



BDO AS
Postboks 1704 Vika
0121 OSLO

VÅR REFERANSE
23/4902

DERES REFERANSE

DATO
21.05.2024

Tilsynsrapport

1. Innledning

Med bakgrunn i en innrapportering ba Finanstilsynet revisjonsforetaket om å redegjøre for aksept-/fortsettelsesvurderinger, fortsatt drift vurderinger, nummererte brev og innholdet i revisors beretning for i alt fire revisjonsoppdrag (A-D) med samme oppdragsansvarlige revisor. For ett av oppdragene (oppdrag A) ba Finanstilsynet om tilgang til revisjonsfilen for regnskapsåret 2021. Dette oppdraget er nærmere omtalt i rapportens punkt 2. Oppdragene B-D er omtalt under ett i punkt 3.

Finanstilsynets kontroll omfattet arbeid utført i perioden 2018-2021. Da ny revisorlov trådte i kraft 1. januar 2021, er det vist til denne revisorloven i omtalen av pliktbrudd. De pliktbruddene Finanstilsynet har avdekket, er pliktbrudd også etter gammel revisorlov og vurderingen av hvilke pliktbrudd som er grove er den samme i ny og tidligere lov.

Revisjonen av om forutsetningen om fortsatt drift kan legges til grunn av regnskapsavlegger er et sentralt tema ved dette tilsynet. At fortsatt drift-forutsetningen kan legges til grunn skal bekreftes av regnskapsavlegger i årsregnskapet. Der det kan være vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, skal styret begrunne sin vurdering.

2. Nærmere om oppdrag A

Revisor har for dette oppdraget fra og med årsregnskapet for 2015 avgitt revisjonsberetninger med umodifiserte konklusjoner, men tatt inn i revisjonsberetningen et separat avsnitt med overskriften "Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift". Av kunngjøringene på Brønnøysundregistrene fremgår det den 13. juni 2023 at det ble åpnet konkurs i selskapet. Årsregnskap 2022 er ikke avlagt.

Fortsettelsesvurderingene

Revisors fortsettelsesvurderinger er svært kortfattede. Det er gjennomgående henvist til at fjorårets revisjonsberetning er avgitt "med presisering" og at det er skrevet nummerert brev. I revisjonsberetningen for 2018 har revisor under "andre forhold" vist til at "egenkapitalen er lavere enn forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet" og at "[s]tyret har ikke oppfylt sin plikt etter aksjeloven 3-5." I nummerert brev nr 7 vises det under avsnittet om "[f]orsvarlig egenkapital" til styrets handleplikt etter aksjeloven § 3-4 uten at det direkte går fram at handleplikten er brutt.

I de nummererte brevene nr 8, 9 og 10 er det tatt inn likelydende avsnitt om "[f]orsvarlig egenkapital" og styrets handleplikt (uten at revisjonsberetningene for 2019, 2020 og 2021 sier noe om dette). I nummerert brev nr 9 har revisor under avsnittet "[s]kattetrekkkonto" konkludert med "at selskapet ikke har oppbevart skattetrekkmidlene i samsvar med loven [...]". Fortsettelsesvurderingene sier ikke noe om hva den reviderte har gjort for å følge opp innholdet i de nummererte brevene.

BDO har i sin redegjørelse til Finanstilsynet konkludert med at fortsettelsesvurderingene for oppdraget fremstår overfladiske og mangelfulle, spesielt fordi det ikke foreligger nærmere omtale og vurdering av forhold knyttet til gjentakende påpekninger om oppfyllelse av handleplikten og lovbrudd knyttet til skattetrekkmidler.

Finanstilsynets vurdering

Til tross for at revisor seks år på rad har tatt inn et eget avsnitt om vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift (uten å modifisere konklusjonen), er det ikke dokumentert noen vurderinger knyttet til eventuelle konsekvenser for oppdraget i fortsettelsesvurderingen for 2021 (eller tidligere år). Revisor har funnet grunn til å minne om styrets handleplikt etter aksjeloven § 3-5 i nummererte brev tre år på rad og i revisjonsberetningen for 2018 konkludert med at styret ikke har oppfylt handleplikten uten at dette er vurdert/kommentert i fortsettelsesvurderingen. Heller ikke konsekvenser av lovbruddet knyttet til skattetrekkmidlene er vurdert når revisor har konkludert med å fortsette oppdraget for regnskapsåret 2021.

Også for Finanstilsynet fremstår fortsettelsesvurderingene som ufullstendige og mangelfulle. Når revisor år etter år finner grunn til å påpeke gjentakende og nye forhold hos den reviderte både i revisjonsberetningene og i nummererte brev uten at disse forholdene, risikoer og mulige konsekvenser blir omtalt, vurdert og konkludert på i fortsettelsesvurderingene, er dette i sum grovt brudd på ISA 220 punkt 22. Se også ny revisorlov §9-4 tredje ledd bokstav c, d og e.

Risikovurderingene

Av revisjonsfilen for regnskapsåret 2021 fremgår det at ledelsens overstyring av kontroller er forhåndsdefinert som en særskilt risiko. Risikoen for misligheter knyttet til inntektsføringen er (også) vurdert som en særskilt risiko. Her er risikoen avgrenset til fullstendighetspåstanden. "Going concern" er trukket fram som en "Risk of Material Misstatement [RMM]".

BDO skriver i sin redegjørelse at det er mye som tyder på at det skulle vært identifisert mislighetsrisiko knyttet til eksistens av inntekter i henhold til revisjonsforetakets metodikk..

Finanstilsynets vurdering

Når revisor før revisjonen av årsregnskapet for 2021 i revisjonsberetningene for de seks foregående årene har kommentert at det er "en vesentlig usikkerhet som kan skape tvil av betydning om selskapets evne til fortsatt drift", er det Finanstilsynets forventning at revisor i sine risikovurderinger er tydelig på hvordan dette påvirker risikoen for misligheter og ledelsens overstyring av kontroller, herunder risikoen for feil i inntektsføringen, jf ISA 570 punktene 10 og 11.

Finanstilsynet mener at revisor for dette oppdraget skulle ha vurdert og dokumentert risikoen for ugyldige inntekter (eksistens).

Revisors risikovurdering fremstår som mangelfull og dette er brudd på ISA 315 punkt 13, ISA 570 punktene 10 og 11, ISA 200 punkt 15 og ISA 240 punkt 13. Se også ny revisorlov §9-4 tredje ledd bokstav c, d og e.

Ledelsens overstyring av kontroller

Revisjonshandlingene som skal svare ut denne særskilte risikoen finnes i et i standardisert arbeidspapir (exceldokument). Revisor har innledningsvis i dokumentet svart ut en rekke spørsmål med "nei" som resulterer i at ytterligere handlinger ikke er nødvendig. Dokumentet (arbeidspapiret) forutsetter at revisor begrunner hvorfor slike handlinger ikke skal gjøres (markert med rød tekst i arbeidspapiret). Slike begrunnelser er ikke tatt inn. Det er derfor ikke mulig å forstå hva revisor har tenkt. I samsvar med ISA 240 punkt 33 (a) (i) skal revisor "rette forespørsler til personer som er involvert i regnskapsrapporteringsprosessen vedrørende utilbørlige eller uvanlige aktiviteter knyttet til behandlingen av posteringer og andre justeringer." Dette er svart ut med fortløpende kontakt med [navn på styreleder/daglig leder/aksjonær]. Den reviderte benytter ekstern regnskapsfører, men vedkommende har ikke fått en slik forespørsel. Det ligger flere faner i exceldokumentet (arbeidspapiret) som ser ut til å være produsert gjennom en analyse av hovedboken. En av disse fanene lister opp "runde beløp". En annen lister opp "ukedager" for når hovedboktransaksjonene er gjennomført. Årsaken til dette er at runde beløp og ukedager er vurdert å kunne være indikatorer på økt risiko for feil/misligheter. I fanen for "runde beløp" dukker mange transaksjoner med styreleder/daglig leder/aksjonær på for eksempel kr 15.000 og kr 20.000 opp uten at revisor synes å ha fulgt opp disse transaksjonene.

I en e-post til Finanstilsynet kommenterer oppdragsansvarlig revisor revisjonsdokumentasjonen på ledelsens overstyring av kontroller som "hensiktsmessig". Hvorfor de opplistede transaksjonene med styreleder/daglig leder/aksjonær ikke er fulgt opp, er ikke kommentert.

I sitt tilsvare slår BDO fast det som ikke fremgår av revisjonsdokumentasjonen, nemlig at disse nærstående transaksjonene utelukkende er balansetransaksjoner og således ikke har noen resultateffekter.

Finanstilsynets vurdering

Revisor har ikke tatt konsekvensen av at risikoen for ledelsens overstyring av kontroller er forhåndsdefinert som en særskilt risiko. Revisor har heller ikke vurdert om det er omstendigheter som tilsier at det må utføres handlinger utover minimumshandlingene. Det er identifisert transaksjoner ("runde beløp") med potensiell risiko som ikke er fulgt opp. At flere av de identifiserte transaksjonene er med nærstående, øker risikoen for feil/misligheter.

Finanstilsynet mener at revisor for dette oppdraget ikke har utformet og utført de revisjonshandlingene som er tilstrekkelige og hensiktsmessige for å konkludere slik han gjort på risikoen for at ledelsen kan overstyre kontroller, revisorloven §9-4 tredje og fjerde ledd jf ISA 500 punkt 6 og ISA 330 punktene 6 og 7 samt ISA 550 punkt 20. Pliktbruddet er grovt.

Revisjonen av fortsatt drift forutsetningen

Revisor har før revisjonen av årsregnskapet for 2021 i revisjonsberetningene for de seks foregående årene kommentert at det er "en vesentlig usikkerhet som kan skape tvil av betydning om selskapets evne til fortsatt drift". På forespørsel til oppdragsansvarlig revisor den 29. juni 2023 om hvilke

revisjonsbevis som finnes knyttet til hans konklusjon om forutsetningen om fortsatt drift, henvises det til "hendelser etter balansedagen". Det er imidlertid i filen ikke dokumentert noen handlinger knyttet til "Going concern" eller hendelser etter balansedagen.

Det fremgår heller ikke om revisor har gjennomgått ledelsens vurdering av forutsetningen om fortsatt drift eller innhentet underbyggende revisjonsbevis som for eksempel prognoser, avtaler etc. som underbygger fortsatt drift forutsetningen. Revisor har imidlertid konkludert slik: "Vi anser at det fremdeles er vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, selv om selskapet har gjort nødvendige tiltak. Vi vil ha med presisering vedrørende fortsatt drift i vår revisjonsberetning."

I e-post av 16. august 2023 skriver oppdragsansvarlig revisor at hovedbok for 2022 og uttalelse fra ledelsen er innhentet samt viser til at selskapet ble solgt i mai 2022.

Oppdragsansvarlig revisor viser ikke til konkrete handlinger som er gjort med hovedboken for 2022 utover å innhente den. Aksjonæren har solgt aksjene i selskapet knappe to uker før signeringen av revisjonsberetningen. Om de nye aksjonærene har vilje og evne til å tilføre frisk egenkapital er ikke vurdert.

Finanstilsynets vurdering

Ifølge ISA 570 punkt 17 skal revisor evaluere hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for, og skal konkludere på, riktigheten av ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av regnskapet. Etter Finanstilsynets vurdering har ikke revisor innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å underbygge om det var vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift.

Etter Finanstilsynets vurdering er dette et brudd på revisorloven §9-7 andre ledd bokstav h, jf ISA 500 punkt 6 og ISA 570 punkt 17.

Revisjonsberetningen

Revisor har i revisjonsberetningen for regnskapsåret 2021 tatt inn et separat avsnitt med overskriften "Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift". Avsnittet viser ikke til noten i regnskapet hvor styret gir opplysninger om fortsatt drift, men slår fast at "[s]elskapets egenkapital er tapt, og selskapet har iverksatt tiltak for å sikre videre drift. Det indikerer at det foreligger en vesentlig usikkerhet som kan skape tvil av betydning om selskapets evne til fortsatt drift. Dette forholdet har ingen betydning for vår konklusjon om årsregnskapet."

I noten om "[f]ortsatt drift" slås det fast at "[s]tyret er kjent med at selskapets egenkapital er tapt." Deretter viser styret til ulike tiltak og hendelser som underbygger at forutsetningen om fortsatt drift er til stede, før det avslutningsvis konstateres at "[p]å bakgrunn av ovenstående legges forutsetningen om fortsatt drift til grunn ved utarbeidelsen."

For regnskapsårene 2018 – 2020 har revisor tatt inn et tilsvarende separat avsnitt som beskrevet ovenfor i revisjonsberetningene med overskriften "Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift".

I en e-post av 16. august 2023 argumenterer oppdragsansvarlig revisor for at det var korrekt å ta inn det separate avsnittet om "Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift".

BDO skriver i sitt tilsvarende at revisjonsberetningen ikke er i henhold til de interne retningslinjene.

Finanstilsynets vurdering

Ifølge ISA 570 punkt 22 skal revisor avgi en umodifisert konklusjon med et separat avsnitt med overskriften "Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift" i revisjonsberetningen dersom det er gitt tilstrekkelige opplysninger om den vesentlige usikkerheten i regnskapet. Årsregnskapet inneholder ingen opplysninger om vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Tvert imot argumenterer styret uforbeholdent for hvorfor forutsetningen om fortsatt drift er til stede. I et slikt tilfelle der styret mener det ikke er usikkerhet om fortsatt drift, skal ikke revisor ta inn et slikt separat avsnitt i sin beretning med mindre revisor er uenig med styret. Dersom revisor mener styret ikke har gitt tilstrekkelige eller har gitt misvisende opplysninger om en vesentlig usikkerhet om fortsatt drift i regnskapet, skal revisor avgi en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon i samsvar med ISA 705, jf ISA 570 punkt 23.

Etter Finanstilsynets vurdering er dette et grovt brudd på revisorloven §9-7 andre ledd bokstav h. Revisor har avgitt feil type revisjonsberetning ikke bare for regnskapsåret 2021, men også for regnskapsårene 2018 – 2020.

4.2 Oppdrag B - D

Situasjonene for oppdragene B, C og D fremstår nærmest identiske. Revisjonsforetaket gir i tilsvaret uttrykk for at de er enig i denne vurderingen. De detaljerte beskrivelsen gjelder oppdrag B.

Årsregnskapet og revisjonsberetningen

I revisjonsberetningen for regnskapsåret 2021 har revisor tatt inn et separat avsnitt med overskriften "Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift". Revisor skriver at det foreligger en vesentlig usikkerhet som kan skape tvil av betydning om selskapets evne til fortsatt drift, men konkluderer med at forholdet er uten betydning for konklusjonen om årsregnskapet. Avsnittet i revisjonsberetningen viser til en spesifikk note hvor det skal fremgå konkrete tall for tap og forholdet mellom kortsiktig gjeld og samlede eiendeler. Noten i årsregnskapet om fortsatt drift slår fast at styret har besluttet styrt avvikling av selskapet, men sier ikke noe om tap og forholdet mellom gjeld og eiendeler. Revisor har ikke hentet inn kopi av generalforsamlingsprotokoll som bekrefter denne beslutningen.

Noten om regnskapsprinsipper sier at forutsetningen om fortsatt drift er lagt til grunn ved utarbeidelsen. Prinsippnotene for øvrig er heller ikke tilpasset og står dermed i kontrast til opplysningen i noten om at det er besluttet styrt avvikling av selskapet.

Når beslutning om oppløsning er fattet, skal selskapet tilføye ordene "under avvikling" ved foretaksnavnet, jf aksjeloven 16-5 (1). Det samme skal revisor i sin beretning.

For regnskapsåret 2020 har revisor tatt inn et tilsvarende separat avsnitt som beskrevet ovenfor i revisjonsberetningen med overskriften "Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift". Revisor viser her til både note og årsberetningen, til tross for at det ikke er utarbeidet årsberetning for regnskapsåret 2020. På samme måte som for 2021, er det ikke oppgitt noen tall for tap eller forholdet mellom gjeld og egenkapital for 2020 i noten.

I avsnittet i revisjonsberetningen om hvem som har ansvar for årsregnskapet, er det bare henvist til styret, til tross for at selskapet også har registrert daglig leder.

Revisjonsforetaket bekrefter i sitt tilsvarende svar at revisjonsberetningen ikke er i henhold til de interne retningslinjene.

Finanstilsynets vurdering

Ifølge ISA 570 punkt 16 skal revisor gi uttrykk for en umodifisert konklusjon når revisor konkluderer med at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. I tilfeller med styrt avvikling der årsregnskapet gir tilfredsstillende opplysninger om dette, er det forsvarlig å avgi en normalberetning når det fremkommer at regnskapet er avlagt under forutsetning om avvikling, og at under avvikling fremkommer ved foretaksnavnet. Ifølge ISA 570 punkt 17 skal revisor, hvis regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon, modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen. For regnskapsåret 2021 har revisor allikevel tatt inn et avsnitt med overskriften "Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift".

Når revisor henviser til noter med opplysninger som ikke er gitt, ikke oppdager at regnskapsprinsippene er inkonsistent med opplysninger i en annen note, ikke påser at krav i aksjeloven til foretaksnavn blir fulgt og heller ikke reviderer opplysningene om avvikling, er dette i sum grove brudd på revisorloven §9-7 andre ledd bokstav h og §9-4 første ledd og tredje ledd bokstav e.

3. Oppsummering

Tilsynet omfattet fortsettelsesvurderinger, fortsatt drift-vurderinger, nummererte brev og dokumentasjon av innholdet i revisors beretning for i alt fire revisjonsoppdrag i perioden 2018 – 2021. Tilsynet avdekket grove brudd på revisorloven.

Revisjonsforetaket har redegjort for sine retningslinjer og rutiner som er relevante for de forholdene som tilsynet har omfattet. Revisjonsforetaket har også redegjort for tiltak som er iverksatt på foretaksnivå og overfor den oppdragsansvarlige revisoren. Finanstilsynet tar redegjørelsen til etterretning.

For Finanstilsynet

Anders Grini
konstituert seksjonssjef

Morten Peters
tilsynsrådgiver

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.