



**FINANSTILSYNET**  
THE FINANCIAL SUPERVISORY  
AUTHORITY OF NORWAY

Fellesrapport

# Revisjon av friskoler

Tematilsyn 2017

**DATO:**  
15. februar 2018

**NUMMER:**  
17/8843

**SEKSJON/AVDELING:**  
REVISORER OG REGNSKAPSFØRERE

## Innhold

<b>1</b>	<b>Bakgrunn og formål</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Gjennomføringen av tematilsynet</b>	<b>3</b>
<b>3</b>	<b>Resultatene fra tematilsynet</b>	<b>3</b>
3.1	Engasjementsbrev	3
3.2	Planleggingen av revisjon av årsregnskapet og særattestasjoner	4
3.3	Virksomhetsforståelse	4
3.4	Vesentlighet	5
3.5	Risikovurdering	6
3.6	Kartlegging av prosesser og internkontroll som grunnlag for revisjonshandlinger	7
3.7	Revisjon av inntekter og attestasjon av elevtelling	8
3.8	Revisjon av kostnader og merverdiavgiftskompensasjonen	8
3.9	Mangelfulle opplysninger i årsregnskapet	9
3.10	Revisors kommunikasjon	10
3.11	Friskoler i utlandet	10
<b>4</b>	<b>Oppsummering</b>	<b>11</b>

---

## 1 BAKGRUNN OG FORMÅL

Bakgrunnen for tematilsynet var signaler fra Utdanningsdirektoratet (direktoratet) om svikt i revisjonen av frittstående skoler som mottar statstilskudd for driften. Utdanningsdirektoratet godkjenner og fører tilsyn og kontroll med friskoler, både faglig kvalitet på skoletilbudet og økonomiske forhold.

I 2016 utgjorde det statlige tilskuddet til friskolene rundt 4 milliarder kroner. I 2016 var 347 skoler godkjent etter friskoleloven eller voksenopplæringsloven kapittel 4. Det var 336 frittstående skoler i Norge og 11 i utlandet som mottok tilskudd.

Friskoler er blant annet underlagt lov 4. juli 2003 nr. 84 om frittstående skoler (friskolelova) med forskrifter, jf. forskrift 14. juni 2006 nr. 932 om friskoler og økonomiforskrift til friskoleloven 19. desember 2006 nr. 1503. Direktoratet har publisert rundskriv og tolkningsuttalelser til regelverket på sitt nettsted.

Formålet med tematilsynet er å øke revisorenes oppmerksomhet rettet mot særlovgivningen friskolene er underlagt, både ved revisjonen av årsregnskapet og ved avgivelsen av særattestasjoner etter friskoleloven og bestemmelsene om merverdiavgiftskompensasjon. Det er nødvendig for bevilgende myndighet å sikre seg at virksomhet som mottar offentlig tilskudd, driver virksomheten innenfor den lovgivning og eventuelle særlige vilkår som er satt for å sikre forsvarlig bruk av fellesskapets midler. At revisor gjennom sitt arbeid påser at virksomhet skjer etter gjeldende regler, er et sentralt bidrag i rollen som allmenhetens tillitsperson, jf. revisorloven § 1-2. Dette gjelder ikke bare friskoler, men alle reviderte virksomheter underlagt særlovgivning.

## 2 GJENNOMFØRINGEN AV TEMATILSYNET

Finanstilsynet gjennomførte til sammen 19 stedlige tilsyn i mars og april 2017 i områdene Grenland, Oslo, Trondheim, Kristiansand og Ålesund. Seks tilsyn var på avdelingskontorer til de fem største revisjonsselskapene, mens de øvrige tretten var hos mindre og mellomstore revisjonsselskap. De revisjonsselskapene som omfattes av tematilsynet, reviderer til sammen rundt 200 friskoler (som utgjør cirka 2/3 av alle friskolene).

Tilsynene dekket totalt 22 oppdragsansvarlige revisorer og omfatter kontroll av oppdrag for 24 friskoler. I utvalget inngår friskoler organisert som aksjeselskap, stiftelse, samvirkeforetak og forening. I to av oppdragene var friskolen etablert i utlandet. Både revisjonen av grunnskoler og videregående skoler ble kontrollert. Omsetningen i de aktuelle skolene varierte fra ca. 2,5 millioner til ca. 70 millioner kroner, og statstilskuddene varierte fra ca. 2 millioner til ca. 60 millioner kroner.

I hovedsak dekker kontrollen revisjonsarbeid for det regnskapsåret som ble avsluttet per 31. desember 2015. For friskolene som hadde avlagt årsregnskap for 2016 da tilsynene ble gjennomført, dekker kontrollen årsregnskapet for 2016.

Revisors kunnskap om særlovgivningen og at revisor hadde tatt hensyn til denne i planleggingen og gjennomføringen av revisjonen, var sentrale temaer i Finanstilsynets kontroll. I tillegg til revisjon av årsregnskapet kontrollerte Finanstilsynet revisors uttalelser til friskolenes elevtelling og skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon.

Finanstilsynet har ikke skilt mellom alvorlige og mindre alvorlige avvik i omtalen av feil og mangler i punkt 3.

Utdanningsdirektoratet arbeidet med revisjon av økonomiforskriften da tematilsynsrapporten ble skrevet, blant annet reglene om overføring av ubrukt statstilskudd og avsetninger til fond. En del regelverk som er omtalt i denne rapporten, kan derfor være/bli endret i ny økonomiforskrift. De revisjonsmessige forholdene som er omtalt, vil imidlertid fortsatt være relevante.

## 3 RESULTATENE FRA TEMATILSYNET

### 3.1 Engasjementsbrev

ISA 210 krever at det inngås avtale om vilkårene for revisjonsoppdrag. I de 24 oppdragene som ble kontrollert, foreligger det engasjementsbrev som dekker selve revisjonsoppdraget.

Friskolene kan kreve kompensasjon for merverdiavgift, og refusjonskravet skal attesteres av revisor. Uttalelsene skal avgis i samsvar med ISA 800, herunder at attestasjonsoppdraget skal være behandlet i et engasjementsbrev, se ISA 800 punkt 9, jf. ISA 210 nr. 10. I 19 av oppdragene forelå det ikke engasjementsbrev som omfattet revisors attestasjonsoppgaver knyttet til merverdiavgiftskompensasjon.

Hovedinntektene for friskolene er statstilskudd basert på antall elever. Utdanningsdirektoratet krever at revisor uttaler seg om friskolenes elevtelling. Dette er en avtalt kontrollhandling som skal utføres i samsvar med ISRS 4400. Det er naturlig at også denne sentrale særattestasjonen omtales i engasjementsbrevet. Engasjementsbrevet bidrar til økt bevissthet rundt viktigheten av forholdene som skal attesteres, både hos den reviderte og hos revisor.

I 19 av oppdragene var det ikke engasjementsbrev som omfattet revisors attestasjonsoppgaver knyttet til elevtelling.

Oppsummert viser Finanstilsynets kontroll at det i nær 80 prosent av oppdragene var mangler i engasjementsbrevet eller at det ikke var avklart at ledelsen erkjenner og forstår sitt ansvar.

### **3.2 Planleggingen av revisjon av årsregnskapet og særattestasjoner**

God revisjonsskikk innebærer at revisor skal planlegge oppdragene slik at disse kan utføres på en effektiv og hensiktsmessig måte, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd, ISA 300, ISA 800 og ISRS 4400.

Med unntak av merverdiavgiftskompensasjon for friskoler lokalisert i utlandet, har revisors oppdrag for friskoler minst omfattet revisjon av friskolenes årsregnskap, avgivelse av uttalelse til friskolenes særregnskaper for merverdiavgiftskompensasjon, og rapportering av resultatet av avtalte kontrollhandlinger med friskolenes elevtelling. De kontroller revisor gjør for å kunne uttale seg om krav om kompensasjon av merverdiavgift og elevtelling, er i stor utstrekning arbeid revisor kan nyttiggjøre seg i revisjonen av årsregnskapet for å kunne konkludere på inntekter og kostnader. Det er derfor både naturlig og hensiktsmessig at revisor ser disse kontrollene i sammenheng. Revisor må likevel ta hensyn til at det er tre ulike oppgaver, og hver enkelt uttalelse stiller krav til planlegging, utførelse og dokumentasjon.

Finanstilsynets kontroll av de 24 oppdragene viste:

- I halvparten av oppdragene var kontrollhandlingene revisor hadde utført for å kunne avgi de to særattestasjonene, beskrevet i revisjonsplanen, enten som ledd i årsregnskapsrevisjonen eller at revisor hadde opprettet egne dokumentasjonsfiler som inneholdt planlegging for de ulike uttalelsene.
- For seks oppdrag var kontrollene som lå til grunn for revisors særattestasjoner en del av inntekts- og kostnadsrevisjonen. Det fremgikk ikke at kontrollene også var ment å dekke særattestasjonene. Revisorlovens krav til planlegging og dokumentasjon av attestasjonsoppgavet var derfor ikke oppfylt.
- Å dokumentere planleggingen av kontrollhandlinger etter at de er utført, har liten verdi. I over halvparten av oppdragene viser dokumentasjon at planleggingen av revisjonen inkludert særattestasjonene, var utført flere uker etter at revisor har avgitt sin uttalelse til Utdanningsdirektoratet om elevtellingen.

Oppsummert viser Finanstilsynets kontroll at revisorlovens krav til å planlegge oppdragene, herunder kravet til å dokumentere, ikke var oppfylt i rundt halvparten av oppdragene.

### **3.3 Virksomhetsforståelse**

For å kunne gjennomføre en forsvarlig revisjon i samsvar med kravene i revisorloven må revisor opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, herunder gjeldende lovkrav for virksomheten, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd og blant annet ISA 250 punkt 13 og ISA 315 punkt 11.

Friskolelovgivningen stiller en rekke krav til skolene, som revisor må kjenne til og sette seg inn i. Dette gjelder både kravene i lov og forskrift, herunder at nødvendig godkjenning fra

Utdanningsdirektoratet er gitt, og eventuelle særlige vilkår som er fastsatt. For at det skal kunne kontrolleres at revisor har oppfylt pliktene som følger av revisorlovens krav til god revisjonsskikk, må revisor etter revisorloven § 5-3 dokumentere at nødvendig virksomhetsforståelse er opparbeidet.

I vurderingen av om revisor har hatt nødvendig virksomhetsforståelse, har Finanstilsynet lagt til grunn både planleggingsdokumentasjonen og de videre revisjonshandlingene som er dokumentert. Finanstilsynets kontroll av de 24 oppdragene viser:

- Bare i fire oppdrag fremkom det av dokumentasjonen at revisor hadde satt seg inn i Utdanningsdirektoratets vedtak om å godkjenne friskolen, herunder vilkårene.
- Friskoler kan ikke drive annen type virksomhet med mindre det følger direkte av økonomiforskriften eller av særskilt vedtak. For sju oppdrag er det ikke mulig å fastslå om revisor var oppmerksom på forbudet.
- Regelverket inneholder begrensninger i muligheten til å kreve elevbetaling. For ni oppdrag var det ikke mulig å fastslå om revisor var oppmerksom på dette.
- Det er forbud mot utbytte og andre utdelinger fra friskoler. For elleve oppdrag forelå det ikke dokumentasjon som viste at revisor var oppmerksom på dette.
- Det er begrensninger i adgangen til å overføre ubrukte tilskudd og skolepenger til senere år. Slike overføringer var en aktuell problemstilling for alle oppdragene. I tolv oppdrag var det ikke mulig å fastslå om revisor var oppmerksom på begrensningene.
- Friskolelovgivningen inneholder særlige bestemmelser om lønns- og pensjonsvilkår for ansatte, ulykkesforsikringer for elever mv. Det forelå ikke dokumentasjon i noen av oppdragene som viste at revisorene var oppmerksom på dette.

Basert på revisjonsdokumentasjonen og samtaler med revisor, fremsto det som klart for Finanstilsynet at revisor manglet tilstrekkelig kunnskap om friskolen og friskolelovgivningen, i fire av oppdragene. I ett av disse tilfellene var friskolen et nytt revisjonsoppdrag og revisor hadde ikke revidert friskoler tidligere. Det forelå ingen dokumentasjon som viste at revisor var kjent med friskolelovgivningen, og det var ikke utført revisjonshandlinger rettet mot noen av de særlige kravene.

For om lag 50 prosent av de øvrige oppdragene gir ikke revisjonsdokumentasjonen grunnlag for å fastslå om revisor har hatt nødvendig virksomhetsforståelse i samsvar med revisorloven.

### 3.4 Vesentlighet

God revisjonsskikk krever at revisor fastsetter vesentlighetsgrenser for revisjonsoppdraget, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 320. Vesentlighetsgrensen skal fastsettes særskilt for hvert enkelt oppdrag. I vurderingen skal det legges vekt på hva regnskapsbrukerne antas å anse som vesentlig, jf. ISA 320<sup>1</sup> punkt 4.

Finanstilsynets kontroll av de tjuefire oppdragene viste:

---

<sup>1</sup> ISA 320 - Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon

- I 22 oppdrag er vesentlighetsgrenser fastsatt på bakgrunn av vanlige "tommelfingerregler", uten at det fremkommer at regnskapsbrukernes behov, herunder Utdanningsdirektoratets, er vurdert og tatt hensyn til i revisors skjønnsutøvelse.
- I 16 oppdrag var det særskilte vesentlighetsvurderinger for skatter og avgifter, i samsvar med kravene i SA 3801. Fem revisorer hadde generelt angitt i dokumentasjonen at det ved revisjon av skatter og avgifter skal legges en lavere vesentlighetsgrense til grunn. I tre oppdrag forelå det ingen dokumentasjon for at vesentlighetsgrenser var vurdert i revisjonen av avgifter.
- Friskoler har rett til merverdiavgiftskompensasjon og utarbeider kompensasjonsoppgaver til skatteetaten. Oppstillingen for merverdiavgiftskompensasjon er et særregnskap som krever at revisor fastsetter særskilte vesentlighetsgrenser. Dette følger av ISA 800 og ISA 320. I 20 oppdrag viste ikke dokumentasjonen om det var fastsatt eller vurdert egne vesentlighetsgrenser for uttalelsen til kompensasjonsoppgaven for merverdiavgift.

Oppsummert viser Finanstilsynets kontroll at i over 90 prosent av de kontrollerte oppdragene, foreligger det ikke dokumentasjon som gir grunnlag for å konkludere med at revisor har vurdert og fastsatt vesentlighetsgrenser for revisjonen i samsvar med det som følger av god revisjonsskikk. Tilsvarende gjelder for revisors attestasjon av merverdiavgiftskompensasjon.

Selv om det ikke var dokumentert noen særskilt vesentlighetsgrense for revisors attestasjon av merverdiavgiftskompensasjon, opplyste revisorene at feil i særregnskapet/oppgaven ble krevd rettet uavhengig av beløp. Dokumentasjonen viser at revisor i praksis har revidert årsregnskapene etter en lavere vesentlighetsgrense enn det som var fastsatt og dokumentert.

### 3.5 Risikovurdering

Revisor skal identifisere og anslå risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, herunder som følge av brudd på lovkrav og vilkår for godkjenningen, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 250 punkt 13-17. Når den reviderte er en friskole må friskoleloven, tilhørende forskrifter og vilkår, inngå i vurderingen.

Finanstilsynet mener at revisors risikovurdering minst må dekke følgende:

- *Feil i elevtelling*  
Elevtellingene er grunnlaget for statstilskuddene. I 15 av 24 oppdrag har revisor vurdert "inntekter" som særskilt risiko og mislighetsrisiko. At inntektene i det vesentlige utgjøres av statstilskudd som er basert elevtellingen, fremkommer i dokumentasjonen i fire av disse oppdragene. I to av disse tilfellene er risiko for overrapportering av elever fremhevet. For to oppdrag er det også påpekt risiko for at elever kan slutte underveis i skoleåret. For ni oppdrag er det ikke dokumentert at revisor har vurdert betydningen av feil i elevtellingen, verken i planleggingen eller de videre revisjonshandlingene. Revisor må som utgangspunkt legge til grunn at det foreligger risikoer for misligheter ved inntektsføring. Revisor må derfor begrunne en konklusjon som går ut på at slike risikoer ikke eksisterer. For ni oppdrag fremkom det ikke at det var identifisert risikoer knyttet til friskolenes inntektsføring, uten noen begrunnelse for dette.
- *At tilleggsinntekter ikke er registrert i regnskapet*  
Nesten alle friskolene hadde tilleggsinntekter i form av tilskudd til spesialundervisning mv. etter særskilt vedtak i kommune eller fylkeskommune. Dette er inntekter som ikke

fremkommer av publiserte oversikter over statstilskudd. Det er en risiko for at inntekter ikke blir korrekt registrert i regnskapet. Bare i tre oppdrag fremkom det av dokumentasjonen at fullstendighet av tilleggssinntekter var vurdert som en aktuell risiko. For fire av oppdragene hadde revisor ikke dokumentert noen vurdering av om det kunne være tilleggssinntekter, verken i planlegging eller i videre revisjonshandlinger.

- *At elevene tilgodeses*  
Friskolelovgivningen krever at alle statstilskudd og elevbetalinger skal komme elevene til gode. Slike midler kan ikke brukes til andre formål. I 14 av oppdragene har ikke revisor dokumentert at risikoer for at elevene ikke er tilgodesett i samsvar med lovkravet har vært vurdert.
- *Ulovlige utdelinger og transaksjoner med nærstående*  
Det følger av friskoleloven at skolen ikke kan gi utbytte eller på annen måte kan overføre overskudd til eierne eller eiernes nærstående. I 21 oppdrag har ikke revisor konkret vurdert eller omtalt slike risikoer i revisjonsdokumentasjonen.
- *Mangelfulle opplysninger i årsregnskapet*  
Friskolelovgivningen oppstiller særlige krav til opplysninger i årsregnskapet og noter. Bare i to oppdrag har revisor omtalt manglende etterlevelse av dette som risiko.

Selv om revisjonsdokumentasjonen ikke inneholdt konkrete beskrivelser av risikoene omtalt i punktene over, hadde revisor i tre oppdrag mer generelt angitt som risiko at midler ble benyttet i strid med friskolelovens krav. Ledelsens overstyring og det forhold at friskolen er under tilsyn fra Utdanningsdirektoratet var også fremhevet i revisjonsdokumentasjonen i ti oppdrag. I fem oppdrag hadde ikke revisor identifisert og vurdert noen risikoer.

Mangelfull identifisering av risikoer kan skyldes mangler i revisors virksomhetsforståelse og kunnskap om særlovgivningen, men det kan også være en dokumentasjonsmangel.

Finanstilsynets kontroll viser at det i alle oppdragene unntatt ett, er utført revisjonshandlinger som dekker langt flere risikoer enn de som er omtalt i risikovurderingen, og at manglende risikovurderinger derfor i hovedsak er brudd på revisorlovens dokumentasjonskrav.

**3.6 Kartlegging av prosesser og internkontroll som grunnlag for revisjonshandlinger**  
Revisor må vurdere hvilke kontrolltiltak virksomheten har iverksatt for å ta hensyn til aktuelle risikoer, jf. revisorloven § 5-2 andre ledd og ISA 315 punkt 12 og 13. Uavhengig av revisjonsmessig angrepsvinkel må revisor skaffe seg oversikt over den del av internkontrollen som er relevant for revisjonen. At revisor har opparbeidet seg en forståelse av den interne kontrollen, er nødvendig for å kunne ta stilling til om det er mulig for revisor å uttale seg om årsregnskapet. Dette inngår som en del av den virksomhetsforståelsen revisor må ha.

I de 24 kontrollerte oppdragene fant Finanstilsynet følgende svakheter:

- I seks av oppdragene har revisor ikke kartlagt sentrale prosesser i virksomheten.
- I 14 av de øvrige 18 oppdragene har ikke revisor skilt mellom ulike inntektstyper ved kartleggingen av friskolens inntektsprosesser. Dette er nødvendig fordi ulike inntektstyper kan ha ulik risiko og behandling (statstilskudd, elevpenger, dekning av kapitalkostnader

og husleie, tilskudd til spesialundervisning mv).

- I ni oppdrag var revisors beskrivelse av friskolens interne kontroller mangelfull. Blant annet var det ikke angitt hvilke risikoer kontrollene var ment å dekke.
- De fleste av friskolene benyttet ekstern regnskapsfører. Ikke i noen av disse oppdragene har revisor omtalt nærmere hvilken betydning dette har for friskolens internkontroll, jf. ISA 315 punkt 18 og ISA 402.

Oppsummert viser Finanstilsynets kontroll at det bare er fire oppdrag hvor kartleggingen har vært utført og dokumentert i samsvar med revisorlovens krav. I fire av oppdragene var revisors kartlegging og vurdering av prosesser og internkontroll, så mangelfull at Finanstilsynet mener at revisor ikke har hatt et tilstrekkelig grunnlag til å kunne planlegge og utføre tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonshandlinger.

### **3.7 Revisjon av inntekter og attestasjon av elevtelling**

God revisjonsskikk krever at revisor utformer og utfører revisjonshandlinger på en slik måte at revisor har tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis, for å kunne trekke rimelige konklusjoner, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punktene 4 og 6.

Ved inntektsrevisjonen gir nettsiden som Utdanningsdirektoratet har opprettet for friskolenes rapportering av budsjett, elevprognoser og elevtelling, nyttig informasjon om utbetaling av statstilskudd og grunnlaget for dette. På nettsiden, omtalt som «tavla», ligger gjenparter av tilskuddsbrev fra direktoratet, og revisor skal også rapportere sine attestasjoner gjennom nettsiden. Kontrollhandlinger som revisor skal gjøre ved attestasjon av elevtelling, er beskrevet i egne veiledninger som også er tilgjengelig her.

Finanstilsynets kontroll av de 24 revisjonsoppdragene viser:

- Revisor har utført de kontrollhandlinger som kreves for å kunne uttale seg om friskolens elevtelling. Dette gir grunnlag for beregning av antall tilskuddsberettigede elever og sats, og at inntekten er «gyldig». I under 50 prosent av oppdragene var gyldighet av inntekter konkret omtalt som en relevant regnskapspåstand.
- I 21 oppdrag hadde friskolene tilleggsinntekter, som for eksempel særskilte tilskudd til spesialundervisning etter kommunale vedtak mv. Slike inntekter kan ikke avstemmes mot elevtelling og tilskuddsbrev som fremkommer på «tavla». I 20 tilfeller var det foretatt kontroll av slike tilleggsinntekter som var regnskapsført, men bare i tre oppdrag hadde revisor identifisert risikoene og lagt tilpassede kontrollhandlinger inn i revisjonsplanen.

Oppsummert viser Finanstilsynets kontroll at flere revisorer ikke har dokumentert tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for fullstendighet av inntekter som ikke fremgår på «tavla».

### **3.8 Revisjon av kostnader og merverdiavgiftskompensasjonen**

I alle de 24 oppdragene som inngikk i Finanstilsynets kontroll, utgjorde kostnader betydelige beløp. De 22 friskolene som er lokalisert i Norge, har krevd kompensasjon for merverdiavgift. Både ved revisjonen av årsregnskapet og ved attestasjonen av kompensasjonsoppgavene for merverdiavgift skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å kunne konkludere.



Finanstilsynets kontroll av de 24 oppdragene viser:

- Ikke i noen av oppdragene var det dokumentert at revisor hadde kontrollert om de særlige bestemmelser i friskolelovgivningen om lønn og pensjon for ansatte og ulykkesforsikring for elever, er oppfylt.
- I over halvparten av oppdragene der det forelå transaksjoner med nærstående, forelå det ikke dokumentasjon som viser at revisor har kontrollert transaksjonene.
- I over halvparten av oppdragene manglet dokumentasjon for at revisor har kontrollert om tilskudd og skolepenger har kommet elevene til gode, slik friskoleloven krever.
- I fem oppdrag der det var transaksjoner i form av betaling for leie og kjøp fra nærstående, hadde revisor ikke dokumentert vurderinger og kontroll av om prisingen var som mellom uavhengige parter.

Oppsummert viser Finanstilsynets kontroll at det er flere revisorer som ikke har tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for kostnader omfattet av særlige bestemmelser i friskolelovgivningen.

### **3.9 Mangelfulle opplysninger i årsregnskapet**

God revisjonsskikk innebærer at revisor må kontrollere opplysningene i årsregnskapet. Dette gjelder både regnskapstallene, og om presentasjonen av regnskapet totalt sett er i samsvar med det gjeldende rammeverk for finansiell rapportering, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 330 punkt 20 og 24.

I tillegg til kravene som følger av regnskapsloven, stiller økonomiforskriften særlige krav til noteopplysninger i regnskapet til friskoler. Dette gjelder informasjon om:

- spesifisering av offentlige finansieringskilder, som skal vise hvem som har ytt midler og med hvilket formål,
- skolepengesatser,
- dersom regnskapet omfatter investeringsfond; investeringsfondets formål, hvordan det er beregnet og informasjon om anvendelse av fondet, herunder eventuell omdisponering i forhold til opprinnelig vedtak,
- spesifisering av handel med nærstående, herunder type og totalbeløp av ulike varer og tjenester, og
- særskilt opplysning om avdelingsvis fordeling av fellesutgifter, dersom skolen driver tilleggsvirksomhet.

Ved gjennomgang av de 24 oppdragene fant Finanstilsynet følgende:

- En av skolene drev både friskole og skolefritidsordning. Friskoler som driver skolefritidsordning for egne elever skal føre avdelingsregnskaper, men skal avgi et felles årsregnskap. Stiftelsen har avlagt eget årsregnskap for friskolen og eget årsregnskap for skolefritidsordningen. Revisor har avlagt revisjonsberetning til begge.
- I to av oppdragene har ikke revisor foretatt nærmere vurderinger av ledelsens begrunnelse for forutsetningen om fortsatt drift, til tross for at friskolen hadde underskudd på driften,

presset likviditet og tapt egenkapital.

- I ett oppdrag var det gitt lån i strid med friskolelovgivningens forbud. Verken årsregnskapet eller årsberetningen inneholdt informasjon om det ulovlige lånet, herunder om tiltak for å rette på forholdet. Revisor var kjent med utlånet og hadde omtalt det i revisjonsberetningen, men ikke gitt nødvendig informasjon om lånet.
- I seks oppdrag hadde revisor benyttet en standard sjekkliste for oppfyllelse av kravene i regnskapsloven (for små foretak), uten at sjekklisten var supplert med notekravene i økonomiforskriften som gjelder for friskoler.
- I ett oppdrag var det utarbeidet standard skattenote (for små virksomheter) til årsregnskapet til tross for at virksomheten ikke er skattepliktig. I et annet oppdrag var det utarbeidet skattenote som viste at det forelå fremførbart skattemessig underskudd. Fordi skolene ikke er skattepliktige og underskudd ikke kan fremføres skattemessig, gir noteinformasjonen et feil inntrykk av skolens skattemessige situasjon. Revisor skulle ha påsett at noteopplysningene var korrekte.
- I ett oppdrag hadde friskolen benyttet overskudd på statstilskudd fra regnskapsåret 2013 til å dekke underskudd både i regnskapsårene 2014 og 2015. Revisor hadde ikke vurdert om det er adgang til dette.

Oppsummert viser Finanstilsynets kontroll at revisor i flere tilfeller ikke har hatt tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for opplysninger i årsregnskapet og informasjon revisor skal vurdere i årsberetningen. Finanstilsynet legger til grunn at hovedårsaken er at revisor ikke har satt seg tilstrekkelig inn i regelverket for friskolene.

### **3.10 Revisors kommunikasjon**

I ett oppdrag var det gitt lån i strid med friskolelovgivningens forbud. Revisor var kjent med forholdet, men hadde ikke tatt dette opp i nummerert brev til ledelsen i friskolen i samsvar med revisorloven § 5-2 fjerde ledd, nr. 4.

Manglende nummerert brev innebærer også at revisor ikke har krevet retting innen en rimelig frist, informert om konsekvensen av at det ikke iverksettes nødvendige tiltak, og tilrettelagt for oppfølging av forholdet i henhold til god revisjonsskikk. Revisors manglende oppfyllelse av sine plikter, innebærer også at Stiftelsestilsynet ikke er gjort kjent med det ulovlige lånet, jf. stiftelsesloven § 44 første ledd, og har hatt mulighet til å vurdere forholdet og sette i verk eventuelle tiltak.

### **3.11 Friskoler i utlandet**

Uavhengig av hvor friskolen er etablert, skal revisjonen utføres i samsvar med revisorloven, jf. økonomiforskrift til friskolelova § 16.

For en av de to skolene i utlandet har revisor basert seg på revisjon utført av en revisor som var hjemmehørende i det landet som friskolen var lokalisert. Revisorloven åpner for å bygge på annen revisors arbeid i revisjonen på nærmere vilkår, jf. ISA 600. Det dokumenterte grunnlaget for revisjonsberetningen til årsregnskapet og uttalelser til elevtellingene var en kort beskrivelse av friskolen, hvem som hadde utført revisjonen og kopi av revisjonsberetningen og uttalelser denne revisoren hadde avgitt. Revisor har ikke utført egne revisjonshandlinger i samsvar med ISA 600, og har derfor ikke tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for

sine uttalelser eller underlag for rapportering av avtalte kontrollhandlinger. Dette omfatter både revisjonen av årsregnskapet og revisors kontrollhandlinger til friskolens elevtelling.

## 4 OPPSUMMERING

Finanstilsynet avdekket betydelige mangler i revisjonsutførelsen for mange av de kontrollerte oppdragene. Svak revisjon skyldes i hovedsak at revisor ikke har vært klar over eller satt seg tilstrekkelig inn i, den særlovgevingen som gjelder for friskoler og dermed ikke tatt hensyn til dette ved utførelsen av revisjonen.

I over halvparten av oppdragene avdekket Finanstilsynet vesentlige mangler i dokumentasjonen av hva revisor har vurdert og kontrollert. At revisor dokumenterer hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis er et sentralt lovkrav, og helt nødvendig for at Finanstilsynet og andre skal kunne kontrollere at revisjonen er forsvarlig og dermed gir den sikkerheten som er forutsatt.

Tilsynet viser at det er stort spenn i kvaliteten på revisjonen. Hovedinntrykket er at kvalitetsnivået er høyere i revisjonsvirksomheter med flere oppdragsansvarlige revisorer og revisormedarbeidere.

Dersom revisor ikke har satt seg inn i det særlige regelverket som gjelder for den reviderte, er det stor risiko for at feil og mangler ikke oppdages i revisjonen og at revisor ikke påser at forholdet blir rettet. Også andre revisjonsklienter enn friskoler er underlagt særlovgeving som revisor plikter til å sette seg inn i. Finanstilsynet følger opp saker overfor revisorer som ikke etterlever revisorloven, herunder kravet til god revisjonsskikk, og som på den måten svikter i rollen som allmennhetens tillitsperson.

