



Sandberg Revisjon AS
Postboks 4173
2307 HAMAR

VÅR REFERANSE
20/72

DERES REFERANSE

DATO
25.09.2020

Tilsynsrapport - revisjon

Det vises til Finanstilsynets foreløpige tilsynsrapport datert 9. juli 2020 og revisjonsselskapets svar av 4. september 2020. Det fremgår at revisjonsselskapet ikke har merknader til foreløpig rapport.

1. Bakgrunn

Saken gjelder revisjonen av en advokatvirksomhet. Som valgt revisor avga revisjonsselskapet også uttalelse til egenerklæringen advokaten avga til Tilsynsrådet for Advokatvirksomhet (Tilsynsrådet) ved innsendingen av årsregnskapet for 2018 med årsberetning og revisjonsberetning, jf. advokatforskriften §§ 3a-12 og 3a-13. Bakgrunn for Finanstilsynets undersøkelser er henvendelser om påståtte mangler ved revisjonen av advokaten, og artikler i Dagens Næringsliv og Finansavisen om advokatens virksomhet.

Finanstilsynet har mottatt offentlig versjon av innberetning til Tilsynsrådet for Advokatvirksomhet datert 22. januar 2020 i henhold til advokatforskriften § 7-4, avgitt av oppnevnt forvalter av advokatvirksomheten i henhold til domstolsloven § 228 første ledd nr. 3. I rapporten heter det blant annet at det kun ble ført sporadiske advokattimer, selv om ekstern regnskapsfører hadde laget et opplegg for føring av timelister. Det fremgår blant annet at: "*Regnskapsfører forklarte at rutinene var at [X - advokatens navn fjernet] ukentlig fikk en liste over innestående på klientkonto fordelt per klient. [X] påførte deretter med penn hvilke klienter og med hvilke beløp det skulle faktureres. Regnskapsfører utstedte fakturaer, bokførte og besørget penger overført fra klientkonto til driftskonto.*" Det fremgår videre at: "*Bekymringene fra regnskapsfører og sekretær knyttet seg til stadig flere klager fra klientene. Klientene savnet tilbakemelding ... (..)*".

2. Avgrensning

Finanstilsynets undersøkelser har tatt utgangspunkt i dokumentert utført revisjon av årsregnskapet for 2018, med vekt på planlegging av revisjonen og revisjonen av inntekter og klientmidler.

3. Finanstilsynets vurderinger

3.1 Planlegging av revisjonen

3.1.1 Revisors planlegging

Revisor har identifisert sentralt regelverk som revisor mener er relevant for avleggelsen av regnskap og revisjon av advokatvirksomheten. Advokatforskriften, regnskapsloven og bokføringsloven blir

spesielt trukket frem. Som ledd i planleggingen har revisor kartlagt hvem som er sentrale for avleggelsen av regnskapet. Det fremgår at tillegg til advokaten, er det en sekretær i virksomheten og ekstern regnskapsfører.

Om nærstående parter skriver revisor at det generelt er høy risiko for overstyring av prosesser. Dette er eneste risiko revisor har vurdert som mislighetsrisiko/særskilt risiko. Risikoen er 'parkert' av revisor i planleggingsfasen utfra erfaringer med kunden siden 2011, og fordi revisor heller ikke ved revisjonen for regnskapsåret 2018 mener det er forhold som tilsier risiko knyttet til dette.

Revisor skriver om misligheter knyttet til inntekt at: *"Mislighetsrisiko knyttet til inntekter vurderes til middels da vi ikke har avdekket noen indikasjoner på mislighetsrisiko ut fra vårt kjennskap til selskapets drift og ledelsens holdninger og adferd."* Revisjonen av inntekt baseres på kombinasjon av test av kontroll og substanshandlinger. Test som skal gjøres, synes å være av faktureringsrutinen.

Om klientmidler skriver revisor; *"Selskapet oppbevarer midler for klienter – klientmidler. Området er strengt regulert i kap. 3 i Advokatforskriften og vi rapporterer særskilt på Egenerklæring til Tilsynsrådet. Vi må være ekstra på vakt."* I risikovurderingen er dette klassifisert som regnskapspost revidert med substanshandlinger, med lav sannsynlighet for feil og middels betydning. Revisor har likevel fastsatt en særlig vesentlighetsgrense for regnskapsposten, og at ingen avvik kan aksepteres.

Om rutiner for fakturering skriver revisor at alt timeforbruk for den enkelte sak registreres i mappen som advokaten har opprettet for saken. Det fremgår at sekretær legger timer inn i regnskapssystemet basert på manuell liste fra advokaten. Det er også sekretæren som sender brev til klientene om innbetaling av forskudd. Regnskapsfører fakturerer etter anmodning fra advokaten, og følger opp med puring etc. Revisor konkluderer med at: *"Kontrollen sikrer at alt blir fakturert og medtatt i regnskapet i riktig periode."* Revisor har ingen henvisninger til om det føres timelister som oppfyller kravene i bokføringsforskriften § 5-14. Det kan fremstå som om beskrivelsen av rutinen er av litt eldre dato og ikke oppdatert, da revisor omtaler kravet i bokføringsforskriften § 8-1-4.

3.1.2 Finanstilsynets vurdering

Revisor har dokumentert å ha gjennomført obligatoriske handlinger som kreves i planleggingen av revisjonen, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. blant annet ISA 300, ISA 315, ISA 240 og ISA 550. Finanstilsynet er likevel kritisk til at revisor synes å 'parkere' risikoen for misligheter knyttet til inntekter i planleggingsfasen, og ikke behandler risiko knyttet til mulig under- eller overrapportering av inntekt som særskilt risiko. Finanstilsynet mener revisor har lagt for stor vekt på inntrykk av og erfaringer med oppdragsgivers ærlighet og integritet i strid med god revisjonsskikk. Det kan føre til at nødvendig profesjonell skepsis ikke opprettholdes gjennom hele revisjonen. Finanstilsynet mener dette er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 200 punkt 15 og ISA 240 punkt 12.

Finanstilsynet merker seg også at revisor ved revisjon av inntekter vil bygge på en kombinasjon av test av kontroll og substanshandlinger, der kontroller i faktureringsrutinen skal testes. For Finanstilsynet fremstår revisors omtale av faktureringsrutinen mer som en beskrivelse av rutine enn vurdering av interne kontroller ved fakturering. Det er beskrevet arbeidsdeling, men for Finanstilsynet er det uklart hvordan dette kan medvirke til å sikre at alle utførte timer blir fakturert, bokført og riktig periodisert. Revisor har ingen nærmere beskrivelse og vurdering av hvordan advokaten registrerer timer i et timeregistreringssystem, og om dette oppfyller kravene etter

bokføringsforskriften § 5-14. Ifølge forskriften skal både interne timer og eksterne timer dokumenteres per dag. Dette synes ikke å være tilfelle. Faktureringen gjøres ut fra hva advokaten sier skal faktureres/har notert av timer på saken.

Revisor har ikke vurdert nærmere hvordan advokaten oppfyller bokføringsforskriften, og hvordan timer registreres og hvilken sikkerhet som foreligger for fullstendighet og gyldighet av inntekter. At noen andre enn advokaten gjør det advokaten ber de om, er i selv ingen nærmere kontroll. Alt synes å avhenge av hva advokaten sier skal faktureres. Finanstilsynet mener at revisor ikke har opparbeidet seg tilstrekkelig forståelse av den interne kontrollen i registrering av timer, fakturering og bokføring av inntekter. Derfor har revisor heller ikke avdekket de svakheter som forelå. Dette er alvorlig brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 315, spesielt punktene 12-14, 20, 26c og 30.

3.2 Revisjonen av inntekter og klientmidler

3.2.1 Revisors dokumenterte kontroll av inntekter og klientmidler

Ved interimrevisjon per 31.10. 2018 har revisor blant annet kontrollert innestående av klientmidler for fire av advokatens klienter. Revisor konstaterer at det er tar lang tid å betale videre forsikringsutbetalinger advokaten har mottatt på vegne av klient og sluttavregnet for tre av de fire klientene. Det er tale om beløp på henholdsvis kr 265 000, kr 167 000 og kr 102 500. Revisor har notert at det er en del gammelt som advokaten og regnskapsfører skal følge opp, og som revisor vil følge opp ved årsavslutningen.

Ved den avsluttende revisjonen i sammenheng med årsavslutningen konkluderer revisor med at det er ryddet opp i gamle poster gjennom at ny regnskapsfører og advokat har gått gjennom klientkonto. Revisor kontrollerer at avstemmingen av klientmidler og -ansvar er gjennomført, og blir rapportert riktig i årsregnskapet. Det fremstår ikke som om revisor har utført egne detaljkontroller for å kontrollere om det er ryddet opp i eldre poster. Revisor konkluderer med at advokatens klientmiddelbehandling er i samsvar med advokatforskriftens krav, og at advokaten har gode rutiner for oppfølging av klientansvar og -midler.

Advokaten skal ha hatt ca. 500 utgående fakturaer per år. Ifølge revisors dokumentasjon ble det ved revisjonen for 2018 valgt ut 15 ordre mot faktura, uten at det ble avdekket avvik. Av den nærmere beskrivelsen av kontrollen fremstår det som om revisor har gått gjennom 15 fakturaer og avstemt de fakturerte timene mot timer som er notert på saksmappen for tilhørende ordre-/saknummer. Periodisering er kontrollert gjennom at revisor har sammenlignet en liste advokaten utarbeidet over timer som var arbeidet per 31. desember 2018, men ikke var fakturert. Revisor har kontrollert at det ikke er eldre kundefordringer, og konstaterer at det ved årsskiftet ikke er registrert kundefordringer. Revisor konkluderer med det ikke er avdekket feil, at det er gode rutiner på området og at risiko for feil er lav.

3.2.2 Finanstilsynets vurdering

For Finanstilsynet fremstår det som om kontroll med advokatens oppfølging av klientkontoer, har vist avvik i tre av fire stikkprøver ved interimrevisjonen per 31.10.2018. Revisor har ikke vurdert om forholdet kan tilsi endringer i risikovurderinger eller videre revisjonshandlinger, og slike endringer fremstår ikke gjort. Ved den avsluttende revisjonen i årsavslutningen konkluderer revisor bare med at advokatforskriftens krav til behandling av klientmidler er oppfylt og rutineene er gode. Finanstilsynet oppfatter det heller slik at kontrollen viser at rutineene ikke kan ha vært gode, siden

advokaten åpenbart ikke kan ha vært ajour med avregning og/eller utbetaling av klientmidler. Etter Finanstilsynet syn er manglene ved klientmiddelbehandling et forhold som skulle vært tatt opp i et nummerert brev til revisor, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 2 og eventuelt nr. 4, jf. § 5-4.

Etter Finanstilsynets syn er det vanskelig å se hvordan revisors test av kontroll gir revisjonsbevis for fullstendighet eller gyldighet av inntekter. Revisor har ikke nærmere beskrevet systemet som eventuelt sikrer at alle utfakturerbare timer blir fakturert, eller at bare gyldig timer er registrert som utførte timer. Revisors henvisning til ordre, fremstår som kun en referanse til saken advokaten har tatt på seg. Etter det Finanstilsynet forstår er advokatens avtalte honorar basert på timer som arbeides på den enkelte sak. Det synes ikke å være noen internkontroll som revisor kan bygge på for å gi sikkerhet for at fakturerte timer stemmer med arbeidete timer. Alt var avhengig av hva advokaten fortalte til sin sekretær og ekstern regnskapsfører at skulle faktureres. I stedet for å ta hensyn til denne svakheten i intern kontroll, konkluderer revisor med lav risiko og lav sannsynlighet for feil.

For å ta hensyn til svakhetene i intern kontroll skulle revisor slik Finanstilsynet vurderer det, hentet inn eksterne bekreftelser fra et utvalg av advokatens klienter, jf. ISA 505. Slik forholdene var måtte revisor utvide kontrollene ut fra risikoene som forelå. Den eneste måte revisor tidsriktig kunne oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at fakturerte beløp som ble belastet klientkonto var gyldige, var å innhente bekreftelser fra et utvalg klienter. Manglene i rutinene for å registrere og fakturere timer tilsier slik Finanstilsynet ser det, også at revisor skulle ha utvidet omfanget av utførte substanshandlinger. Dette for, om mulig ut fra de mangler i intern kontroll som muligens forelå, å få tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for fullstendighet av inntekter.

Finanstilsynet mener at revisors mangelfullt begrunnede vurderinger av faktisk risiko og av interne kontroller i virksomheten, har medvirket til at revisor ikke har utformet og utført overordnede handlinger og videre revisjonshandlinger der type, tidspunkt og omfang er basert på og tilpasset de faktiske risikoer for vesentlig feilinformasjon både på regnskapsnivå og på påstandsnivå. Det vises til revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 330, spesielt punktene 6 og 7 og 25-27.

Dette tilsier at det etter Finanstilsynets vurdering er ikke er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig for regnskapets inntekter og tilhørende klientansvar (kundefordringer). Det er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6.

3.3 Revisors rapportering, herunder uttalelse i egenerklæring til Tilsynsrådet

Revisor uttalelse til egenerklæringen som advokaten sendte til Tilsynsrådet for 2018, er uten avvik. Revisors uttalelse avgis i samsvar med ISAE 3000, om attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller begrenset revisjon av historisk finansiell revisjon. Revisjonsberetningen som er avgitt for 2018 er en normalberetning uten avvik, og revisor har ikke skrevet nummererte brev til revisjonen.

Finanstilsynet mener avvikene revisor avdekket i revisjonen tilsa at revisor ikke hadde grunnlag for en konklusjon uten avvik i uttalelsen til egenerklæringen. De avvikene revisor fant på tre av fire stikkprøver på klientkonto, underbygger ikke at behandlingen av klientmidler tilfredsstillende kravene i advokatforskriftens kapittel 3 og 3a. Selv om det ikke omtales direkte, er det åpenbart ikke i samsvar med kravene til oppbevaring av klientmidler at de blir stående på en advokats konto i lang tid uten å bli tilbakeført klienter i forbindelse med forsikringsoppgjør mv. Det synes videre klart at advokatens registrering og fakturering av klienttimer ikke tilfredsstillende krav i bokføringsforskriften

§ 5-14. Klientkonto er dermed belastet på grunnlag av fakturaer som ikke fyller lovgivningens krav. Dette skulle revisor tatt hensyn til ved rapporteringen til Tilsynsrådet.

Finanstilsynet mener manglene som er omtalt over i timeregistreringen og grunnlag for fakturering og belastning av klientkonto, sammen med svikten i tilbakeføring av forsikringsoppgjør mv. til klientene, er forhold revisor skulle tatt opp i nummerert brev, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 2 og eventuelt nr. 4, jf. § 5-4. Finanstilsynet mener at manglene er så vesentlige at revisor skulle ha modifisert sin uttalelse i revisjonsberetningen om ledelsen har oppfylt plikter knyttet til registrering og dokumentasjon, jf. revisorloven § 5-6 fjerde ledd nr. 3 og ISAE 3000.

Revisors mangelfulle oppfølging og rapportering innebærer grove brudd på revisors plikter.

4. Oppsummering

Saken gjelder revisjonen av en advokat for regnskapsåret 2018. Etter Finanstilsynets oppfatning har revisor ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for inntekter, og dermed avregning mot og belastning av klientmidler. Finanstilsynet mener også at revisor påviste svakheter i måten advokaten behandlet klientmidler, uten at revisor har reagert på dette gjennom å ta forholdet opp i nummerert brev og uten å iverksette tilstrekkelige oppfølgende tiltak. Revisor har også avgitt uttalelse til advokatens egenerklæring til Tilsynsrådet for Advokatvirksomhet, uten å gjøre anførsler om mangler i rutiner for fakturering av timer og belastning og oppfølging av klientkontoer.

Finanstilsynet ser alvorlig på forholdet. Advokater er under særskilt tilsyn blant annet fordi de har klientmidler til oppbevaring. Finanstilsynet bemerker i tillegg at dette gjelder en advokat som i stor grad representerte det som omtales som 'svake' grupper.

Revisjonsselskapet har i tilsvaret til foreløpig rapport bekreftet at Finanstilsynets merknader vil bli tatt hensyn til i revisjonen, og at revisjonsselskapet vil endre måten revisjonen av advokatvirksomheter og andre virksomheter underlagt særlovgivning blir planlagt og utført på. Det omfatter også utpeking av oppdragsansvarlig revisor, kvalitetskontroll mv. Finanstilsynet finner på denne bakgrunn ikke grunnlag for å sette i verk andre og særlige tiltak nå.

Kopi av dette brev sendes Tilsynsrådet for advokatvirksomhet.

For Finanstilsynet

Anders Grini
senior tilsynsrådgiver

Jo-Kolbjørn Hamborg
tilsynsrådgiver

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.