



VAR REFERANSE
18/6419

DERES REFERANSE

UNNTATT OFFENTLIGHET
Offl § 13, jf. finanstill § 7

DATO
02.05.2019

Vedtak om tilbakekall av godkjenning som statsautorisert revisor

1. Innledning

Finanstilsynet gjennomførte stedlig tilsyn i Revisorgruppen Trøndelag AS i september 2017. Tilsynet fortsatte 12.-14. mars og 21.-22. mars 2018. Bakgrunnen for tilsynet var to innrapporteringer, hvorav den ene gjaldt et oppdrag De var utpekt som oppdragsansvarlig revisor for.

Den innrapporteringen som gjaldt Dem var fra bostyrer i [REDAKTERT] der De hadde vært oppdragsansvarlig revisor fra stiftelsen i 2014 og til konkursåpning 23. september 2016. Innrapporteringen knytter seg blant annet til vurderingen av fortsatt drift forutsetningen i selskapets avlagte årsregnskap for 2014 og mulige straffbare disposisjoner i perioden fra balansedagen 2014 til konkursåpningen. Basert på innrapporteringen har Finanstilsynet kontrollert revisjonen av [REDAKTERT] konsernet, morselskapet og fire av datterselskapene. I tillegg ble revisjonen av varelager kontrollert for utvalgte butikker, herunder franchisetakere. I det følgende er disse revisjonsoppdragene omtalt som revisjon av [REDAKTERT] gruppen, med mindre det er angitt konkret hvilket selskap det gjelder. I tillegg vurderte Finanstilsynet revisjonen av tre selskaper som ikke hadde tilknytning til [REDAKTERT] gruppen for få et bredere grunnlag for å vurdere Deres revisjonsutførelse. Finanstilsynets kontroll av oppdragene skjedde på de stedlige tilsynene i mars 2018.

Fordi innrapporteringene indikerte alvorlig svikt i revisjonsutførelsen i oppdrag revisjonsselskapet var ansvarlig for, valgte Finanstilsynet å gjennomføre tilsyn også med revisjonsselskapets organisering, herunder av kvalitetskontrollsystemet. Finanstilsynet avdekket mangelfulle retningslinjer og rutiner og andre kritikkverdige forhold i revisjonsvirksomheten. Merknader knyttet til feil og mangler i selskapets virksomhet gis i eget brev til revisjonsselskapet. Flere av forholdene ligger under daglig leders ansvarsområde. De var daglig leder i Revisorgruppen Trøndelag AS fra og med 31. august 2011 frem til fusjonen med Revisorgruppen Orkla Trøndelag AS 3. desember 2018.

Det stedlige tilsyn avdekket så alvorlige brudd på revisorloven at Finanstilsynet mente det var nødvendig å trekke tilbake Deres godkjenning som statsautorisert revisor. De ble varslet om slikt vedtak 12. juli 2018 (varselet). De har kommentert varselet i brev 24. september 2018 (tilsvaret). Finanstilsynet mener det er grunnlag for å fatte vedtak i samsvar med det som er varslet.

Det er svært mange pliktbrudd som danner grunnlag for Finanstilsynets vedtak, noe som gjør at beskrivelsen av sakens faktum blir omfattende. Finanstilsynet har derfor valgt å omtale hvert enkelt pliktbrudd knyttet til revisjonsoppdragene i et vedlegg til dette brevet. I vedlegget fremkommer hvilket faktum som Finanstilsynet har lagt til grunn for vurderingene, hvilken bestemmelse Finanstilsynet mener er brutt og om forholdet anses som et grovt pliktbrudd. Flere av disse feilene og manglene gjelder i tilnærmet alle de kontrollerte oppdragene. Disse gjennomgående pliktbruddene er nærmere omtalt og vurdert i dette brevets punkt 3, som derfor supplerer den begrunnelsen som er gitt til de konkrete forholdene i vedlegget der det er aktuelt. Vedlegget utgjør en integrert del av Finanstilsynets vedtak.

Finanstilsynet har vurdert Deres kommentarer til varselet, herunder anførsler om feil faktum. Der Finanstilsynet mener Deres kommentarer tilsier et endret faktum sammenlignet med varselet, er det det endrede faktumet som ligger grunn for Finanstilsynets vurderinger og konklusjoner. Øvrige anførsler er kommentert i de aktuelle punktene. Anførsler som ikke er kommentert særskilt er anførsler som Finanstilsynet mener ikke er av betydning for vedtaket eller begrunnelsen for dette.

Finanstilsynet beklager at behandlingen av saken har tatt tid. Finanstilsynet har også merket seg Deres kommentarer og syn på tilsynsprosessen.

2. Rettslig grunnlag for vedtak

2.1. Hjemmel

Hjemmel for tilbakekall av godkjenning er revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2, som lyder:

"Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor eller som revisjonsselskap dersom revisor eller selskapet anses uskikket fordi vedkommende

2. grovt eller gjentatte ganger har overtrådt revisors plikter etter lov eller forskrifter."

2.2. Om "overtredelse av revisors plikter"

Et vilkår for tilbakekall etter revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2 er at det foreligger overtredelser av revisors plikter etter lov eller forskrift.

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

2.3. Om "grove" overtredelser av revisors plikter

Finanstilsynet har gjort en konkret vurdering av hvilke lovbrudd som må anses som "grove". Vurderingene bygger på lovforarbeidene. Fra Ot. prp. nr. 75 (1997-98) om lov om revisjon og revisorer s. 111-112 siteres:

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

relevante momenter ved vurderingen av overtredelsens grovhet."

Arten og betydningen av lovbruddet er omtalt i de punktene der Finanstilsynet beskriver de enkelte pliktbruddene, jf. også vedlegget. Avslutningsvis i tilsvaret har De gitt uttrykk for at enkelte feil og mangler har sin bakgrunn i stort arbeidspress på grunn av at De også har vært daglig leder og dermed har hatt en dobbeltrolle. Finanstilsynet legger til grunn at dette er ment som en forklaring og ikke påberopt som et subjektiv forhold av betydning for vurderingen av om et lovbrudd er grovt. Manglende kapasitet vil uansett ikke være et subjektivt forhold av betydning. At den som innehar en godkjenning har ansvar for å innrette seg slik at de pliktene som følger av dette til enhver tid kan ivaretas fullt ut, er lagt til grunn av klagenemnden i flere saker.

Selv om enkelte overtredelser hver for seg ikke kan anses som grove, kan de samlet sett utgjøre en grov overtredelse. Dette følger av rettspraksis, jf. Borgarting lagmannsrett, LB 2009-131909, hvor retten uttaler:

"Selv om kravene i revisjonsstandarder til en viss grad må tilpasses det enkelte firma, finner lagmannsretten at As revisjon ikke oppfylt[e] kravene i sentrale revisjonsstandarder og kravene i revisorloven § 5-1, § 5-2 og § 5-3, og at overtredelsene samlet sett utgjør en grov overtredelse som nevnt i revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2."

Dette er også lagt til grunn av Finanstilsynet og Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker.

2.4. Om "gjentatte" overtredelser av revisors plikter

Det er ikke slik at revisor tidligere må ha vært gjort oppmerksom på et pliktbrudd eller at det er den samme plikten som må være brutt for at det alternative vilkåret om "gjentatte ganger" skal være oppfylt.

Finanstilsynet viset til Ot. prp. nr. 75 (1997-98) side 112-113, hvor følgende fremkommer:

"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 Kredittilsynet."

Det vises til også Borgarting lagmannsretts dom 29. oktober 2014 (LB-2013-169851) hvor det uttales på side 8:

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

Ovennevnte tolkninger har vært lagt til grunn i forvaltningspraksis både av Finanstilsynet og Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker.

3. Gjennomgående mangler i de kontrollerte revisjonsoppdragene

3.1. Mangler i revisjonsdokumentasjonen

Som det følger av vedlegget og øvrige punkter i dette brevet, mener Finanstilsynet at revisjonen av de kontrollerte oppdragene ikke er gjennomført i samsvar med revisorloven og god revisjonsskikk. Dette gjelder både manglende revisjonshandlinger og mangler i dokumentasjonen. Finanstilsynet mener dokumentasjonsmanglene er gjennomgående og omfattende.

Finanstilsynet viser til at revisor skal kunne dokumentere hvordan revisjonen er planlagt og gjennomført, herunder hvilke revisjonsbevis som er innhentet, hvilke vurderinger som er gjort og resultatet av revisjonen, på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge at det er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som grunnlag for revisors konklusjoner, jf. revisorloven § 5-3 første ledd. Kravene til oppbevaring følger av revisorloven § 5-5 og revisorforskriften § 5-1. Dokumentasjonen for hvert oppdrag skal organiseres og oppbevares slik at den kan knyttes til hvert enkelt oppdrag og at den kan fremlegges i en form som muliggjør etterkontroll. Oppbevaringen skal skje betryggende. Revisorlovens dokumentasjonskrav utfylles også av revisorloven § 5-2 annet ledd og revisjonsstandardenes krav til dokumentasjon, særlig ISA 230.

Den dokumentasjonen som er fremlagt for Finanstilsynet gir i liten utstrekning grunnlag for å konkludere med at det foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Beskrivelsene av utførte revisjonshandlinger og tilhørende konklusjoner i revisjonsverktøyet var svært kortfattede og generelle og gir et svakt grunnlag for etterprøving av revisjonen. Finanstilsynet viser i denne forbindelse til klagesak avgjort av Finansdepartementet 13. oktober 2011 (dep.ref. 10/4775) der departementet uttaler at *"Der det ikke finnes dokumentasjon på utført arbeid, må departementet, som Finanstilsynet legge til grunn at oppfølgingsarbeidet ikke er blitt utført"*. Dette utgangspunktet er lagt til grunn av klagenemnden i senere saker, og også av domstolene.

Finanstilsynet viser særlig til følgende forhold i de kontrollerte oppdragene:

Revisjonsdokumentasjonen var delvis lagret i revisjonsverktøyet og delvis i form av filer i et fildelingssystem på serveren. Det forelå i liten grad referanser (indeksering) fra revisjonsverktøyet til den underlagsdokumentasjonen som var lagret i revisors fildelingssystem. Sistnevnte besto hovedsakelig av ulike kontospesifikasjoner og avstemminger utarbeidet av regnskapsfører. I de tilfeller hvor underlagsdokumentasjonen var påført kommentarer og vurderinger var dette ofte regnskapsførers kommentarer og vurderinger, ikke revisors.

Finanstilsynet fant også klare uoverensstemmelser mellom informasjonen i revisjonsverktøyet og underlagsdokumentasjonen. Dette gjaldt både oppdrags- og rutinebeskrivelser og konkret angitte revisjonshandlinger. For [redacted] (stiftet i 2014) og [redacted] stiftet i 2015) bekreftet de at revisjonsfilene for disse bare var kopiert inn fra et eksisterende [redacted] selskap.

For noen oppdrag var deler av revisjonsdokumentasjonen for et revisjonsoppdrag oppbevart i revisjonsfilen for et annet revisjonsoppdrag. Dette gjaldt de tilfeller der det var benyttet en slags rotasjonsordning i revisjonen av revisjonskunder som benyttet samme regnskapsfører og som var revidert av revisjonsselskapet, se punkt 3.5.

I tilfeller der revisjonen av inntekter og kostnader var basert på stikkprøver, viser ikke dokumentasjonen begrunnelsen for utvalgsstørrelsene eller hvordan fullstendighet av populasjonen er sikret, jf. ISA 530 punkt 6-8. Ofte viste dokumentasjonen bilagsnummeret til de kontrollerte transaksjonene, men det var også tilfeller der det ikke fremkom annet enn antall kontrollerte bilag. Opplistingen var etterfulgt enten av generelle angivelser av at kontrollen ikke avdekket feil, eller formuleringer som for eksempel; "*kommentarer til enkeltbilag er tatt direkte med regnskapsfører*". For de fem oppdragene for [REDAKTERT] fant Finanstilsynet bare ett tilfelle hvor det var utarbeidet et eget arbeidspapir der utførte kontroller og resultater for hvert individuelt angitte bilag fremkom.

For det ene oppdraget Finanstilsynet valgte ut for kontroll var en del av den papirbaserte dokumentasjon for revisjonen av 2013-regnskapet kommet bort under flytting. I tillegg til at det gjorde Finanstilsynets kontroll av revisjonsutførelsen vanskelig, så indikerer forholdet et brudd på kravet til forsvarlig oppbevaring.

For en rekke vesentlige transaksjoner, herunder transaksjoner med nærstående, var kopi av avtalene mv. lagt inn i fildelingssystemet, men uten at revisors vurderinger fremgikk av revisjonsdokumentasjonen. Under gjennomgangen supplerte revisor med muntlige beskrivelser og e-poster som ikke var lagret i fildelingssystemet. Selv med den supplerende informasjonen var det vanskelig for Finanstilsynet å danne seg et bilde av faktum og de vurderinger som lå til grunn for konklusjonene knyttet til flere av transaksjonene.

Særlig om oppdrag med teknisk utarbeidelse av årsregnskap

Flere av de kontrollerte oppdragene inkluderer teknisk utarbeidelse av årsregnskap. Basert på opplysninger fra revisor gjaldt dette fire av åtte selskaper i [REDAKTERT] og konsernregnskapet for begge de kontrollerte årene. For alle utenom ett oppdrag er det revisor som har satt opp selskapsregnskapet for minst en av periodene som ble dekket av Finanstilsynets kontroll. For [REDAKTERT] forelå det ikke et engasjementsbrev som dekket arbeidet. For flere av disse oppdragene var det utført til dels mange og vesentlige posteringer ved utarbeidelse av årsregnskapet.

Når revisor påtar seg teknisk årsavslutning av årsregnskap må revisor dokumentere utførte posteringer, herunder innhente ledelsens attestasjon av posteringen. Alle posteringer må tilfredsstille kravene til dokumentasjon slik de fremkommer av bokføringsloven og bokføringsforskriften. For [REDAKTERT] var konsolideringen og utarbeidelsen av konsernregnskapet utført av en revisormedarbeider. Dokumentasjonen i fildelingssystemet inkluderte Excel-filer som viste den tekniske konsolideringen. Det var ingen dokumentasjon for at oppstillingen over eliminerings av interne transaksjoner og andre "posteringer" i regnearkene var godkjent av den reviderte, underlagt påfølgende revisjon eller gjennomgått av oppdragsansvarlig revisor. Det vises til nærmere omtale av dette forholdet og avdekkede feil i konsernregnskapet i vedlegget.

Revisor skal dokumentere utførte revisjonshandlinger knyttet til disse postene. Dokumentasjonen i revisjonsverktøyet inkluderte ingen omtale av bakgrunnen for posteringene. Det forelå heller ikke dokumentasjon for utførte revisjonshandlinger knyttet til posteringene. I noen grad inkluderte underlagsdokumentasjonen i fildelingssystemet diverse underlag for posteringene. Det var gjort enkelte håndskrevne påtegninger, men det er ikke spor av konkrete revisjonshandlinger.

Revisor hadde ikke fylt ut sjekklisten for kontroll av regnskap og noter. Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke har gjort en systematisk kontroll av at alle lovkrav er oppfylt verken i rollen som teknisk avslutter av regnskapene eller som revisor.

Finanstilsynets konklusjon

Flere steder i tilsvaret hevder De det er gjort revisjonshandlinger som ikke er dokumentert. De har også flere steder gitt uttrykk for at De i ettertid ser at dokumentasjonen er mangelfull. Finanstilsynet legger derfor til grunn at De er enig i at det foreligger flere brudd på dokumentasjonsbestemmelsene.

Finanstilsynet har omtalt de vesentligste dokumentasjonsmanglene under de enkelte punktene i vedlegget og begrunnet hvorfor det er et pliktbrudd og vurdert om pliktbruddet er å anse som grovt. Selv om ikke alle bruddene kan anses som grove, utgjør dokumentasjonsmanglene samlet et grovt brudd på revisors plikter etter revisorloven § 5-3 første ledd, § 5-5 og revisorforskriften § 5-1 og etter revisorloven § 5-2 annet ledd jf. revisjonsstandardenes krav til dokumentasjon, særlig ISA 230.

3.2. Oppdragsansvarlig revisors ansvar for revisjonsutførelsen

De er utpekt som oppdragsansvarlig revisor og dermed ansvarlig for at revisjonen gjennomføres i samsvar med revisorloven. For å kunne ivareta dette ansvaret må oppdragsansvarlig revisor blant annet forsikre seg om at revisjonsarbeid utført av medarbeidere oppfyller kravene i revisorloven, herunder god revisjonsskikk og de revisjonsstandardene som utfyller lovkravet, se ISA 220 punktene 16 – 18 med tilhørende veiledningspunkter.

ISA 220 punkt 17 omhandler oppdragsansvarlig revisors ansvar og plikt til å gjennomgå revisjonsdokumentasjonen og til å diskutere med revisjonsteamet for å forsikre seg om at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessige revisjonsbevis for å underbygge konklusjonene som er trukket slik at revisjonsberetningen kan avgis. Dette innebærer blant annet at oppdragsansvarlig revisor i det minste må ha vurdert revisjonsplanen (inkludert risikovurderingen), foreliggende konklusjoner på revisjon av regnskapslinjer med særskilt risiko og avsluttende revisjonshandlinger (konklusjon på regnskap, bokføringsregler, årsberetning og revisjonsberetning). Oppdragsansvarlig revisor må også forsikre seg om at andre sentrale lovkrav er oppfylt, slik som uavhengighet, aksept-/fortsettelsesvurderingen og pliktene etter hvitvaskingsregelverket.

Oppdragsansvarlig revisors gjennomgang av arbeid utført av revisjonsmedarbeidere må skje på et tidspunkt som gjør at eventuelle feil og mangler som avdekkes i gjennomgangen kan rettes, slik at revisjonsberetningen kan avlegges innen fristen for regnskapsavleggelse.

For å kunne sannsynliggjøre at oppdragsansvaret er ivaretatt på en forsvarlig måte, må revisjonsdokumentasjonen vise hva oppdragsansvarlig revisor har kontrollert og på hvilket tidspunkt. Dokumentasjonskravet kan langt på vei ivaretas ved at oppdragsansvarlig revisor signerer for utført kvalitetskontroll i revisjonsverktøyet. For enkelte deler av revisjonen kan det være nødvendig med utfyllende kommentarer som viser oppdragsansvarlig revisors vurderinger for å sikre at det foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Utfyllende kommentarer kan også være nødvendig der det ikke er åpenbart for Finanstilsynet eller andre hvorfor oppdragsansvarlig revisor har konkludert med at et forhold er i orden.

Finanstilsynets kontroll avdekket at oppdragsansvarlig revisors gjennomgang i revisjonsverktøyet, først ble foretatt etter signering og frigivelse av revisjonsberetningen. De bekreftet dette under tilsynet. Dette dokumenterer for sen involvering. Alle revisjonshandlinger, også oppdragsansvarlig revisors gjennomgang, skal være gjennomført før revisjonsberetningen avgis, jf. punkt 3.1 om oppdragsarkiv.

Under tilsynet forklarte De at Deres gjennomgang før signering av revisjonsberetningen, i stor grad besto av en udokumentert overordnet rimelighetsvurdering av årsregnskapet og eventuell underlagsdokumentasjon i filhåndteringssystemet. Dette er ikke tilstrekkelig.

I tillegg til Deres for sene signeringer i revisjonsverktøyet, viser øvrig dokumentasjon at De selv har hatt korrespondanse eller deltatt på møter med klienten. For Finanstilsynet fremstår den dokumenterte kontakten som bistand til revisjonsklientens problemløsning. Bistanden gir kunnskap om klienten, men korrespondansen viser ikke at De har vært involvert i revisjonen med det formål å sikre revisjonskvaliteten.

Finanstilsynets konklusjon

På bakgrunn av foreliggende dokumentasjon og Deres redegjørelse knyttet til kontroll av arbeid utført av medarbeidere, legger Finanstilsynet til grunn at De ikke i tilstrekkelig grad har ivaretatt det ansvaret som påhviler Dem som oppdragsansvarlig revisor til å påse at revisjonen gjennomføres i samsvar med kravene i revisorloven. Dette standpunktet underbygges av feilene og manglene som ble avdekket i de kontrollerte oppdragene og som er beskrevet i dette punkt og i vedlegget.

Uavhengig av om Finanstilsynet har konkludert med at Deres manglende involvering på et konkret område i et revisjonsoppdrag er å anse som et grovt pliktbrudd eller bare et brudd, mener Finanstilsynet at Deres manglende involvering i de kontrollerte oppdragene samlet sett er grovt brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 220 punkt 8 og andre relevante punkter i standarden herunder punktene 15-17 og 24, med tilhørende veiledningspunkter.

3.3. Revisjonshandlinger etter datering av revisjonsberetningen

Finanstilsynets gjennomgang avdekket at flere revisjonsfiler ikke var avsluttet til tross for at beretninger var avgitt. I Deres tilsvarende skriver De at *"Når det gjelder ferdigstilling av revisjonsdokumentasjonen og revisjonsfilen har det fra DnR vært uttalt at revisjonsfilen skal være avsluttet/fullført senest 60 dager etter dato for avgitt revisjonsberetning. Samtidig skal det vesentligste av revisjonen være utført før revisjonsberetningen kan utstedes".* (Finanstilsynets understrekning.)

Det er feil forståelse av ISA 230 når De legger til grunn at det er tilstrekkelig at det "vesentligste" av revisjonen skal være utført før revisjonsberetningen avgis. Alle revisjonshandlinger og konklusjoner, inkludert oppdragsansvarlig revisors gjennomgang, skal være ferdig før revisjonsberetningen dateres og signeres. Det er bare sammenstillingen av oppdragsarkivet og fullføring av administrative prosesser som kan skje etter det tidspunktet, og det skal skje innen "rimelig tid", som er antatt å være 60 dager.

Finanstilsynet viser til ISA 230 punkt 14, jf. veiledningens punkt A22, som inneholder eksempler på hva som kan gjøres. Dette er:

- Sletting eller fjerning av erstattet dokumentasjon.

- Sortering, sammenligning og kryssreferering av arbeidspapirer.
- Avkryssing på avslutningssjekklistor som er relatert til sammenstillingsprosessen.
- Dokumentasjon av revisjonsbevis som revisor har innhentet, diskutert og blitt enig med relevante medlemmer av oppdragsteamet om før datoen på revisjonsberetningen. (Finanstilsynets understrekning.)

Dersom det er utført revisjonshandlinger etter datering av revisjonsberetning er det brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 220 punkt 17 som slår fast at oppdragsansvarlig revisor skal gjennomgå revisjonsdokumentasjonen på eller før datoen for revisjonsberetningen. Dette innebærer at alle revisjonshandlinger må være utført og dokumentert før revisjonsberetningen dateres. Dersom revisjonshandlinger er utført og dokumentert etter revisjonsberetningen er pliktbruddet i så fall grovt.

Også dersom revisjonshandlingene er utført, vil det være brudd på revisors plikter dersom dokumentasjonen for revisjonshandlingene produseres etter dato på revisjonsberetningen. I en slik situasjon vil det være brudd på bestemmelsene som oppstiller krav til dokumentasjonen, som da hører inn under omtalen i punkt 3.1 foran.

Finanstilsynets konklusjon

Finanstilsynet fant at revisjonshandlinger var utført etter dato for revisjonsberetning. Dette er et grovt brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 220 punkt 17.

3.4. Nærstående transaksjoner og mulige omstøtelige disposisjoner

Finanstilsynet fant en rekke betydelige nærstående transaksjoner som ikke syntes å være en del av den revidertes ordinære forretningsvirksomhet. Dette gjaldt spesielt for oppdragene i [REDACTED] men det ble også identifisert enkelte slike nærstående transaksjoner i noen av de øvrige oppdragene. Transaksjonene gjaldt kjøp og salg av eierandeler i selskaper, både materielle og immaterielle eiendeler, samt lån og overføringer.

Det er enklere å begå misligheter gjennom nærstående parter. Det er derfor viktig at revisor opparbeider seg en god forståelse for hvem som er nærstående parter og transaksjoner dem imellom, herunder inkludere slike transaksjoner i sin vurdering av mulig mislighetsrisiko, jf. ISA 550 punkt 5 og ISA 240 punkt 24. Revisorloven § 5-3 første ledd, annet punktum fastsetter en utvidet dokumentasjonsplikt for utvidede undersøkelser. Det følger av denne at *"forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning."*

Når fortsatt drift er truet, vil det være forhøyet risiko for at det skjer ulovlige uttak fra foretaket eller andre disposisjoner som kan rammes av dekningslovens bestemmelser om omstøtelse. Revisor må da utvise tilstrekkelig profesjonell skepsis i planleggingen av revisjonen og i utføringen av denne, jf. ISA 200 punkt 15. Finanstilsynets kontroll har identifisert tilfeller hvor det er grunnlag for mistanke om at det er foretatt ulovlige uttak i perioder som er dekket av revisjonsberetninger De har avgitt. Dette underbygges også av at bostyrer for selskaper i [REDACTED] har pekt på flere forhold i perioden mellom balansedagen for siste revisorbekreftede regnskap og konkursåpningen som reiser spørsmål om omstøtelse. (Se også punkt 3.6.)

Det foreligger ikke dokumentasjon som viser at De har vurdert risiko i, eller har rettet revisjonshandlinger mot transaksjoner med nærstående, jf. krav i ISA 550 punkt 11. Heller ikke mulige brudd på aksjeloven § 3-8 er vurdert. Formålet med aksjelovens bestemmelse om

nærstående transaksjoner er å verne kreditorer, minoritetsaksjonærer mv. At revisjonen av nærstående transaksjoner skjer i samsvar med god revisjonsskikk er også på andre måter et sentralt element i rollen som allmennhetens tillitsperson.

Finanstilsynets konklusjon

Finanstilsynet mener at De ikke i tilstrekkelig grad har hatt oppmerksomhet rettet mot risikoen knyttet til nærstående transaksjoner og at De ikke har vist tilstrekkelig profesjonell skepsis knyttet til forklaringer og annen dokumentasjon mottatt av selskapenes ledelse. Det vises til omtalen av de konkrete transaksjonene i vedlegget.

Finanstilsynets vurdering er at mangelfull revisjon av nærstående transaksjoner, samlet sett, anses som et grovt brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 550 punkt 5 og ISA 240 punkt 24.

3.5. Praksis med rotasjonsbasert revisjon av utvalgte regnskapsposter har medført manglende/mangelfulle revisjonsbevis

Mange av revisjonsklientene i Revisorgruppen Trøndelag AS benytter ekstern regnskapsfører. Etter å ha gjennomført en kartlegging som viste at flere revisjonskunder benyttet samme regnskapsfører, konkluderte revisjonsselskapet med at det ville være effektivt å gjøre visse revisjonshandlinger på tvers av disse revisjonskundene. Det ble utarbeidet en rotasjonsplan, hvor revisjonsbevis på utvalgte områder delvis skulle innhentes gjennom test av rutinene hos regnskapsførerselskapet og delvis gjennom substanskontroller på revisjonskundenivå. Rutinene og substanskontrollene ble testet på et stikkprøvebasert utvalg av oppdrag som var revidert av Revisorgruppen Trøndelag AS. Praksisen har foregått over flere år og med varierende omfang. For revisjonen av 2016 var totalt 108 revisjonsoppdrag fordelt på syv regnskapsførerselskap omfattet av denne rotasjonsordningen.

Finanstilsynet mener at det ikke er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for de angitte områdene og regnskapspåstandene i oppdrag der denne rotasjonsordningen er benyttet. Bruk av denne ordningen innebærer derfor brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6, med mindre det er utført revisjonshandlinger utover det ordningen tilsier og som gir revisjonsbevis. De hadde benyttet et slik tilnærming i revisjonsoppdrag som ble kontrollert av Finanstilsynet og det var ikke gjort supplerende revisjonshandlinger som bidro til å tilfredsstille kravet til revisjonsbevis for disse revisjonskundene.

I tilsvaret har De vist til at dette punktet vil bli kommentert av revisjonsselskapet. Revisjonsselskapet har i sitt svarbrev kun opplyst at ordningen er avvirket.

Finanstilsynets konklusjon

Selv om dette er en ordning som revisjonsselskapet hadde etablert, har De som oppdragsansvarlig revisor et selvstendig ansvar for å sikre at revisjonen gjennomføres i samsvar med revisorloven og god revisjonsskikk, jf. ISA 220 punkt 8. Situasjonen er at De i flere oppdrag mangler tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis i samsvar med revisorloven § 5-2 annet ledd, jfr. ISA 500 punkt 6. Uavhengig av hvilken betydning denne ordningen har hatt for kvaliteten av revisjonen, innebærer arten og omfanget av feilen at det samlet sett foreligger et grovt pliktbrudd.

Finanstilsynet har vurdert om det forholdet at det var en etablert ordning i revisjonsselskapet gjør at det ikke er riktig at pliktbruddet inngår som begrunnelse for vedtak om tilbakekall av Deres godkjenning. Finanstilsynet mener at dette argumentet ikke kan tillegges vekt, særlig ikke i denne

saken der De var daglig leder og dermed har ansvar også for selskapets retningslinjer og rutiner for gjennomføring av oppdrag, se punkt 4. Finanstilsynet mener derfor at pliktbruddet er grovt.

3.6. Hendelser etter balansedagen

Det følger av revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 560 punkt 6 at revisor skal gjennomføre revisjonshandlinger som er utformet for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at alle hendelser, som finner sted mellom balansedagen og datoen for revisjonsberetningen og som krever korrigerende eller omtale i regnskapet, er blitt identifisert. Aktuelle revisjonshandlinger følger av ISA 560 punkt 7.

Med unntak av at De for de fleste kontrollerte oppdrag og regnskapsperioder hadde innhentet signerte fullstendighetserklæringer fra ledelsen, fant Finanstilsynet at De i svært få tilfeller hadde innhentet og gjennomlest den revidertes sist tilgjengelige perioderegnskap (jf. ISA 500 punkt 7d) eller referater fra styremøter avholdt i perioden eller etter balansedagen (jf. ISA 560 punkt 7c). I de få tilfellene hvor det var innhentet perioderegnskap etter balansedagen, var dette gjort før dato på revisjonsberetningen slik at De ikke hadde oppdatert informasjon på datoen for avgivelse av revisjonsberetningen.

For fem av de åtte kontrollerte oppdragene viste siste avlagte årsregnskap enten en negativ egenkapital eller at mer enn halvparten av aksjekapitalen var tapt grunnet stort underskudd i den siste regnskapsperioden. Til tross for dette hadde De ikke utført ytterligere revisjonshandlinger knyttet til fortsatt drift i samsvar med ISA 570 punkt 16, herunder innhenting av budsjetter, kontantstrømprognoser og uttalelser fra ledelsen.

For tre av de åtte kontrollerte oppdragene var siste årsregnskap avlagt mer enn åtte måneder etter lovens frist på seks måneder. Forklaringene De fikk, i noen tilfeller flere år på rad, viste til utenforliggende årsaker og da primært at skylden lå hos regnskapsfører. På bakgrunn av annen kunnskap De hadde, blant annet om selskapenes finansielle situasjon og ledelsens integritet, skulle De ha vurdert og eventuelt undersøkt om det var andre medvirkende årsaker til forsinkelsen som kunne være av betydning for Deres revisjon av hendelser etter balansedagen og selskapenes evne til fortsatt drift. Det vises til ISA 570 punkt 24.

Finanstilsynets konklusjon

Finanstilsynet mener at De ikke har innhentet informasjon som gir et tilstrekkelig grunnlag for vurderingene av hendelser etter balansedagen, eventuelt at De ikke har gjort en tilstrekkelig vurdering, herunder ikke har utvist en tilstrekkelig profesjonell skeptisk holdning. Det vises til vedlegget som angir hvilke oppdrag Finanstilsynet mener dette gjelder og om de konkrete bruddene er ansett som grove.

Finanstilsynet mener at bruddene på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 560 og ISA 570 samlet sett er grove. I vurderingen er det sett hen til risikoen for at revisjonsberetningen ikke gir et riktig bilde på tidspunktet for avgivelsen og til betydningen av det for revisors rolle som allmennhetens tillitsperson.

3.7. Revisors fortsettelsesvurderinger og plikten til å fratre

Finanstilsynets tilsyn avdekket at det ikke var gjennomført aksept- og fortsettelsesvurderinger i samsvar med revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 220 punkt 12 og 13. Finanstilsynet viser også til revisorloven §§ 7-1 og 7-2.

For at fortsettelsesvurderingen skal tjene sin hensikt, må den skje på et tidspunkt som gjør det mulig for revisor å varsle sin fratreden og for den reviderte å iverksette tiltak. Ut fra dokumentasjonen synes de fleste fortsettelsesvurderingene å være gjort mellom balansedagen og datoen for revisjonsberetningen. I noen tilfeller viser revisjonsdokumentasjonen at den først var utført etter avgitt revisjonsberetning. Fortsettelsesvurderingen er det første steget i planleggingen av et nytt revisjonsår, jf. ISA 300 punkt 6 a. En fortsettelsesvurdering når alt annet revisjonsarbeid er utført gir lite mening.

For flere av selskapene var det siste avlagte årsregnskapet avlagt mer enn ett år etter lovens frist. For de fleste av disse selskapene fant Finanstilsynet at det i de mellomliggende perioder ikke var åpnet fil for nytt år i revisjonsverktøyet og det ikke forelå en dokumentert fortsettelsesvurdering som viser at revisor har tatt i betraktning den forsinkede regnskapsavleggelsen, eller ny kunnskap om ledelsens og eiers integritet knyttet til hendelser etter balansedagen mv.

Til tross for mange forhold som De var kjent med og som skulle ha inngått i vurderingen av ledelsens og eiers integritet, er konklusjonene i de for sent gjennomførte fortsettelsesvurderingene av typen "*anses tilfredsstillende*". Dette er mest alvorlig når det gjelder revisjonen av Tropehagengruppen, men også i øvrige oppdrag er det forhold som burde vært inkludert i fortsettelsesvurderingene, uten at det har skjedd.

I henhold til revisorloven § 7-1 første og annet ledd plikter revisor å si fra seg revisjonsoppdraget. Dette gjelder blant annet når revisor under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. I vurderingen av hvilke regelverksbrudd som skal anses som vesentlige må revisor vurdere bakgrunnen for lov- og forskriftsbruddene, konsekvensene av bruddene og om det kan forventes at forholdet blir rettet innen rimelig tid.

Manglende etterlevelse av lovens frist for avleggelse av årsregnskap kan være et forhold som tilsier at revisor plikter å trekke seg. For flere av de kontrollerte oppdragene for [REDACTED] er forsinkelsene svært betydelige og i enkelte tilfeller også gjentatte.

I flere av oppdragene for [REDACTED] hadde revisor sendt nummerert brev der det var fastsatt en frist frem til 21. oktober 2016 for oversendelse av årsregnskapet for 2015. Revisor hadde også varslet om fratreden dersom ikke dette skjedde. Til tross for betydelig oversittelse av denne fristen (i noen tilfeller ytterligere seks måneder) gjennomførte De ikke den varslede fratreden. Fratreden skjedde heller ikke selv om De like etterpå ble klar over at selskapet heller ikke ville avlegge neste årsregnskap innen fristen.

Krav om forsvarlig egenkapital og likviditet ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten er et grunnleggende vilkår for å kunne drive som aksjeselskap. Ved økonomiske vanskeligheter er styret tillagt konkrete plikter i aksjeloven med sikte på å sørge for tilstrekkelig finansiering eller å melde oppløsning/oppbud, jf. aksjeloven § 3-5. Etter Finanstilsynets vurdering vil styrets brudd på handleplikten normalt utgjøre et lovbrudd som gjør at revisor må vurdere fratreden etter revisorloven § 7-1 første ledd.

For ett av de kontrollerte oppdragene hadde De ikke gjennomført fratreden til tross for oppfølging av slike forhold i nummererte brev og presiseringer i revisjonsberetningen tre år på rad.

Finanstilsynets konklusjon

Finanstilsynet mener De ikke har oppfylt plikten til å foreta fortsettelsesvurderinger i samsvar med revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 220 punkt 12 og 13, ISA 300 punkt 6a, og at De heller ikke har oppfylt plikten til å si fra Dem revisjonsoppdrag i samsvar med revisorloven § 7-1. Det vises til vedlegget som angir hvilke oppdrag Finanstilsynet mener at dette gjelder for og hvilke av de konkrete bruddene som er ansett som grove.

Finanstilsynet mener at brudd på pliktene knyttet til fortsettelsesvurderingene, samlet sett, utgjør et grovt pliktbrudd. Finanstilsynet viser til at plikten til å fratre er et sentralt element i revisjonsinstituttet. Betydningen av at Deres pliktbrudd er at virksomhet, som ikke ble drevet i samsvar med de kravene som gjelder, har kunnet fortsette.

I Deres tilsvaret har De vist til en praksis i revisjonsselskapet om først å signere ut fortsettelsesvurderingen i forbindelse med årsavslutningen, men at denne ordningen er endret som følge av tilsynet. Deres kommentar er ikke helt sammenfallende med revisjonsselskapets svar, men uansett har De som oppdragsansvarlig revisor et selvstendig ansvar for å gjennomføre revisjonen i samsvar med revisorloven. I kombinasjon med at De også var daglig leder med ansvar for selskapets retningslinjer og rutiner for gjennomføring av oppdrag mener Finanstilsynet at en eventuell praksis i revisjonsselskapet ikke fratar pliktbruddene karakteren av å være grovt.

3.8 Nummererte brev

Revisors plikt til å sende nummererte brev til styret følger av revisorloven § 5-4. Forhold som alltid skal kommuniseres i nummerert brev fremkommer av revisorloven § 5-2 fjerde ledd. Disse bestemmelsene utfylles av revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 260, særlig punkt 9 om at kommunikasjonen skal være tydelig. Finanstilsynet viser også til ISA 265 som gjelder kommunikasjon om mangler i intern kontroll.

De nummererte brev som er skrevet omhandler i hovedsak for sen regnskapsavleggelse. I [REDAKERT] har den interne kontrollen vært svak også når det gjelder ordinære løpende transaksjoner og avtaler med nærstående i tillegg til brudd på handleplikten knyttet til forsvarlig egenkapital. Finanstilsynet mener dette er forhold som skulle vært tatt opp med styret i nummerte brev. Det skulle også vært sendt nummererte brev til friskolen blant annet når det gjelder etterlevelse av økonomiforskriften. Som ledd i revisjonen av reiseselskapet skulle det vært sendt nummerert brev knyttet til lån til nærstående og for lite innstående på bunden bankkonto.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener De ikke har oppfylt plikten til å sende nummererte brev i samsvar med revisorloven § 5-4 og § 5-2 annet ledd jf. ISA 260 og ISA 265. Det vises til vedlegget som angir hvilke oppdrag og hvilke forhold Finanstilsynet mener at dette gjelder for og om det konkrete bruddet er ansett som grovt.

Når revisor skriftlig gjør styret oppmerksom på feil og svakheter, setter en frist for retting, følger opp at retting skjer, vurderer konsekvensene for revisjonsberetningen, eventuelt fratrer og gjør ny

revisor oppmerksom på forholdet, bidrar revisor til at reviderte virksomheter drives i samsvar med de krav som gjelder. Plikten til å sende nummererte brev er et viktig element i revisjonsinstituttet.

Finanstilsynet mener at disse bruddene på plikten til å sende nummerert brev, samlet sett, utgjør et grovt brudd på Deres plikter som revisor.

4 Rollen som daglig leder i Revisorgruppen Trøndelag

Som det følger av omtalen av det rettslige grunnlaget i punkt 2, kan også pliktbrudd som ikke er knyttet til selve revisjonsutførelsen, danne grunnlag for tilbakekall av godkjenningen som revisor. Blant annet vil manglende ivaretagelse av det ansvaret en revisor har som daglig leder måtte ha for at et revisjonsforetak drives i henhold til gjeldende regelverk, kunne begrunne et vedtak om tilbakekall av godkjenningen som revisor.

De ble daglig leder i Revisorgruppen Trøndelag AS i 2011 og har siden hatt det ansvaret som følger av aksjeloven §§ 6-14 og 6-15. Plikten i revisorloven § 5b-1 til å etablere et forsvarlig system for kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten er en oppgave som faller inn under daglig leders ansvarsområde. Revisorloven § 5b-1 utfylles av ISQC 1 – Internasjonal standard for kvalitetskontroll. Som daglig leder har De ansvar for kvalitetskontrollsystemet. At det etableres retningslinjer og rutiner i revisjonsselskapet som sikrer at revisjonsutførelsen skjer i samsvar med revisorloven, og at det overvåkes at disse etterleves, er helt sentralt i oppfyllelsen av denne plikten, jf. ISQC 1 punkt 3.

Det vises til Finanstilsynets foreløpige merknader til revisjonsselskapet hvor det fremkommer en rekke feil og mangler i kvalitetskontrollsystemet som ligger inn under Deres ansvarsområde. Dette gjelder særlig retningslinjer og rutiner, oppfølging av tidligere brev fra Finanstilsynet og risikostyringsforskriften.

Finanstilsynet mener det foreligger brudd på Deres plikter som daglig leder i revisjonsselskapet, jf. aksjeloven § 6-14 første ledd og revisorloven § 5b-1 herunder ISQC 1 punkt 32.

Finanstilsynet har tidligere tilskrevet Revisorgruppen Trøndelag AS, jf. brev fra november 2014, desember 2014 og februar 2017. I disse brevene ble revisjonsselskapet bedt om å vurdere om det var behov for å iverksette tiltak. Det fremkommer av brevene at vurderingen måtte dokumenteres slik at Finanstilsynet senere kan ta stilling til om revisjonsselskapet har håndtert sakene på en forsvarlig måte, eventuelt på stedlige tilsyn. Under Finanstilsynets stedlig tilsyn i 2018 kunne det ikke fremlegges dokumentasjon som viser at disse sakene var fulgt opp på den måten Finanstilsynet hadde angitt i ovennevnte brev. Det eneste som var gjort var at innrapporteringen fra Tilsynsrådet for advokatvirksomhet i den ene saken var videresendt per e-post til tre av selskapets revisjonsmedarbeidere som var involvert i revisjon av advokater. Som daglig leder i selskapet ligger det under Deres ansvarsområde å påse at revisjonsselskapet følger opp henvendelser fra Finanstilsynet på en forsvarlig måte. Det foreligger brudd på Deres plikter som daglig leder i revisjonsselskapet, jf. aksjeloven § 6-14 første ledd. Finanstilsynet viser også til ISQC 1 punkt 55 som setter krav til retningslinjer og rutiner for håndtering av klager og beskyldninger.

Revisorgruppen Trøndelag AS hadde autorisasjon som regnskapsførerforetak og var dermed underlagt forskrift om risikostyring og internkontroll. Forskriften stiller krav til vurdering og forsvarlig håndtering av vesentlige risikoer knyttet til virksomheten på alle virksomhetsområder.

Risikoen for at revisjonen ikke gjennomføres og dokumenteres i samsvar med revisorlovens krav er en vesentlig risiko i revisjonsselskapet. Denne risikoen var ikke dekket i det risikostyringsdokumentet som er ment å oppfylle risikostyringsforskriften. Selv om det er styret som har ansvar for å påse at foretaket har hensiktsmessige systemer for risikostyring og internkontroll, har også daglig leder en sentral rolle i etterlevelsen av de krav som følger av forskriften, herunder rapportering til styret, jf. risikostyringsforskriften § 4. Finanstilsynet mener det foreligger brudd på Deres plikter som daglig leder i revisjonsselskapet ved ikke å ha sørget for at risikostyringsforskriften er gjort gjeldende for den samlede virksomheten i Revisorgruppen Trøndelag AS.

5. Finanstilsynets vurdering av vedtak om tilbakekall av godkjenning

5.1 Vilkåret om "grovt" eller "gjentatte" overtredelser

Som omtalt i punkt 2 foran er det et vilkår for tilbakekall etter revisorloven § 9-1 tredje ledd, nr. 2 at det må foreligge en overtredelse av revisors plikter etter lov eller forskrift, og at overtredelsene må være "grove" eller "gjentatte".

De feilene og manglene som Finanstilsynet avdekket i forbindelse med tilsynet, og som er fulgt opp i ettertid, er av en slik art at det kan konstateres brudd på revisors plikter etter lov eller forskrift. Det fremgår av punkt 3 og 4, og av vedlegget til dette brevet, hvilke pliktbrudd Finanstilsynet mener at foreligger og hvilke som er ansett som grove, enten hver for seg eller samlet.

Uavhengig av konklusjonen om et pliktbrudd er grovt eller ikke foreligger, er antallet pliktbrudd så stort at også det alternative lovkravet om "gjentatte ganger" oppfylt.

5.2 Skikkethetsvurderingen

I tillegg til at det må foreligge grove eller gjentatte pliktbrudd er det et vilkår i etter revisorloven § 9-1 tredje ledd, nr. 2 at pliktbruddene medfører at revisor må anses "uskikket" til å være revisor.

Lovens forarbeider gir liten veiledning om hvilke forhold som skal tillegges vekt i denne skikkethetsvurdering. Vurderingen skal være fremtidsrettet, men må likevel være basert på en samlet vurdering av om de forholdene som er avdekket tilsier at revisor har utvist en uakseptabel holdning til, eller manglende forståelse for, de pliktene som en revisor har. Også tidligere pliktbrudd som er avdekket av Finanstilsynet kan tillegges vekt i vurderingen av om De må anses som uskikket.

Revisorloven § 1-2 fastslår at revisor er allmennhetens tillitsperson og at revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. For å kunne ivareta denne rollen må revisor utvise profesjonell skepsis. I revisjonsstandardene er dette definert som *"en holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis"*.

Finanstilsynet mener at flere av de pliktbruddene som er omtalt i punkt 3 og i vedlegget viser at De ikke har utvist en tilstrekkelig profesjonelt skeptisk holdning. Dette gjelder spesielt i revisjonen av Tropehagengruppen der det forelå en rekke transaksjoner og disposisjoner som ga klare indikasjoner på manglende integritet hos ledelsen og hovedeier. For Finanstilsynet fremstår det som

om De har avlagt umodifiserte revisjonsberetninger til tross for at De må, eller burde, ha visst at regnskapene inneholdt vesentlige feil. Ved ikke å sende nummererte brev som stiller klare krav til styret om hva som må rettes og innen hvilken frist, har De bidratt til at den reviderte virksomheten kunne drives videre uten å innrette seg i samsvar med de regler som gjelder for virksomheten. I det nummererte brevet som ble sendt i 2016, knyttet til vesentlige forsinkelser i avleggelsen av den finansielle rapporteringen for [REDACTED], hadde De satt en frist og varslet om fratreden dersom forholdet ikke ble rettet. De tillot at fristen ble vesentlig oversittet uten at dette er nærmere begrunnet. Signering på revisjonsberetningen skjedde uten at De hadde utført egne kontroller av hendelser etter balansedagen og til tross for at De var kjent med mulige straffbare handlinger i selskaper i perioden forut for konkursåpning. Finanstilsynet mener dette tilsier at De må anses som uskikket som revisor.

I tilsvaret har De anført at oppdragene for [REDACTED] gruppen er lite representative for Deres revisjonsutførelse. Anførselen er ikke nærmere begrunnet, men Finanstilsynet ser at [REDACTED] gruppen var en krevende klient å revidere på grunn av svake rutiner og sviktende intern kontroll og en sterk hovedaksjonær som også utgjorde selskapenes ledelse. Nettopp i slike situasjoner er det særlig viktig at revisor er seg bevisst i rollen som allmennhetens tillitsperson og gjennomfører revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk og fratrer om nødvendig. Selv om de andre selskapene Finanstilsynet kontrollerte jevnt over var mer solide virksomheter med bedre rutiner, er flere av svakhetene ved Deres revisjon de samme, herunder at det mangler tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Det vises til punkt 3 i brevet, og til vedlegget der pliktbruddene i de øvrige oppdragene er beskrevet.

Tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis mangler også for attestasjoner avgitt i henhold til særlovgivning. For noen av disse mener Finanstilsynet at det kan legges til grunn at den reviderte ikke hadde overholdt den aktuelle særlovgivningen. En situasjon der revisor ikke fanger opp brudd på lovgivning som er ansett som nødvendig for virksomheten og derfor heller ikke følger opp at forholdet rettes, er ikke forenelig med revisors rolle som allmennhetens tillitsperson.

Finanstilsynet har tidligere kritisert Dem for ikke å ha trukket Dem som revisor, (sak 11/11187). De var da oppdragsansvarlig for et revisjonsoppdrag uten å ha fått med Dem at revisjonsklienten hadde mistet sin autorisasjon som regnskapsførerselskap. I merknadsbrevet viste Finanstilsynet til beretninger for årene 2008, 2009 og 2010 med presiseringer, og ga uttrykk for at *"De skulle ha trukket Dem som revisor for selskapet samtidig med at De avga den foreløpige beretningen, med bakgrunn i klienten ikke synes å ha vist verken vilje eller evne til å rette opp i de manglene De tidligere har tatt opp"*. Under saksgangen opplyste De at *"at De hadde vært kjent med at daglig leder i selskapet periodevis har vært i en vanskelig situasjon, og at dette har vært tatt hensyn til ved vurderingen"*. Tilsvarende holdning har kommet til uttrykk i Deres brev til Finanstilsynet 23. august 2017, der De forklarer den manglende fratreden i revisjonsoppdragene for [REDACTED] med at *"vi har valgt å bistå selskapene i den krisesituasjonen som har oppstått. Det har vært utfordrende og krevende og det er alltid vanskelig å vurdere om styrets ulike tiltak i en presset situasjon vil være tilstrekkelig for å forsvare fortsatt drift."* Etter Finanstilsynets syn innebærer ovennevnte at De ikke har den rolleforståelsen som er nødvendig for å kunne anses skikket som revisor.

I tilsvaret har De for øvrig gitt uttrykk for synspunkter som Finanstilsynet ikke deler og som gir grunn til å reise spørsmål ved Deres forståelse av revisorrollen. Enkelte steder har De forklart manglende dokumentasjon med bred om omfattende kunnskap om revisjonsklientene i [REDACTED]. Finanstilsynet bemerker at kunnskap om revisjonsklienten er nødvendig for å kunne planlegge og gjennomføre revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk, men kan ikke

erstatte revisjonshandlinger eller dokumentasjon. De har videre gitt uttrykk for *"at konsernregnskap i mindre konsern er en plikt og formalitet som ledelsen og styret ikke ser nytten av"*.

Konsernregnskap er et lovkrav for konsern av en viss størrelse og benyttes av flere interessegrupper enn ledelsen og styret. Det er derfor viktig at konsernrevisjonsoppdrag gjennomføres i samsvar med god revisjonsskikk uansett om ledelsen ikke etterspør eller ønsker å vise konsolidert resultat og balanse, for eksempel til banker og andre kreditorer. Også anførselen om at det skulle være adgang til å utføre revisjonshandlinger etter dato på revisjonsberetningen underbygger bildet av manglende forståelse for hva som er revisors rolle og det arbeid som skal utføres i forkant av at en revisjonsberetning signeres.

De bruddene på revisorloven og god revisjonsskikk som er avdekket i Deres revisjonsutøvelse er såpass omfattende og gjennomgripende, og har vart over flere år, at det ikke kan dreie seg om unntak fra en ellers forsvarlig oppdragsutførelse. Etter en samlet vurdering mener Finanstilsynet at lovens vilkår om uskikkethet er oppfylt.

5.3 Finanstilsynets skjønnsmessige vurdering av om vedtak skal fattes

Det følger av foranstående at vilkårene for å tilbakekalle Deres godkjenning som statsautorisert revisor er tilstede. Finanstilsynet kan derfor fatte et slikt vedtak.

I tilsvaret har De gitt uttrykk for at tilbakekall er en alvorlig reaksjon og bedt om at vedtak ikke fattes, men at De isteden gis mulighet til å rette opp inntrykket og at Finanstilsynet gjennomfører en oppfølgingskontroll. Finanstilsynet er innforstått med at vedtak om tilbakekall av godkjenningen som revisor er svært inngripende og at det får konsekvensene for den det gjelder. I vurderingen av om det skal fattes et slikt vedtak må det skje en avveining mellom hensynet til revisor og samfunnsmessige hensyn.

At revisorer er underlagt en godkjenningsordning, krav til revisjonsutførelsen og offentlig tilsyn skal støtte opp under revisors rolle som allmennhetens tillitsperson. Det er derfor helt avgjørende for at revisor skal kunne ivareta rollen som allmennhetens tillitsperson at revisjonen gjennomføres i samsvar med god revisjonsskikk. Når det ikke skjer, vil det svekke den nødvendige tilliten ikke bare til den aktuelle revisoren, men også til revisjonsinstituttet. Det vil være negativt for revisoryrket om revisorer som grovt og gjentatte ganger har overtrådt sentrale plikter som følger av lov eller forskrift, fortsatt skal inneha offentlig godkjenning. For at Finanstilsynet skal kunne ivareta sin tilsynsrolle og bidra til fortsatt tillit til revisjonsinstituttet, er det nødvendig å sanksjonere alvorlige overtredelser.

Finanstilsynet viser videre til at offentlig tilsyn med revisjonsvirksomhet skal bidra til å sikre at virksomheten, herunder oppdragsutførelsen, til enhver tid drives i samsvar med lovfastsatte krav. Det vil innebære en svekkelse av tilsynsfunksjonen dersom Finanstilsynet i sin skjønnsutøvelse må ta hensyn til tiltak som er eller loves iverksatt etter at det er gjennomført tilsyn. En situasjon der etterfølgende tiltak skulle ha hindret Finanstilsynet i å fatte vedtak om tilbakekall i de situasjonene der vilkårene for dette er oppfylt, ville gitt et feil signal til bransjen om nødvendigheten av løpende å etterleve lovkrav. Dette sentrale preventive hensynet er også vektlagt av Finansdepartementet (dep. ref. 09/1862) og reflektert i klagenemndens praksis.

I tilknytning til revisjonen av friskolen viser De til at Finanstilsynets tematisyn rettet mot revisjon av friskoler, hadde avdekket en rekke mangler slik at det foreligger en bransjeutfordring og at De

"bør bedømmes på linje med øvrige kontrollerte revisorer". Tematilsyn har et annet formål, gjennomføres og følges opp på annen måte enn et ordinært stedlige tilsyn. Det at Finanstilsynet ikke har fattet vedtak om tilbakekall av godkjenningen til revisorer som var omfattet av tematilsynet og som ikke hadde gjennomført revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk innebærer derfor ingen usaklig forskjellsbehandling i strid med forvaltningsloven og god forvaltningsskikk.

Finanstilsynet har avdekket alvorlige feil og mangler i alle de åtte oppdragene som ble valgt ut for kontroll. De har verken som oppdragsansvarlig revisor eller som daglig leder ivaretatt det ansvaret De har for revisjonskvaliteten. Finanstilsynet mener dette er uforenelig med en rolle der De fortsatt skal kunne utføre oppgaver som godkjent revisor, herunder være ansvarlig for revisjonsoppdrag.

Etter en samlet vurdering har Finanstilsynet konkludert med at det både er nødvendig og forholdsmessig å fatte vedtak om tilbakekall av godkjenning som statsautorisert revisor.

5.4 Tidsbegrensning av vedtaket

I tilsvaret ber De om at et eventuelt vedtak gjøres tidsbegrenset, jf. revisorloven § 9-1 fjerde ledd.

Vedtaket bygger på at revisor er *"uskikket"*. Dersom et vedtak skal gjøres tidsbegrenset, må det være fordi det er klart at revisor etter en viss tid, ikke lenger vil være uskikket. Dette standpunktet har støtte i rettspraksis der Høyesterett fastslo at det ikke er tilstrekkelig at de pliktstridige forholdene er brakt i orden for å få ny bevilling når tilbakekall har funnet sted. Følgene kommer til uttrykk i dommen: *"Ny bevilling etter et tilbakekall etter nr. 1 krever en bredere vurdering, der det må finnes godtgjort at det ikke lenger foreligger forhold som gjør vedkommende uskikket eller uverdigg til å drive advokatvirksomhet eller at vedkommende for øvrig ikke har den tillit som er nødvendig"*. Den aktuelle saken, (Rt. 2006, side 435), gjaldt tilbakekall av en advokatbevilling med hjemmel i domstolloven § 230 første ledd nr. 1 som langt på vei er lik bestemmelsen i revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2. Finanstilsynet mener det ikke er mulig å fastsette et tidspunkt for når en person i fremtiden skal anses skikket som revisor. Det må prøves i forbindelse med en eventuell søknad om på nytt å bli godkjent som revisor.

Tidsbegrenset vedtak er ikke benyttet i Finanstilsynets forvaltningspraksis og heller ikke av Finansdepartementet eller klagenemnda i klagesaker.

På bakgrunn av ovennevnte har Finanstilsynet ikke funnet grunnlag for å gjøre vedtaket tidsbegrenset.

6. Vedtak om tilbakekall

Finanstilsynet har i dag fattet følgende vedtak:

Med hjemmel i revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2 kalles [REDAKERT] sin godkjenning som statsautorisert revisor tilbake.

Vedtaket settes i kraft **1. juli 2019**. Det kan søkes om utsatt iverksetting av vedtaket, jf. forvaltningsloven § 42.

Vedtaket kan påklages til Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker. En eventuell klage skal sendes til Finanstilsynet, jf. forvaltningsloven.

Til orientering opplyser vi at vedtaket vil bli sendt til Revisorgruppen Orkla Trøndelag AS.

For Finanstilsynet

Anne Merethe Bellamy
direktør for markedstilsyn

Kjersti Elvestad
seksjonssjef

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.

Vedlegg: Beskrivelse av Finanstilsynets funn ved inspeksjon av oppdrag (unntatt offentlighet offl. § 13 1.ledd, jf. Fvl. § 13 1. ledd nr. 1-2).