



Bdt Viken Revisjon AS Avd Horten
Vestre Braarudgate 2
3181 HORTEN

VÅR REFERANSE
22/14029

DERES REFERANSE

DATO
27.04.2023

Tilsynsrapport

1 Innledning

Finanstilsynet sendte anmodning om redegjørelse til BDT Viken Revisjon AS (heretter BDT Viken) den 8. desember 2022 vedrørende revisor sin akseptvurdering i forkant av revisjonen av årsregnskapet for 2019 til selskap A og revisor sin uavhengighetsvurdering vedrørende tilleggstjenester levert til revisjonsklienten selskap B.

Finanstilsynet henviser i dette brevet til bestemmelser i gammel revisorlov og gammel revisorforskrift, som var gjeldende i den perioden tilsynet dekker.

2 Oppdragsgjennomgang – selskap A

2.1 Aksept av nytt revisjonsoppdrag

2.1.1 Historikk før aksept

Selskap A er konsenspiss i et konsern, med formål om å investere i verdipapirer og i utvikling av fast eiendom, og alt som står i naturlig sammenheng med dette. Selskapet hadde i 2018 (sist avlagte regnskap før aksept av oppdraget) en omsetning på tnok 399, et årsresultat på tnok - 982, en egenkapital på tnok 64 893 og sum eiendeler på tnok 79 139.

Det fremgår av protokoll fra ekstraordinær generalforsamling at selskap A i samsvar med styrets forslag valgte BDT Viken som revisor 20. oktober 2020, med virkning for revisjon av årsregnskapet 2019. Samordnet registermelding ble sendt via Altinn den 26. oktober 2020 og registrert i Foretaksregisteret 16. november 2020.

Selskap A har en lang historikk med revisjonsberetninger fra tidligere revisor med forbehold og presiseringer, samt negativ konklusjon. Årsregnskapet har i perioden 2011 til 2018 blitt avgitt etter lovens frist, og i 2013, 2015, 2016, 2017 og 2018 ble det tatt ett eller flere forbehold i revisjonsberetningen. Negativ konklusjon innebærer at revisor anbefaler generalforsamlingen å ikke vedta årsregnskapet slik det foreligger fra styret.

I revisjonsberetningen til selskap A for årsregnskapet 2018, ble følgende forbehold tatt inn i revisjonsberetningen:

"Etter vår mening er verdien av fordringer på tnok 41 724 avhengig av de reelle underliggende verdier av eiendoms- og totemasser i nærstående selskaper. Vi henviser til note 8 og note 11 for nærmere omtale av forholdet."

"I selskapets eiendeler inngår eiendom kjøpt fra nærstående aksjonær for tnok 20 000. Vi har ikke vært i stand til å bekrefte gyldigheten av denne transaksjonen. Etter vår oppfatning er ikke alle sentrale lovkrav for prosedyrer og dokumentasjon med transaksjoner med nærstående oppfylt.", og

"Selskapets ledelse har ikke sørget for rettidig bokføring i forhold til fristen for avleggelse av årsregnskap".

Under Andre forhold skriver revisor i revisjonsberetningen at *"Denne beretningen erstatter tidligere avgitt beretning, datert 1. juli 2019, som ble avgitt ved utløpet av lovens frist for avholdelse av generalforsamling. Fullstendig årsregnskap var på dette tidspunkt ikke avgitt av styret."*

Beløpet på tnok 41 724 som revisor tok forbehold på i revisjonsberetningen, besto av fordringer på fire datterselskap hvor selskap A hadde direkte eller indirekte 100% eie. BDT Viken påtok seg revisjonen av to av disse fire datterselskapene i samme tidsrom som det påtok seg revisjonen av selskap A. Tnok 37 427 av den totale fordringen var mot de to datterselskapene som BDT Viken påtok seg revisjonen av.

I selskap A sin balanse pr 31.12.2018 var bokført verdi av bygninger tnok 35 022. Det legges til grunn at beløpet på tnok 20 000 som omtales i revisjonsberetningen inngår i dette beløpet. Det fremgår av revisors arbeidspapirer, under punktet oppdragsvurdering, at tidligere revisors forbehold i revisjonsberetningen er basert på manglende etterlevelse av kravene i § 3-8 i aksjeloven i forbindelse med selskap A sitt kjøp av eiendom fra aksjonær.

Følgende forhold ble i tillegg tatt opp i nummerert brev fra tidligere revisor til selskap A etter 2018 revisjonen:

- Årsregnskap ikke avlagt i tide
- Varsel om fratreden

2.1.2 Revisors handlinger og vurderinger i forbindelse med aksept av oppdraget

Den 6. oktober 2020 tok BDT Viken kontakt med tidligere revisor pr e-post vedrørende forespørsel om overtakelse av revisjonen av selskap A. Tidligere revisor svarte på henvendelsen den 7. oktober 2020. Utover de forhold som fremkom av nummererte brev og revisjonsberetninger var tidligere revisor ikke kjent med forhold som tilsa at BDT Viken ikke burde påta seg oppdragene. I e-posten ble det informert om at løpende ajourhold hadde vært et problem i mange år, men at det virket som om de nå hadde en relativt dyktig regnskapsfører.

I e-post til selskap A den 14. oktober 2020 stilte BDT Viken spørsmål til styreleder/daglig leder i selskap A om årsaken til revisorskiftet, og ba om en skriftlig redegjørelse for de tiltak selskap A hadde satt i verk for å utbedre forhold tatt opp i nummererte brev. Selskap A svarte samme dag. En planlagt restrukturering som skulle gjennomføres ved bruk av virkelig verdi medførte at tidligere revisor ble usikker på om det var riktig å fortsette oppdraget. Videre svarte selskap A at det ville komme tilbake med en skriftlig redegjørelse med hensyn til tiltak for å ordne opp i påpekte forhold i nummererte brev. Det fremgår ikke av den dokumentasjonen som BDT Viken har fremlagt for Finanstilsynet, at selskap A kom tilbake med en skriftlig redegjørelse med hensyn til tiltak for å ordne opp i påpekte forhold i nummererte brev.

I dokumentet "Aksept av klientforhold – Vurderinger" har revisor dokumentert sine vurderinger knyttet til aksepten. Dette er en sjekklister som dekker både revisors egne forhold (uavhengighet, kompetanse, kapabilitet og ressurser) og forhold hos klienten (regnskapsinformasjon og annen informasjon om klienten, svar fra tidligere revisor, integritet, kredittrisiko og risiko knyttet til hvitvasking). Sjekklister er gjennomgått av revisor, og alle punktene er vurdert og dokumentert med en kombinasjon av avhukinger og skriftlige kommentarer.

I dette dokumentet under punkt 2.1 skriver revisor blant annet følgende: *"Store eiendeler, herunder bygg og lån til foretak i samme konsern spesielt. Videre har selskapet en meget høy andel EK. Knyttet til konsernbidrag? Vurderes i detalj. Avtroppende revisor har konkludert med forbehold i revisors beretning:*

- *Fordringer, lån til selskap inngående i samme konsern, tnok 41 754*
- *Kjøp av eiendom tnok 20 000."*

Under punkt 2.2 skriver revisor blant annet følgende: *"Vi har notert oss at avtroppende revisor har vært usikker på verdi av underliggende selskap. Vi reviderer dette med særskilt risiko (SR) i WK.", og "Det må forventes at merarbeider under revisjonen i forbindelse med å konkludere på verdi av aksjer, mellomværende og eiendom som fremkommer i balansen. Store deler av øvrige regnskapsstørrelser bør være direkte avstembare mot grunnlag (bank etc). Dette følges opp særskilt under revisjonen og kan få direkte betydning for våre konklusjoner."*

Revisor har i dokumentet "Planlegging: Innledende handlinger – Uavhengighetsvurdering" vurdert og dokumentert uavhengighet vedrørende dette oppdraget. Alle punktene i dokumentet er besvart med et "Ja" eller "Nei", samt enkelte skriftlige kommentarer.

Revisor skriver blant annet følgende i dette dokumentet: *"Førrige revisor fratrer som følge av for sent avlagt årsregnskap. Beretningen for 2018 hadde forbehold på verdier av fordringer, samt manglende 3-8 ved selskapets kjøp av eiendom fra aksjonær (en del år siden, står i beretningen i flere år). Vi har hatt en prat med X som opplyser at RF er tettere på og forventer at årsoppgjøret 2020 kan avlegges innen fristen. Videre gjennomføres det i disse dager bokettersyn i selskapet der eiendommen er tema. Dette vil antakelig endelig konkludere dette forholdet."*

2.1.3 Finanstilsynets vurderinger

Ved akseptvurdering må påtroppende revisor vurdere sannsynligheten for at revisjonsklienten er i stand til å avlegge et regnskap som lar seg revidere.

I 2013, 2015, 2016, 2017 og 2018 avla selskap A årsregnskap som ikke lot seg revidere. Revisor avga følgelig revisjonsberetning med forbehold og negativ konklusjon. På det tidspunktet BDT Viken påtok seg dette revisjonsoppdraget var regnskapsåret 2019 og nesten hele regnskapsåret 2020 tilbakelagt, og det var således mulig å ta stilling til om ledelsen i løpet av perioden etter at 2018 regnskapet ble avlagt hadde tatt tak i de forholdene som det ble tatt forbehold på i revisjonsberetningen for årsregnskapet 2018:

- Verdien av fordringer på datterselskaper på tnok 41 724
- Gyldigheten av transaksjon på tnok 20 000 med nærstående aksjonær og oppfyllelsen av sentrale lovkrav, prosedyrer og dokumentasjon av transaksjoner med nærstående
- Registrering og dokumentasjon

BDT Viken har ikke utført en revisjonsmessig oppfølging av noen av de tre forholdene listet over før aksept av oppdraget i oktober 2020. Finanstilsynet mener at BDT Viken, før revisjonsoppdraget ble akseptert, skulle ha innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis på de ovennevnte regnskapspostene og påsett at registrering og dokumentasjon samt ajouritet nå var i henhold til bokføringslovens krav. Disse handlingene ville lagt grunnlaget for at revisor kunne gjennomføre en revisjon etter revisorlovens krav for 2019, herunder avgi en beretning uten de samme forbehold og presiseringer som tidligere revisor måtte ta.

For forhold som ikke kan rettes raskt, skal revisor kreve at foretaket legger frem en realistisk plan for hvordan og når forholdene skal være brakt i orden. Revisor må vurdere om det er overveiende sannsynlig at planen kan og vil bli oppfylt, før revisor tar på seg oppdraget.

Finanstilsynets vurdering er at det foreligger overtredelse av revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISQC 1 punkt 26-28, ISA 220 punkt 12 og ISA 300 punkt 6. Det fremgår av punkt 27 c) at retningslinjene og rutineene skal sikre at dersom det er identifisert forhold, og revisjonsfirmaet beslutter å akseptere revisjonsoppdraget, så skal det dokumenteres hvordan forholdene ble avklart. Tidligere revisors forbehold, presiseringer og negativ konklusjon i avgitte beretninger samt nummerte brev er eksempler på forhold som må avklares før aksept.

Unnlattelse av å følge opp lovbrudd påpekt av tidligere revisorer et grovt brudd på revisorloven. Den foreliggende dokumentasjonen tilsier at oppdraget ikke skulle vært akseptert.

2.2 Fortsettelsesvurdering for 2020

2.2.1 Informasjon om fakta

Revisor signerte revisjonsberetningen for årsregnskapet 2019 den 20. februar 2021. Følgende forbehold ble tatt inn i revisjonsberetningen:

"Etter vår vurdering er verdien av fordringer på tnoke 48 073 avhengig av de reelle underliggende verdier av eiendoms- og totemasser i nærstående selskaper. Det vises til note 4 og note 8 for nærmere omtale om selskapets mellomværende."

"I selskapets eiendeler inngår eiendom kjøpt fra nærstående aksjonær for tnoke 20 000. Vi har ikke vært i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne konkludere på at verdien av denne eiendommen kan forsvares. Transaksjonen er ikke registrert i Brønnøysundregistrene."

"Selskapets ledelse har ikke sørget for rettidig bokføring i forhold til fristen for avleggelse av årsregnskap. Det foreligger manglende dokumentasjon for enkelte av selskapets balanseposter."

Under Andre forhold skriver revisor i revisjonsberetningen at *"Selskapets årsregnskap er ikke levert innenfor lovens frist. Fullstendig årsregnskap var på dette tidspunkt ikke avgitt av styret."*

Følgende forhold ble tatt opp i nummerert brev datert 19. februar 2021 etter 2019 revisjonen:

- Fordringer på datterselskaper
- Privat leie av bolig
- Transaksjoner med nærstående, manglende bekreftelse etter asl § 3-8
- Balanseført verdi av fritidsbolig
- Skatteetatens bokettersyn
- Salg av aksjer
- Årsregnskap ikke levert innen fristen

I avslutningen av det nummererte brevet skriver revisor at *"Vi ber om en skriftlig redegjørelse for hvordan de ovenstående forhold skal bringes i orden innen 8 uker fra dags dato."*

2.2.2 Revisors handlinger og vurderinger

I dokumentet "Fortsettelse av klientforhold" har revisor dokumentert sine vurderinger knyttet til fortsettelsesvurderingen for 2020 revisjonen. Skjemaet bygger på at det er endringer siden forrige vurdering som skal vurderes, og det bygger på prinsippet om at både revisors egne forhold og forhold hos klienten påvirker forretningsrisikoen ved å fortsette klientforholdet. Sjekkliste er gjennomgått av revisor, og alle punktene er vurdert og dokumentert med en kombinasjon av avhukinger og skriftlige kommentarer.

I sjekklstens punkt 1.6 stilles følgende spørsmål: Er det avgitt revisjonsberetning med modifisert konklusjon, presisering eller avsnitt om andre forhold de 2 siste år? Revisor svarer følgende på spørsmålet:

"Kommentar: Vi har revidert dette fra og med første år 2019, vår revisjonsberetning kommenterer på de samme forhold som foregående revisor. Forholdet er diskutert med selskapets ledelse. Arbeider med restrukturering ifb med å bygge sikkerhet om verdier av fordringer. Videre er advokat fra Tønsberg aktivt kommet på banen for å avklare forhold og bringe i stand anmerket punkt om manglende asl § 3-8. Vi holder en dialog med XXXX i denne forbindelse."

I punkt 1.7 i sjekklisten stilles følgende spørsmål: Har det oppstått andre forhold eller hendelser under betjeningen av revisjonsoppdraget som er av betydning for avgjørelsen om å fortsette klientforholdet? Revisor svarer følgende på spørsmålet: *"Vi har ikke avdekket forhold som har direkte negativ betydning på vår fortsettelse av dette revisjonsoppdraget. Vi har gjennomgått forhold kommunisert i vår revisjonsberetning og i brev og diskutert dette med selskapets ledelse. Vi har fått plausible tilbakemeldinger og lovnader om diverse tiltak som skal sikre bedring for dette i fremtiden. Herunder: Samme regnskapsfører gjennomgående for hele konsernet, konkrete arbeidstiltak vedr manglende etterlevelse av Asl § 3-8, økt fokus på å levere årsregnskap rettidig mv. Vi mener å kunne fortsette revisjonsoppdraget uten at dette går på akkord med vår prof.skepsis, integritet, objektivitet og uavhengighet i så måte."*

Revisor har i tillegg tatt inn følgende kommentar i dokumentet: *"Konklusjon modifisert for 2019. Forbehold om verdien av fordringer og bolig. Sprikende takster blant annet på bolig. Har diskutert forholdet med selskapet hvor de har fått klar beskjed om at det foreligger fratredelsesgrunn med bakgrunn i påpekte mangler fra revisjonsberetning og nr brev av 2019. Selskapet forklarer at det er iverksatt tiltak for å rette på forholdet vedr verdier av fordringer ved omorganisering av konsernet samt engasjert advokat som har tilhold i Tønsberg for å gre ut problemstilling om manglende asl § 3-8 og løse dette på forsvarlig måte."*

Dokumentet "Planlegging: Innledende handlinger – Uavhengighetsvurdering" er også en del av fortsettelsesvurderingen for regnskapsåret 2020. Alle punktene i dokumentet er besvart ved et "Ja" eller "Nei", samt enkelte skriftlige kommentarer. Vurderingene i dette dokumentet er utført 4. april 2022, samt godkjent av to andre personer henholdsvis 13. mai 2022 og 16. mai 2022. Revisor signerte revisjonsberetningen for 2019 den 20. februar 2021.

Basert på revisor sine vurderinger blir det besluttet å fortsette revisjonsoppdraget for 2020 revisjonen.

2.2.3 Finanstilsynets vurderinger

Fortsettelsesvurderinger utført etter kravene i revisorloven og ISA 220 skal sikre at revisjonspliktige virksomheter som ikke drives i tråd med lover og forskrifter ikke kan legitimere sin virksomhet gjennom at de blir revidert av en godkjent revisor, jf. gammel revisorlov § 1-2, revisors rolle som allmenhetens tillitsperson og ny revisorlov § 9-1 annet ledd.

Revisors fortsettelsesvurdering må omfatte den revidertes oppfølging av tidligere påpekte forhold i revisjonsberetningen og nummererte brev. Også annen kommunikasjon med den reviderte kan være av betydning for fortsettelsesvurderingen.

Finanstilsynets vurdering er at dette revisjonsoppdraget i utgangspunktet ikke skulle vært akseptert, jf. punkt 2.1.3. Når revisor, til tross for selskap A sin lange historikk med forbehold og omtale av andre forhold, herunder lovbrudd, i revisjonsberetningen, valgte å akseptere revisjonsoppdraget i oktober 2020, mener Finanstilsynet at aksepten skulle vært under en klar forutsetning til selskapet om å rydde opp i forholdene som var omtalt i revisjonsberetning og brev fra 2018 revisjonen, før 2019 regnskapet ble avlagt i februar 2021.

Det fremgår av punkt 2.2.2 at revisor etter 2019 revisjonen var av den oppfatning at det forelå fratredelsesgrunn med bakgrunn i påpekte mangler. Revisjonsberetningen for 2019 ble signert 20. februar 2021. Basert på disse forholdene mener Finanstilsynet at revisor skulle vurdert om oppdraget skulle

videreføres umiddelbart etter at 2019 revisjonen var avsluttet, og ikke i april/mai 2022. Finanstilsynets foreløpige vurdering er at det foreligger overtredelse av revisorloven § 7-1 første ledd, jf. ISQC1 punkt 26-28, ISA 220 punkt 12 og ISA 300 punkt 6. Revisor sin dokumentasjon tilsier at revisor ikke skulle ha videreført dette revisjonsoppdraget for 2020. Overtredelsen er å anse som et grovt brudd.

2.3 Revisjon av konsernfordringer og eiendom i 2020 med tilhørende rapportering

2.3.1 Bakgrunn

Revisjonen av regnskapsmessige verdi av konsernfordringer og aksjer samt eiendommer har for flere år på rad konkludert med at det ikke har vært mulig å innhente hensiktsmessige og tilstrekkelige revisjonsbevis. I revisjonsberetningen til selskap A for 2020 tok revisor inn følgende forbehold:

"Vi har ikke hatt mulighet til å kontrollere verdsettelsen og eksistensen av bokført fordring på selskap xxx på tnok 11 908 og fordringen på selskap xxy på tnok 48 661. Fordringen utgjør hoveddelen av aktivasisden i balansen og det foreligger en risiko for at regnskapet kan være vesentlig feil og misvisende som følge av forholdet."

"I selskapets eiendeler inngår eiendom kjøpt fra nærstående aksjonær for tnok 20 000. Vi har ikke vært i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne konkludere på at verdien av denne eiendommen kan forsvares. Transaksjonen er ikke registrert i Brønnøysundregistrene."

Selskap A hadde ved utgangen av 2020 en bokført egenkapital på tnok 90 328.

BDT Viken avga også revisjonsberetning på årsregnskapet til selskap xxx og selskap xxy for 2020.

2.3.2 Revisors handlinger og vurderinger

2.3.2.1 Konserninterne fordringer

Utført revisjon av konserninterne fordringer pr. 31. desember 2020 er dokumentert under punktet "27B Annen kortsiktig gjeld/fordringer på konsernselskap". Revisor skriver i arbeidspapiret at etter revisor sin vurdering har ikke selskap xxx og xxy mulighet til å gjøre opp fordringene. Det fremgår videre av arbeidspapirene at revisor kommuniserte til selskap A at fordringene burde nedskrives, og at dersom selskapet ikke gikk med på å nedskrive verdien av fordringene ville revisor måtte ta forbehold på de to fordringene i revisjonsberetningen.

2.3.2.2 Eiendom

Revisjonen av eiendommer for 2020 er dokumentert under punktet "11 Tomter, bygninger og annen fast eiendom". Følgende fremgår av arbeidspapiret vedrørende eiendommen, hvor revisor tok forbehold på verdsettelse:

- Aksjonær kjøpte en eiendom på privat hånd i 2011 på tvangssalg for tnok 6 250. Aksjonær benyttet i sin eiertid eiendommen som fritidsbolig.
- Aksjonær solgte eiendommen til selskap A for tnok 20 000 i 2016.
- Skjøtet på eiendommen ble ikke overført til selskap A, og aksjonær står fortsatt som eier i grunnboken.
- Oppgjør av salget ble gjort ved motregning av fordring som selskap A hadde på aksjonær.
- Det er avlagt en redegjørelse fra styret ved kjøp av eiendommen, men redegjørelsen er ikke godkjent av revisor og det er ikke registrert noen § 3-8 - erklæring.
- I ettertid av salget er det innhentet to takster for eiendommen, takst av 27. juli 2017 hvor markedsverdi ble satt til tnok 20 000 og takst av 4. juni 2018 hvor markedsverdi ble satt til tnok 23

000. Skatteetaten har befart eiendommen med egen takstmann og kommet frem til en markedsverdi på tnok 11 000.

- Revisor skriver i arbeidspapiret at med utgangspunkt i mottatte sprikende verdier fra tnok 11 000 til tnok 23 000 er det vanskelig å konkludere med hva som er riktig verdi, og følgelig vurderes forbehold på verdien.

2.3.3 Finanstilsynets vurderinger

Dersom det er sannsynlig at det er vesentlig feilinformasjon i regnskapet knyttet til spesifikke beløp i regnskapet, herunder kvantitative opplysninger, skal revisor i avsnittet om grunnlaget for konklusjonen tilføye en beskrivelse og en kvantifisering av den økonomiske virkningen av feilinformasjon, med mindre det ikke er praktisk gjennomførbart. Dersom det ikke er praktisk gjennomførbart å kvantifisere den økonomiske virkningen, skal revisor angi dette i avsnittet om grunnlaget for konklusjonen, jf. ISA 705 punkt 21.

2.3.3.1 Forbehold på verdi av fordringer

Revisor tok forbehold på verdsettelse og eksistens av konserninterne fordringer i balansen til selskap A pr. 31. desember 2020. Det fremgår av arbeidspapirene at revisor kommuniserte til selskap A at fordringene burde nedskrives, og at dersom selskapet ikke gikk med på å nedskrive verdien av fordringene ville revisor måtte ta forbehold på de to fordringene i revisjonsberetningen. Dette tilsier at revisor hadde en formening om hva verdien på fordringene var på dette tidspunktet eller i det minste at den bokførte verdien var vesentlig for høy.

Basert på informasjon i arbeidspapirene synes det ikke som om det ikke var praktisk gjennomførbart å kvantifisere den økonomiske virkningen av feilrapportert verdi på fordringene. Finanstilsynet mener at revisor i avsnittet om grunnlaget for konklusjonen skulle tilføyd en beskrivelse og en kvantifisering av den økonomiske virkningen av feilinformasjon. Dette er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 705 punkt 21.

2.3.3.2 Forbehold på verdi av eiendom

Revisor tok forbehold på bokført verdi av en av eiendommene i balansen til selskap A pr. 31. desember 2020. Det fremgår av arbeidspapirene at de var innhentet takster på den aktuelle eiendommen, og at disse indikerte en verdi i intervallet tnok 11 000 til tnok 23 000.

Det fremgår ikke av arbeidspapiret om revisor har vurdert de tre verdsettelsene enkeltvis eller opp mot hverandre. I et tilfelle som dette tilsier ISA 540 punkt 21 at revisor må vurdere indikasjoner på mulig manglende objektivitet hos ledelsen samt de forutsetninger som ligger til grunn for de ulike verdsettelsene (punkt 13, jf. ISA 330 punkt 5 og 27). Basert på informasjon i arbeidspapirene synes det ikke som om det ikke var praktisk gjennomførbart å kvantifisere den økonomiske virkningen av feilrapportert verdi på eiendommen. I tillegg til de takstene som ble innhentet, var det mulig å innhente oppdaterte nyere takster på eiendommen, samt kritisk gjennomgå de forutsetninger takstene bygger på. Finanstilsynet mener at revisor i avsnittet om grunnlaget for konklusjonen skulle tilføyd en beskrivelse og en kvantifisering av den økonomiske virkningen av feilinformasjon. Dette er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 705 punkt 21.

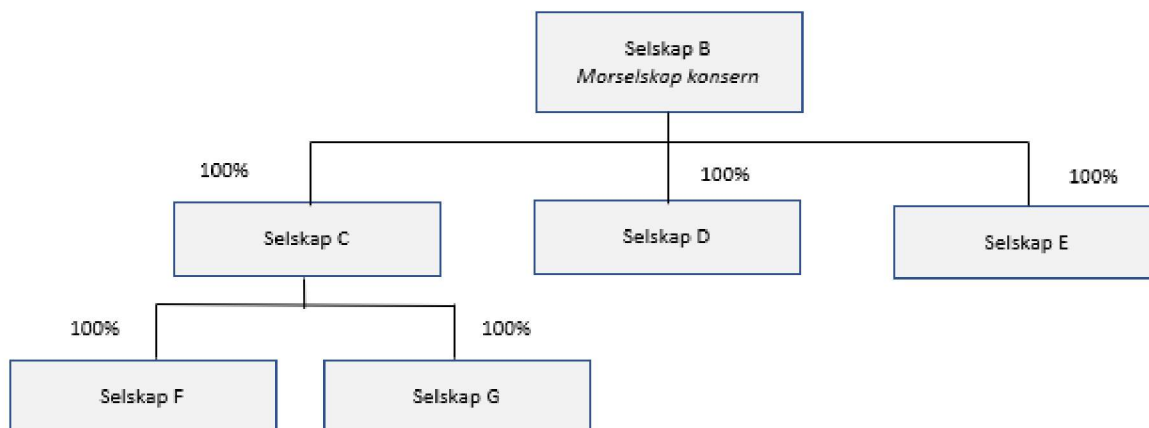
3 Oppdragsgjennomgang – selskap B

3.1 Rådgivning til revisjonsklient – Vurdering av uavhengighet

3.1.1 Bakgrunn

BDT Viken har vært revisor i selskap B siden 2006. Selskap B er morselskap i et konsern, som består av følgende selskap og med en struktur i henhold til figur 1:

Figur 1



Honorarnoten i konsernregnskapet til selskap B spesifiserer honoraret på revisjonshonorar og andre tjenester. Tabell 1 viser akkumulert rapporterte honorar i notene for revisjon og andre tjenester i perioden 2017 til 2020.

Tabell 1

Tjeneste / År	2017	2018	2019	2020	Sum
Revisjonshonorar	333	334	338	389	1 394
Andre tjenester	416	677	508	450	2 051
Sum	749	1 011	846	839	3 445
Beløp i hele tusen					

En gjennomgang av honorarnoten i konsernregnskapet, selskapsregnskapene og underliggende fakturaer med grunnlag, viser at det ikke er fullstendig samsvar mellom beløpene. Finanstilsynet har lagt til grunn utstedte fakturaer med grunnlag for sin vurdering. Det fremgår av fakturaene at det som omtales som andre tjenester i honorarnotene er en kombinasjon av teknisk utarbeidelse (årsregnskap, konsernregnskap, aksjonærregister) og rådgivningstjenester (rådgivning møter/samtaler, diverse konsulenttjenester og rutinegjennomgang).

Omfanget av andre tjenester basert på noteinformasjonen er størst i 2018 og 2019. Tjenester utover ordinær revisjon og teknisk utarbeidelse, summerer seg for 2018 til tnok 521 og for 2019 til tnok 471. På fakturaene beskrives rådgivningstjenestene med "Rådgivning møter/samtaler", "Diverse konsulenttjenester" og "Rutinegjennomgang". Det er henvist til vedlagt fakturagrunnlag som spesifiserer dato for fakturerte timer. Beskrivelse av aktivitet som ligger til grunn for faktureringen forelå ikke i fakturagrunnlaget for mer enn halvparten av de fakturerte timene.

Det foreligger engasjementsbrev for revisjonsoppdraget for 2018 for selskap B. Under punktet "Konsulentbistand" i engasjementsbrevet fremgår det at revisjonsselskapet kan gi assistanse til revisjonskunden innen sitt fagfelt, i den grad assistansen ikke kommer i konflikt med funksjonen som selskapets revisor. Det står videre at oppgaver utover vanlig revisjon bør avtales i det enkelte tilfelle. Som eksempel på assistanse vises det til årsoppgjørassistanse, regnskapsopplegg, skatte- og

avgiftsproblematikk og annen økonomisk konsulentbistand. Det foreligger ikke egne engasjementsbrev for noen av de leverte tilleggstjenestene.

For 2018 og 2019 foreligger det en uavhengighetsvurdering (Planlegging: Innledende handlinger / Uavhengighetsvurdering). Uavhengighetsvurderingene for de to årene fremstår som overordnede vurderinger som utføres som en del av planleggingen av den ordinære revisjonen.

Oppdraget som omtales som "Rutinegjennomgang" i faktura til selskap C i 2018 lød på tno 294 og utgjorde 61% av totalt honorar fra revisor dette året. Det foreligger ikke et engasjementsbrev, men en oppdragsbeskrivelse til klient på dette oppdraget datert 28. august 2017. Det er ikke dokumentert en konkret uavhengighetsvurdering som gjelder dette oppdraget.

Når det gjelder øvrige tjenester fakturert som "Rådgivning møter/samtaler" og "Konsulent" i 2018 og 2019 så knytter de seg til flere mindre oppdrag. Revisor har under tilsynet gitt en skriftlig redegjørelse for innholdet i disse tjenestene. Møter med daglig leder, møter med ledelsen og styret utgjør en stor andel av tjenestene. Møtene er ikke dokumentert, men opplyst å dreie seg om planlagte omorganiseringer, bistand med registrering av endring i styret, gjennomgang av utbytte mv.

3.1.2 Revisors uavhengighetsvurdering

Dokumentasjon av uavhengighetsvurdering for 2018 og 2019 består av en sjekklister med 15 punkter, hvor spesielt følgende punkter retter seg konkret mot rådgivningsoppdrag:

- a) Honorar fra andre tjenester er ikke betydelig i forhold til revisjonshonoraret.
- b) Det er ikke utført eller forventes utført andre tjenester for klienten som kan så tvil om uavhengigheten eller er i strid med Revisjonsloven § 4-5.

Revisor har kvittert ut samtlige 15 punkter i sjekklister med "Ja". Uavhengighetsvurderingen som gjelder regnskapsåret 2018 er utført 28. mai 2019 og godkjent 10. juni 2019, mens uavhengighetsvurderingen som gjelder regnskapsåret 2019 er utført 10. april 2020 og godkjent 22. april 2020.

3.1.3 Finanstilsynets vurderinger

Det fremgår av revisorforskriften § 4-6 at før revisor påtar seg oppdrag om å yte rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, skal revisor vurdere om vedkommende fortsatt kan være revisor for oppdragsgiveren etter revisorloven § 4-5 og forskriften § 4-4 og § 4-5. Det samme gjelder dersom det under utføringen av tjenesten oppstår forhold som kan ha betydning for revisors uavhengighet og objektivitet. Revisor må dokumentere sine vurderinger.

I henhold til fakturaer for årene 2018 og 2019 leverte revisor til sammen 672,75 rådgivningstimer til selskap B, selskap C og selskap D. Disse timene utgjorde en betydelig andel av de totale tjenestene som ble levert av revisor i denne perioden. Det foreligger ikke dokumentasjon som underbygger at revisor vurderte sin uavhengighet før revisor tok på seg disse oppdragene. Dette er et brudd på revisorforskriften § 4-6.

Det fremgår av bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd, punkt 3, at salgsdokumentet ved salg av tjenester minst skal inneholde ytelsens art og omfang.

I de fakturaene utstedt av revisor, vises det til vedlagt fakturagrunnlag for nærmere spesifisering av de leverte tjenestene. Av de 672,75 rådgivningstimene som ligger til grunn for faktureringen i 2018 og 2019, foreligger det ikke tilstrekkelig beskrivelse av ytelsens art for 297,5 av timene. Dette er brudd på bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften § 5-1-1.

4 Oppsummering

De svakheter og funn Finanstilsynet har avdekket under tilsynet kan oppsummeres som følger:

- Revisjonsselskapet skulle ikke påtatt seg revisjonen av selskap A for regnskapsåret 2019.
- Revisjonsselskapet skulle ikke videreført revisjonen av selskap A for regnskapsåret 2020.
- Beskrivelse og kvantifisering av den økonomiske virkningen av feilinformasjon vedrørende forbehold på verdi av fordringer og eiendom skulle vært tatt inn i revisjonsberetningen for selskap A i 2020 og 2019.
- Dokumentasjon av fakturerte rådgivningstjenester til selskap B, C og D i 2018 og 2019 er mangelfull.
- Uavhengighetsvurderinger knyttet til rådgivningsoppdrag oppdrag B foreligger ikke for de enkelte oppdrag

Revisor har en sentral rolle i å forhindre at revisjonspliktige virksomheter som ikke drives i samsvar med lover og regler, kan fortsette å utøve virksomhet. Plikter knyttet til aksept og videreføring av oppdrag, er derfor sentrale for revisjonsinstituttet og dermed for revisors rolle som allmenhetens tillitsperson. Finanstilsynet anmodet revisjonsselskapet i foreløpig tilsynsrapport om å gjennomgå sine retningslinjer og rutiner på området aksept og videreføring av revisjonsoppdrag, for å påse at de er av en slik kvalitet at de bidrar til at revisjonsselskapet oppfyller kravene etter revisorloven og revisjonsstandardene.

Revisjonsselskapet skriver i sitt tilsvarende at det de seneste årene har revisjonsselskapet hatt revisors akseptvurdering av nye revisjonsklienter på dagsorden. ISQM 1 er implementert med vekt på aksept- og fortsettelsesvurderinger, og høsten 2022 ble det gjennomført internkurs hvor det blant annet ble forelest om aksept og fortsettelse med henvisning til Finanstilsynets rundskriv.

Når det gjelder dokumentasjon av leverte timer og salgsdokumentets innhold, anmodet Finanstilsynet revisjonsselskapet i foreløpig tilsynsrapport om å gjennomgå sine retningslinjer og rutiner på området, samt påse at de er av en slik kvalitet at de bidrar til at revisjonsselskapet oppfyller kravene etter bokføringsloven med forskrift når det gjelder dokumentasjon av ytelsens art, jf. bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften § 5-1-1.

Revisjonsselskapet skriver i sitt tilsvarende at for å unngå at interne rutiner blir brutt vedrørende dokumentasjon av leverte timer og salgsdokumentets innhold, er det lagt inn en sperre slik at det ikke er mulig å registrere timer som er grunnlag for fakturering, uten at tekstfelt fylles ut.

Finanstilsynet tar tiltakene til etterretning.

For Finanstilsynet

Anders Grini
senior tilsynsrådgiver

Cato Grønnern
tilsynsrådgiver

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.