revisor finner grunn til å gjennomføre blir senere dokumentert i revisjonsselskapets sjekklister for aksept av nye kunder i begynnelsen av desember 2023.

Revisjonsselskapets har en standard sjekklister til bruk i den innledende vurdering (fase 1) ved aksept av de nye revisjonsklienter. Basert på innhentet informasjon kommenterer revisor enkelte punkter i sjekklisten:

- *Punkt 1.1 Uttalelse fra tidligere revisor - Flere kommentarer fra tidligere revisor som er fulgt opp med kunde. Forholdet vedr. den konserninterne transaksjonen løses ved at den reverseres i 2023 regnskapet. Verdsettelse av balansepostene vil følges nøye opp gjennom årsoppgjørrevisjonen. Fortsatt drift må følges opp tidlig på nyåret.*
- *Punkt 1.3.2 Tidligere lovbrudd som må følges opp - Manglende bruk av skattetrekkkonto, samt behov for tilførsel av EK etter reversering av den konserninterne transaksjonen*
- *Punkt 2.3 Andre forhold - styreleder har vært i medias søkelys, og har hatt ikke en veldig sterk regnskapsmessig forståelse, som gjør at han er avhengig av at regnskapsfører (i første instans) og revisor (i andre instans) stopper evt. transaksjoner som er ulovlige / i overkant kreative.*

I revisjonsselskapets andre standard sjekklister for vurdering av aksept av kunder (fase 2) dokumenterer revisor sine vurderinger. Revisor svarer "JA" på følgende spørsmål i sjekklisten:

- *Punkt 2.3.1 ➤Manglende bruk av skattetrekkkonto - JA*
- *Punkt 2.3.3 ➤Foreligger det manglende ivaretagelse av handlingsplikten etter aksjeloven i tilfelle svak egenkapital - JA*
- *Punkt 2.3.5 ➤Har forrige revisor påpekt svak styring og internkontroll? - JA*
- *Punkt 2.3.6 ➤Har man krevd at foretaket legger frem en realistisk plan for hvordan og når de påpekte forholdene kan bli brakt i orden? (På de forhold som ikke kan rettes raskt) - JA*
- *Punkt 2.3.7 ➤En eventuell fremlagt fremdriftsplan for rettelser m.v. må vurderes m.h.t. om det er overveiende sannsynlig at planen kan og vil bli oppfylt før en eventuell aksept. Er en slik vurdering gjort og dokumentert? - JA*

Revisors oppsummering i sjekklisten for aksept (fase 2) fremgår slik:

- *Punkt 3.1. I møte den 8. november 2023 aksepterte styreleder og regnskapsfører kravene som ble fremlagt av revisor, ifm. opptaksvurderingen.*
- *Punkt 3.2 Planlagt oppfølgingsmøte med kunden i januar 2024 –både med tanke på å følge opp forhold, samt for å få iverksatt tidlig revisjon.*

På dette informasjonsgrunnlaget og med disse vurderinger aksepteres de to revisjonsklientene den 8. november 2023

3.3 Utvikling etter akseptvurderingen

I slutten av desember 2023 er det omtale av revisjonsklientene i media hvor også tidligere revisor blir omtalt. Det opplyses at revisor mener at det ikke fremkommer nye opplysninger i artiklene som ikke allerede var kjent for revisor, men at det reageres på måten forholdene fremstilles og måten

den tidligere revisoren omtales. Det opplyses at informasjon i avisartikkelen ble diskutert internt og det var enighet om at revisjonsselskapet måtte vurdere fratreden som revisor. Det ble avtalt internt møte i revisjonsselskapet etter julehøytiden den 4. januar 2024 for å diskutere saken og beslutte videre handlinger. Det ble den 4. januar 2024 besluttet at det skulle iverksettes fratreden etter revisorloven § 9-6 basert på særskilte forhold. Revisjonsselskapet varsler fratreden til revisjonsklientene i nummererte brev den 10. januar 2024 og revisors fratreden blir registrert i Foretaksregisteret 4. mars 2024.

Finanstilsynet varsler som nevnt tilsyn 27. desember 2023. Tilsynet er begrenset til revisors aksept av revisjonsoppdragene..

4. Finanstilsynets vurderinger

4.1 Finanstilsynets rundskriv og revisjonsselskapets sjekklister

Revisor har en sentral rolle i å forhindre at revisjonspliktige virksomheter som ikke drives i samsvar med lover og regler, kan fortsette virksomheten. Revisor skal fratse dersom den reviderte ikke retter på ulovlige forhold som revisor har avdekket i revisjonen, og ny revisor skal ikke påta seg oppdraget uten å kreve retting. Dersom revisjonspliktig virksomhet ikke innretter seg og dermed ikke får ny revisor, vil virksomheten bli tvangsoppløst. Revisors plikt til å fratse, og plikter knyttet til aksept av oppdrag, er sentrale for revisjonsinstituttet. Det er viktig for revisors rolle som allmennhetens tillitsperson at revisorene ivaretar disse pliktene. Se nærmere Finanstilsynets rundskriv av 21.12.202, hvor spesielt punkt 3.3 omhandler hvilke krav revisor skal stille til det reviderte foretaket for retting av forhold påpekt av forrige revisor før ny revisor forplikter seg til å påta seg oppdraget. (I det følgende omtalt som "Finanstilsynets rundskriv"). Revisjonsselskapets egne sjekklister for aksept av kunder er basert på og refererer til Finanstilsynets rundskriv.

4.1 Revisors innhenting av informasjonsgrunnlag

I henhold til revisorloven § 9-2 1. ledd sender den oppdragsansvarlige revisor henvendelse til tidligere revisor som besvarer og gir ny revisor et godt grunnlag for å gjøre sine vurderinger. Det innhentes i tillegg noe relevant informasjon om revisjonsklientene, men det foretas ikke oppdatering av informasjon ved søk i offentlige registre, i mediene eller på nettet. Revisor er i november 2023 kjent med at klientens ledelse og at selskapene har vært i medienes søkelys.

Etter Finanstilsynets vurdering har revisor innhentet et tilstrekkelig grunnlag for å konkludere på akseptvurderinger per 8. november 2023. Revisor har imidlertid ferdigstilt dokumentasjonen av sitt informasjonsgrunnlag i revisjonsselskapets sjekklister først i desember 2023, dvs en tid etter at aksept ble gitt 8. november 2023. Noe av informasjonen er også oppdatert og innhentet på nytt etter aksept. Det er viktig at revisor har et tilstrekkelig grunnlag på aksepttidspunktet og at grunnlaget og konklusjonene er tidsriktig dokumentert. Dette er særlig viktig i tilfeller der det foreligger forhold som har medført av tidligere revisor har varslet fratreden, jf. revisorloven § 9-9 tredje ledd. Finanstilsynet har lagt til grunn at revisor hadde tilstrekkelig informasjonsgrunnlag for sin akseptvurdering 8. november, men konstaterer at det foreligger et brudd på dokumentasjonskravet etter revisorloven § 9-9 tredje ledd når revisor ikke har fullført sitt revisjonsprogram, herunder har behov for å innhente oppdatert informasjon til sin dokumentasjon etter at aksept er avgitt.

4.2 Revisors vurdering av informasjonsgrunnlaget

Det er rapportert flere forhold som grunnlag for tidligere revisors varsel om fratreden. At forrige revisor opplyser om forhold som tilsier at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget, er ikke til hinder for at oppdraget kan aksepteres. Det skjerper imidlertid kravet til ny revisors vurderinger av om

oppdraget skal aksepteres, og det foreligger også en særlig plikt til å dokumentere begrunnelsen, jf. revisorloven § 9-9 tredje ledd.

Finanstilsynet er enig i at den konserninterne transaksjonen som er avtalt at skal reverseres er et vesentlig forhold. Imidlertid er det flere forhold som også er alvorlige og som ikke fremstår å ha blitt tillagt vekt i revisors vurderinger. Revisor er blant annet gjort kjent med at Datterselskapet har manglende bruk av skattetrekkskonto og at det er manglende ivaretagelse av handlingsplikten etter aksjeloven ved svak egenkapital, jf. revisors egen sjekklister fase 2 punkt 2.3.1 og 2.3.3. Dette er forhold som bør rettes før revisor forplikter seg til å revidere selskapet, jf. Finanstilsynets rundskriv punkt 3.3. Det at slike forhold bør rettes før aksept fremgår for øvrig også at revisors egen sjekklister. Finanstilsynet ser alvorlig på at slike lovbrudd påpekt av tidligere revisor ikke rettes før aksept av revisjonsoppdragene.

Dersom avdekkete forhold skal følges opp i revisjonen etter aksept, er det avgjørende at det foreligger en plan som revisor vurderer som realistisk for at alle forholdene blir rettet av revisjonsklientene. I tillegg til lovbruddene omtalt i avsnittet over og reversering av den konserninterne transaksjonen, forelå det også flere øvrige forhold som måtte rettes, se liste fra tidligere revisor. Øvrige forhold ble ikke særskilt behandlet og det ble ikke fremlagt noen skriftlig plan for av retting fra revisjonsklientene. Noen slik plan ble derfor heller ikke vurdert og dokumentert fra revisors side. Dette er ikke i overensstemmelse med revisjonsselskapets egen sjekklister punkt 2.3.6 og 2.3.7 som sier at slik plan skal fremlegges og vurderes før aksept, jf. også sjekklister punkt 2.2.2 om at krav til særskilt dokumentert vurdering må foreligge, når tidligere revisor har påpekt forhold til hinder for aksept.

Finanstilsynet mener at den manglende vurdering av forholdene og den manglende dokumentasjon av vurderingen, er alvorlige pliktbrudd fra revisors side, jf. Finanstilsynets rundskriv. Finanstilsynet finner at det foreligger brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 220 punkt 22. Grunnet manglene i dokumentasjon foreligger også brudd på revisorloven § 9-9 første og tredje ledd og ISA 230 punkt 8.

4.3 Kommunikasjon til revisjonsklientene og oppfølging av forholdene i ettertid

Revisor har ikke tatt noe form for forbehold i den signerte engasjementsavtale 8. november 2023. Det er ikke utstedt noe nummerert brev til ledelsen om krav til retting av forholdene. Det er heller ikke fremlagt noen annen skriftlig kommunikasjon fra revisor med krav om retting av forholdene i forbindelse med aksept av revisjonsklientene.

I revisjonsselskapets sjekklister fase 2 punkt 3.1 og 3.2 fremgår det at "Revisor må være tydelig i sin kommunikasjon med foretaket og sørge for at nødvendige forbehold er tatt helt frem til akseptvurderingen er gjennomført" og "Dersom revisor har stilt som vilkår at det skal fremlegges en plan for å rette opp i forhold, må revisor følge opp at planen etterleves". Dette er i tråd med Finanstilsynets rundskriv punkt 3.3 og 3.4.

Revisor opplyser å basere seg på møtet med styreleder og regnskapsfører der revisjonsklienten ikke fremlegger noen konkret og/eller skriftlig plan om retting av forholdene. Revisors oppfølging av forholdene var etter det opplyste planlagt gjennomført først i januar 2024.

Finanstilsynet mener at manglende skriftlighet og tydelighet i revisors kommunikasjon før og etter aksept av oppdragene er et pliktbrudd fra revisor. Det er heller ikke i tråd med revisjonsselskapets egne skriftlige rutiner. Når utgangspunktet som her var en fraråding fra tidligere revisor skjerper det

kravene til påtroppende revisors aktsomhet. Finanstilsynet finner at det foreligger brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 220 punkt 22 og revisorloven § 9-9 tredje ledd.

5. Oppsummering og konklusjon

Revisor er allmennhetens tillitsperson. Revisor har også et særlig ansvar for å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet, jf. revisorloven § 9-1. Pliktene knyttet til aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag er sentrale for revisor og pliktene er til dels overlappende med pliktene etter lov 1. juni 2018 nr. 23 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering (hvitvaskingsloven).

Tidligere revisor har påpekt flere forhold som grunnlag for sin varslede fratreden og disse forhold er tydelig kommunisert til revisjonsklienten og til ny revisor. At det foreligger forhold som har medført at tidligere revisor har varslet fratreden skjerper kravet til ny revisors aktsomhet i vurderingen av om oppdraget skal aksepteres, og det foreligger også en særlig plikt til å dokumentere begrunnelsen, jf. revisorloven § 9-9 tredje ledd.

Finanstilsynet mener at revisors mangelfulle vurdering av forholdene, den manglende tidsriktige dokumentasjon av vurderingene, klientens manglende plan om retting og den manglende tydelige kommunikasjon av vilkår fra revisors side er brudd på revisorloven. Finanstilsynet finner at det foreligger brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 220 punkt 22 og brudd på revisorloven § 9-9 første og tredje ledd og ISA 230 punkt 8.

Etter revisorloven § 14-5 første ledd bokstav c kan brudd på revisorloven §§ 9-2 til 9-10 danne grunnlag for vedtak om overtredelsesgebyr. Gebyr kan både ilegges fysiske personer, og foretak når foretaket eller noen som har handlet på foretakets vegne, har overtrådt bestemmelsene nevnt i § 14-5 første ledd, jf. annet ledd. At ingen må ha utvist skyld for at overtredelsesgebyr etter revisorloven skal kunne ilegges et foretak er fremhevet i forarbeidene, se Prop. 37 LS (2019-2020) punkt 21.2.5.1.

Finanstilsynet har avdekket flere pliktbrudd knyttet til akseptvurderingen av oppdragene på bestemmelser i revisorloven § 9-4 og § 9-9, jf. punkt 4 for nærmere spesifisering av bruddene. Samlet sett utgjør pliktbruddene grovt brudd på revisorloven. Det er derfor adgang til å ilegge gebyr. Etter en konkret helhetsvurdering og sett opp mot kriteriene i revisorloven § 14-6, er det imidlertid Finanstilsynets vurdering at overtredelsesgebyr ikke skal ilegges.

Finanstilsynet ba i den foreløpige tilsynsrapporten revisjonsselskapet om å gjennomgå sine rutiner for aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag og oppfølgingen/testingen av etterlevelsen av disse rutiner. Revisjonsselskapet har i sitt tilsvar redegjort for sin oppfølging og de tiltak som er gjennomført for å forbedre etterlevelsen av selskapets rutiner. Finanstilsynet tar revisjonsselskapets redegjørelse til etterretning.

For Finanstilsynet

Anders Grini
konst. seksjonssjef

Bjørn Kristiansen
seniorrådgiver