



VAR REFERANSE
23/3288

DERES REFERANSE

DATO
02.09.2024

Tilsynsrapport - vedtak

1. Innledning

Finanstilsynet varslet revisjonsselskapet om tilsyn ved brev 7. mars 2023. I varselet ble revisjonsselskapet bedt om å legge frem aksept- og fortsettelsesvurderinger fra fem utvalgte revisjonsoppdrag. I brev 16. februar 2024 ba Finanstilsynet om at revisjonsselskapet oversendte dokumentasjon for revisors handlinger knyttet til oppdragsaksept for ytterligere seks revisjonsoppdrag. Dokumentasjonen ble mottatt 7. mars 2024.

Finanstilsynet avdekket grove pliktbrudd i alle de kontrollerte revisjonsoppdragene.


Tilsynet omfatter revisjon av regnskapsårene 2020, 2021 og 2022. For revisjon av årsregnskap for 2020 gjaldt tidligere revisorlov. Finanstilsynet legger likevel ny revisorlov til grunn også for aksept av oppdrag og revisjonen av årsregnskapet for 2020 da revisors arbeid er utført i 2022. For revisjon av årsregnskap for 2021 og senere gjelder ny revisorlov.

Finanstilsynet oppsummerte resultatet av kontrollen av de til sammen elleve oppdragene i foreløpig tilsynsrapport 24. juni 2024. I den foreløpige tilsynsrapporten ble revisjonsselskapet varslet om overtredelsesgebyr for revisjonsselskapets overtredelser av revisorloven, på grunn av de grove pliktbruddene som ble avdekket ved kontroll av de fem oppdragene som nevnt i varselet 7. mars 2023. Revisjonsselskapet er ansvarlig for pliktbruddene som valgt revisor.

Finanstilsynet har per 29. august 2024 ikke mottatt kommentarer til varselet om vedtak om overtredelsesgebyr. Fristen for tilsvare utløp 15. august 2024.

2. Vedtak om overtredelsesgebyr etter revisorloven

På bakgrunn av de forhold som er omtalt i tilsynsrapporten har Finanstilsynet truffet følgende vedtak med hjemmel i revisorloven § 14-5:

 *ilegges et overtredelsesgebyr på kroner 50 000 (femtusen kroner) for overtredelse av revisorloven §§ 9-2, 9-4 og 9-7. Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen.*

|

|

|

|

Dette vedtaket kan påklages innen 3 uker etter at vedtaket er mottatt. Klage sendes Finanstilsynet. Klageinstans er klagenemnden for revisor-, regnskapsfører- og inkassosaker. Forvaltningsloven §§ 18 og 19, om partenes adgang til å gjøre seg kjent med sakens dokumenter, gjelder.

Overtredelsesgebyrer innkreves av Skatteetaten ved Statens innkrevingsentral. I tilfeller der vedtaket ikke påklages vil Statens innkrevingsentral sende krav om betaling umiddelbart etter klagefristens utløp. I tilfeller der vedtaket påklages, sendes kravet etter at klagen er avgjort av klagenemnden for revisor-, regnskapsfører- og inkassosaker. Statens innkrevingsentralens frist for betaling er 3 uker etter faktura er sendt.

3. Innholdet i denne tilsynsrapporten

- Forhold avdekket under tilsynet, og vurdering av disse, se punkt 4.
- Rettslig grunnlag og nærmere om vilkårene i loven for å kunne fatte vedtak, se punkt 5.

4. Forhold som ble avdekket, og vurdering av disse

4.1 Oppdrag A

Revisjonsselskapet påtok seg revisjonsoppdraget 4. mai 2022 for revisjonen av årsregnskapet for regnskapsåret 2020. Det ble åpnet konkurs i foretaket 14. november 2022. Årsregnskapet for 2019 som var det sist avlagte årsregnskapet viser sum inntekter på kr 6 083 378, årsresultat på kr 140 394 og negativ egenkapital på kr 944 282. Selskapet ble revisjonspliktig fra og med regnskapsåret 2020.

Finanstilsynet avdekket gjentatte og grove brudd på revisors plikter. Oppsummert omfattet svakhetene i revisjonsutførelsen følgende forhold:

4.1.1 Mangelfull oppdragsvurdering

Regelverk

Det vises til punkt 4.2 nedenfor der regelverket for oppdragsvurdering er beskrevet.

Manglende forespørsel til tidligere revisor

I dokumentasjonen har revisor notert at årsregnskapet for 2020 er det første året selskapet er revisjonspliktig og at det derfor ikke er aktuelt å kontakte tidligere revisor.

Det er riktig at selskapet først ble revisjonspliktig fra og med årsregnskapet for 2020. Men selskapet har hatt to tidligere revisorer som har trukket seg fra revisjonsoppdraget. Revisor skulle kontrollert kunngjøringer i Foretaksregisteret som en del av arbeidet med aksept av oppdraget.

Den tiden som hadde gått fra 2020-regnskapet skulle vært innsendt og til revisjonsselskapet ble valgt i mai 2022 tilsier at revisor burde ha forstått at hans revisjonsselskap ikke kunne være den første valgte revisoren. Normale prosedyrer tilsier at fravær av valgt revisor i en så lang periode skulle medført tvangsopløsning av selskapet.

Mangelfull vurdering av økonomiske forhold

I revisjonsdokumentasjonen har revisor angitt at foretaket "har tidligere hatt greie resultater, og at det er ingen ting som sier at selskapet ikke kan hente inn det som er tapt i 2020." Revisor har mottatt saldobalanse for 2020 som viste en negativ egenkapital på ca. MNOK 1. Samtidig var det

ca. MNOK 0,5 i lån fra nærstående selskap og et resultat i 2021 på ca. MNOK 0,75. Årsregnskapet for 2020 viser negativ egenkapital på MNOK 4,1. Overskuddet i 2021 er ikke tilstrekkelig til å konkludere med at egenkapitalen er forsvarlig. Revisor har ikke innhentet styreprotokoller for å vurdere om styret har oppfylt sine plikter etter aksjeloven §§ 3-4 og 3-5. Revisor har heller ikke fulgt opp og stilt krav til foretaket om at egenkapitalen måtte bringens i orden før revisors aksept av revisjonsoppdraget. Finanstilsynet mener at revisor ikke har satt seg tilstrekkelig inn i de økonomiske forholdene før aksept av revisjonsoppdraget. Revisor skulle ha fulgt opp den økonomiske situasjonen og stilt krav til at egenkapitalen var forsvarlig før aksept av revisjonsoppdraget.

Det går frem av årsregnskapene for 2020 og 2021 at selskapet ikke har oppbevart skattetreksmidler i samsvar med bestemmelsene i skattebetalingsloven. Basert på revisjonsdokumentasjonen har ikke revisors undersøkelser avdekket dette. Etter Finanstilsynets syn er dette et forhold som revisor skulle avdekket og påpekt overfor selskapet samt stilt krav om at ble ordnet i forbindelse med aksept av revisjonsoppdraget.

Manglende vurdering av inngående balanse

Det følger av ISA 510 punkt 5 at revisor blant annet skal lese siste avlagte regnskap for å skaffe seg informasjon som er relevant for den inngående balansen. Det følger videre av punkt 6 at revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for hvorvidt den inngående balansen inneholder feilinformasjon som har vesentlig virkning på regnskapet for den inneværende perioden. Det er ikke utført og innhentet hensiktsmessig revisjonsbevis som nevnt i ISA 510 punkt 6, bokstav a – c.

Årsregnskapet for 2019 er ikke revidert og inneholder flere vesentlige poster. Dette omfatter blant annet finansielle anleggsmidler MNOK 0,4, Varer MNOK 5,3, kundefordringer MNOK 1,4, bankinnskudd/kontanter MNOK 0,4, leverandørgjeld MNOK 2,3, skyldige offentlige avgifter MNOK 0,6 og annen kortsiktig gjeld MNOK 0,4.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener svakhetene ved aksept av revisjonsoppdraget er brudd på revisorloven § 9-2 annet ledd og revisorloven 9-4 tredje ledd, jf. ISA 220 punkt 22- 24 og ISA 510 punkt 5 og 6. Pliktbruddet er grovt. Revisors handlinger i forbindelse med aksept av revisjonsoppdrag er helt sentralt for oppfyllelse av revisjonsinstituttet. Når revisor ikke følger de krav som stilles til aksept av nye oppdrag, kan det medføre at revisor medvirker til at virksomheter som ikke drives i tråd med krav i lover og regler kan fortsette sin virksomhet til skade for øvrige næringsliv, ansatte og allmennheten for øvrig. Det vises også til punkt 4.2 nedenfor der regelverket for oppdragsvurdering er beskrevet nærmere.

4.1.2 Uforsvarlig høy vesentlighetsgrense

Regelverk

Reglene for fastsettelse av vesentlighetsgrenser følger av revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 320 punkt 10 – 14.

Faktum

I revisjonsdokumentasjonen har revisor angitt at han har en generell minimums vesentlighetsgrense på kr 100 000. For dette revisjonsoppdraget fastsatte revisor en totalvesentlighet på kr 400 000, arbeidsvesentlighet på kr 300 000 og grense for ubetydelig feilinformasjon på kr 40 000 for

revisjonen av 2020-regnskapet. Følgende begrunnelse er dokumentert: "*Brukerne av regnskapet, i tillegg til eiere/ledelse primært bank, vil etter vår vurdering ikke endre sine beslutninger pga feil under angitt vesentlighetsgrense. Det er ingen spesielle forhold som tilsier at det er behov for økt presisjon – lavere vesentlighetsgrense. heller tvert om. god regnskapsfører og minimalt med bankgjeld. gjør at vi kan heve grensen noe i ft minstegrensen vår.*" Begrunnelse og beregningsmåte for fastsettelse av vesentlighetsgrensen for 2021-årsregnskapet er identisk med 2020.

Finanstilsynets vurdering

Revisjonsstandardene åpner ikke for å benytte standard minimum vesentlighetsgrense slik revisjonsdokumentasjonen viser at revisor har gjort. Videre kan det synes som om utgangspunktet for revisors konkrete vurdering har vært den fastsatte minimumsgrensen, og ikke forhold knyttet til denne aktuelle klienten.

Selv om fastsettelsen av vesentlighetsgrensen er skjønnsmessig, må revisors skjønn være forsvarlig og dokumentert. Finanstilsynet mener at revisors dokumenterte fastsettelse av vesentlighetsgrenser er utover et forsvarlig skjønn. Vesentlighetsgrensen er satt høyt og begrunnelsen for dette er ikke tilpasset de faktiske forhold. En totalvesentlighet på 3 % av omsetningen er i det øvre sjikt for hva som kan anses forsvarlig. Årsaken til at man kan ligge i det øvre sjikt i dette tilfelle er ikke dokumentert. I denne saken er det en rekke forhold som trekker i retning av at man skulle benyttet en lav sats ved fastsettelse av totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet, spesielt for revisjonen av 2020. Finanstilsynet mener at revisor skulle ha inkludert følgende konkrete forhold i sin vurdering av fastsettelse av vesentlighetsgrensene:

- at også kreditorer kan være brukere av regnskapet. Finanstilsynet viser til at selskapet hadde flere eksterne leverandører og mange gamle ubetalte fakturaer
- at oppdraget var nytt og at revisor derfor ikke hadde opparbeidet seg en forståelse av virksomheten og erfaring med dets ledelse gjennom tidligere års revisjoner
- at omsetningen på MNOK 13,4 i 2020 avvek vesentlig fra andre år. Tidligere år hadde omsetningen vært på mellom MNOK 3,5 og MNOK 6,1, og revisor var kjent med at den i 2021 var på MNOK 5,6 i forbindelse med aksept av oppdraget 4. mai 2022.

Finanstilsynets vurdering er at vesentlighetsgrensen er satt uforsvarlig høyt. Finanstilsynet mener at det ikke foreligger dokumentasjon som underbygger de fastsatte vesentlighetsgrenser. Høy vesentlighetsgrense gir høy risiko for at det ikke innhentes tilstrekkelige revisjonsbevis, se punkt 4.1.4. Forholdet er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 320 punkt 10 – 14. Pliktbruddet er grovt.

4.1.3 Mangelfulle risikovurderinger

Regelverk

Reglene for krav til revisors risikovurderinger følger av revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 315 punkt 20 og 25-29.

Faktum

Revisors risikooversikt viser hvilke revisjonspåstander som skal dekkes for de ulike transaksjonsklassene, men feltene for sannsynlighet, betydning og klassifisering er ikke utfyllt. Det er derfor ikke mulig å se hvordan revisor har vurdert risikoen for de ulike transaksjonsklassene og angrepsvinkelen for disse. Det er ikke dokumentert at revisor har angitt mislighetsrisiko for inntekter som en særskilt risiko.

I tilsvaret 1. november 2023 har revisor anført at avviket skyldes at risikovurderingene ikke kom med på utskrift fra Descartes, men at risikovurderingene var utført. Det er ikke vedlagt utklipp av skjermbilder eller annet som kan støtte opp under denne anførselen.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener at revisors identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon ikke er utført i samsvar med revisorloven. Forholdet er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 315 punktene 20 og 25-29. Pliktbruddet er grovt. Hvis man ikke foretar en risikovurdering tilpasset virksomheten, er det ikke mulig å utføre tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjons handlinger for å kunne innhente revisjonsbevis som underlag for avgivelse av revisjonsberetning. Det vises til punkt 4.1.4 nedenfor som underbygger dette.

4.1.4 Mangelfulle revisjonsbevis og dokumentasjon

Regelverk

Reglene for revisjonsbevis følger av revisorloven § 9-4 tredje ledd, bokstav e, jf. ISA 500, 505, 520, 530 og 540. Reglene om dokumentasjon følger av revisorloven § 9-9 og § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 230.

Faktum og Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynets gjennomgang avdekket at det ikke var innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for vesentlige balanse- og resultatposter som underbygget revisjonsberetningen for årsregnskapene 2020 og 2021. Forholdet er brudd på revisorloven 9-4 tredje ledd, bokstav e, jf. ISA 500, 505, 520, 530 og 540. Pliktbruddet er grovt. Finanstilsynet mener at revisjonsbevis som skal gi dekning for avgitt revisjonsberetning er et helt sentralt element i revisjonen. Manglende revisjonsbevis for store deler av resultat og balansen er derfor et grovt pliktbrudd. Manglende revisjonsbevis gjaldt følgende poster:

Konto for oppføring av hus

For revisjonen av 2020 har revisor innhentet kontoutdrag for "konto for oppføring av hus", som viser saldo på kr 905 582. Denne er oppført i balansen i årsregnskapet for 2020 med teksten "Lager av varer og annen beholdning". Ut fra teksten på kontoen er det rimelig å anta at kontoen relaterer seg til arbeid under utførelse knyttet til oppføring av hus. Sammenhengen mellom kontraktsum og arbeidets fremdrift gjør at posten er et estimat, med den usikkerheten som ligger i det.

Kontoutdraget viser en rekke transaksjoner. Revisors konklusjon er at "bokført stemmer med liste", uten at det er forklart hvorfor han mener at aktivert arbeid under utførelse alene kan kontrolleres ved å se på bokførte transaksjoner. Dokumentasjonen viser at revisors konklusjon bygger på at han har kontrollert fire av transaksjonene, på til sammen kr 624 239. Det foreligger ingen beskrivelse av utvalgs metode eller utvalgsstørrelse i samsvar med ISA 530 punkt 6 – 8. Det foreligger heller ikke dokumentasjon som angitt i ISA 540 (Revisjon av regnskapsestimater) punkt 13 – 30.

For 2021 har revisor skrevet at det er ingen endringer i 2021 og at kontoutdraget fra 2020 er lagt til grunn. At det er nøyaktig samme verdi i 2020 og 2021 fremstår som så lite sannsynlig at det skulle vært forklart i arbeidspapirene.

Finanstilsynets vurdering

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for regnskapspåstanden verdsettelse, gyldighet og nøyaktighet, verken for 2020 eller 2021, og har dermed grovt brudd sine plikter etter revisorloven § 9-4 tredje ledd, bokstav e.

Kundefordringer

Årsregnskapet for 2020

I årsregnskapet er kundefordringene balanseført med kr 1 577 533. Revisor har innhentet en oversikt som viser saldo for hver kunde med aldersfordeling. Revisor anfører i dokumentasjonen at hovedbok stemmer med reskontro, kr 233 913 er over 90 dager og at kr 175 589 av dette delbetales. Revisor skriver i revisjonsdokumentasjonen at han ikke har klart å få innhentet saldobekreftelse fra den største kunden på kr 586 687. Revisor konkluderer med at han aksepterer kundefordringer som den er, med krav om at reskontro må ryddes i 2022. Videre skriver revisor at eier er innforstått med at det i 2021 må tapsføres dersom kravet mot denne kunden ikke bekreftes eller er innbetalt i 2021. Kunde 30247 med saldo kr 364 743 er innbetalt per 31.12.2021. Revisjonsdokumentasjonen inneholder ingen dato for når revisjonsarbeidet er utført.

Årsregnskapet for 2021

I årsregnskapet er kundefordringene balanseført med kr 2 317 801. Revisor har innhentet en aldersfordelt saldooversikt. Revisor skriver der at bokført konto 1500 stemmer med reskontro. Saldo i henhold til oversikten viser kr 2 068 107. Differansen på kr 249 694 er ikke forklart av revisor. Revisor har videre kommentert fordringene med at store deler av fordringene er forfalt, og at kr 674 345 er forfalt med mer enn 90 dager. Kr 485 751 gjelder fordring mot aksjonær. Revisor skriver at denne kan gjøres opp mot stor fordring som aksjonær har mot selskapet. Revisor anfører at det er få kunder og oversiktlig. Risikoen for vesentlige feil anses som liten. Revisor har foretatt en gjennomgang per 30. juni 2022, og konkluderer at selskapet må vurdere å avsette noe til tap på fordringer. Det er ikke gjennomført noen innbetalingskontroller eller innhentet saldoforespørsler. Revisjonsdokumentasjonen inneholder ingen dato for når revisjonsarbeidet er utført.

Finanstilsynets vurdering

Revisor påtok seg revisjonsoppdraget i mai 2022 (registrering i foretaksregisteret 4. mai 2022), og avga revisjonsberetning 16. mai 2022 for årsregnskapet 2020. Finanstilsynet legger til grunn at revisjonsarbeidet har blitt utført i mai 2022. Revisor har opplyst i dokumentasjonen at det er foretatt innbetalingskontroll av fordringer på kr 364 743. Finanstilsynet mener at revisor ikke har innhentet hensiktsmessige og tilstrekkelige revisjonsbevis for den resterende delen av fordringene på kr 1 212 790. I dette tilfelle har revisor utført revisjonen nesten 1,5 år etter balansedagen. Revisor må ha revisjonsbevis for gyldighet og eksistens av fordringene. Hvis de ikke er betalt etter så lang tid, er fordringene høyst sannsynlig svært tapsutsatt og tapsføring skulle vært vurdert. Revisor skriver at fordring mot nærstående kan gjøres opp mot gjeld til nærstående. Det fremkommer ikke av dokumentasjonen at dette har skjedd. Alternativt måtte revisor hatt overbevisende revisjonsbevis for gyldighet og eksistens av fordringene. Slike revisjonsbevis foreligger ikke.

Revisjonsdokumentasjonen er tilsvarende for revisjonen av årsregnskapet for 2021.

Revisjonsberetningen er datert 11. oktober 2022. Revisor har innhentet oversikt over fordringer per 30. juni 2022. Revisjonsarbeidet må da vært utført i perioden fra denne dato og frem mot avleggelse av revisjonsberetning. Da revisor ikke har utført noen innbetalingskontroller og kun kommentert at

det foreligger gamle poster, mener Finanstilsynet at revisor ikke har innhentet hensiktsmessige og tilstrekkelige revisjonsbevis for eksistens og verdsettelse av kundefordringer per 31. desember 2021. Det foreligger en uforklart differanse mellom reskontro og årsregnskap.

Finanstilsynet mener at revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for gyldighet og fullstendighet av kundefordringer, verken for 2020 eller 2021, og har dermed grovt brutt sine plikter etter revisorloven § 9-4 tredje ledd, bokstav e.

Bank

Årsregnskapet for 2020

Bankinnskudd er i årsregnskapet balanseført med kr 341 256. Revisor har innhentet revisjonsrapport samt årsoppgave fra bank som viser kr 125 117. Revisor har i revisjonsdokumentasjonen anført at årsoppgave/revisjonsrapport stemmer med bokført hovedbok for en bankkonto. I tillegg er det i hovedboken to kontoer som er benevnt "pant depo" med totalt kr 216 139. Revisor har ikke innhentet revisjonsbevis for dette beløpet. Når det gjelder det innhentete revisjonsbeviset for bank, så fremgår det ikke av dokumentasjonen om revisor har innhentet årsoppgaven fra kunden, fra regnskapsfører eller direkte fra banken. Direkte fra banken ville gitt det sterkeste beviset. Det fremkommer heller når arbeidet er utført eller hvem som har utført arbeidet.

Årsregnskapet for 2021

Situasjonen for 2021 er tilsvarende beskrivelsen for 2020.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener det ikke er tilstrekkelig kun å innhente kontoutdrag fra selskapet når klienten har virksomhet innen byggebransjen. Dette på grunn av at denne bransjen er vurdert til ha høyere risiko for ulike typer misligheter og fordi det er vanlig med et omfattende engasjement med banken knyttet til garantier, depositumkonti mv. Hvis det ikke innhentes bankbrev, må revisor foreta andre revisjonshandlinger som gir tilstrekkelig revisjonsbevis. Slike revisjonshandlinger er ikke utført.

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for gyldighet av bankinnskudd, verken for 2020 eller 2021, og har dermed brutt sine plikter etter revisorloven § 9-4 tredje ledd, bokstav e.

Leverandørgjeld

Årsregnskapet for 2020

I årsregnskapet er leverandørgjelden balanseført med kr 3 441 301. Revisor skriver i revisjonsdokumentasjonen blant annet at store deler av gjelden per 31. desember 2020 er gjort opp per 31. desember 2021. Men revisor har ikke foretatt en konkret gjennomgang av leverandørgjelden for å se om det fortsatt var gamle forfalte poster. Av leverandørgjelden per 31. desember 2020 var MNOK 1,74 over 90 dager. Det er også en rekke debetposter. Det fremkommer heller ikke når arbeidet er utført.

Årsregnskapet for 2021

Leverandørgjeld er i årsregnskapet balanseført med kr 3 491 316. Leverandørreskontroen inneholder svært mange gamle poster, kr 2 004 164 er eldre enn 90 dager. Det er også mange debetposter. Revisor skriver i revisjonsdokumentasjonen at MNOK 2,81 er over 90 dager som

medfører risiko for fortsatt drift. Revisor skriver videre at det er en del rot og at leverandørgjeld må ryddes opp i 2022. Revisor konkluderer med at han tar forbehold knyttet til leverandørgjeld da han ikke har klart å innhente tilstrekkelig dokumentasjon. Det fremkommer heller ikke når arbeidet er utført.

Finanstilsynets vurdering

Revisor har ikke innhentet noen saldobekreftelser fra leverandørene verken direkte eller via den kommunikasjons revisjonsklienten (regnskapsfører) har hatt med leverandørene. Dette gjelder både for 2020 og 2021.

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for fullstendighet og gyldighet for leverandørgjeld, verken for 2020 eller 2021, og har dermed grovt brutt sine plikter etter revisorloven § 9-4 tredje ledd, bokstav e.

Salg

Salgsinntektene er for både 2020 og 2021 revidert hovedsakelig ved bruk av en analytisk kontrollhandling. Revisor har ikke gjort de vurderingene som kreves for at analytiske revisjonshandlinger kan gi tilstrekkelig revisjonsbevis, se ISA 520 punkt 5, bokstav a og b. Revisor har i sitt arbeidspapir konkludert positivt på at inntektene er fullstendige og gyldige.

Finanstilsynets vurdering

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for fullstendighet og gyldighet av inntekter, verken for 2020 eller 2021, og har dermed grovt brutt sine plikter etter revisorloven § 9-4 tredje ledd, bokstav e.

4.1.5 Revisjonsberetning for 2020

Regelverk

Reglene for innhold i revisjonsberetning fremkommer av revisorloven § 9-7, jf. revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 705.

Faktum

I revisjonsberetningen for 2020-regnskapet har revisor tatt forbehold om at selskapet har mangelfulle rutiner og internkontroll til registrering og dokumentasjon av salgsinntekter, og at forholdet er brudd på bokføringslovgivningen. Revisor skriver videre at han ikke har vært i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for bokførte salgsinntekter og derfor ikke kan fastslå om beløpene skulle vært justert.

Dette forbeholdet er ikke underbygget av revisjonsdokumentasjonen. Revisor har i revisjonsdokumentasjonen for 2020 konkludert positivt for at det ikke er avvik og at innhentete revisjonsbevis viser at inntektene er fullstendig og gyldige, se punkt om salg over.

Finanstilsynets vurdering

Når revisor konkluderer i revisjonsberetningen med at revisor ikke har vært i stand til å innhente revisjonsbevis for den største posten i regnskapet, kan en uavdekket feilinformasjon være både vesentlig og gjennomgripende. Hvorfor revisor ikke har vært i stand til å revidere en post må være underbygget av revisjonsdokumentasjonen. Det er ikke tilfelle her. Dersom det er slik at revisor ikke har vært i stand til å revidere en så vesentlig post i regnskapet må revisor avgi en revisjonsberetning der han ikke kan uttale seg om årsregnskapet eller dokumentere hvorfor det kan

avgis en positiv konklusjon i et slikt tilfelle. Forholdet er grovt brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 705, og revisorloven § 9-7 andre ledd bokstav h.

4.1.6 Fortsatt drift - revisjonsberetningen for 2021

Regelverk

Reglene for revisjon av grunnlaget for fortsatt drift følger av revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 570.

Faktum

Årsregnskapet for 2021 er fastsatt 11. oktober 2022. Revisjonsberetningen er datert samme dag. I revisjonsberetningen er det oppgitt feil navn på det reviderte selskapet. I note 7 til årsregnskapet er fortsatt drift omtalt:

"Soliditeten og likviditeten er svak. Selskapet har pr 30.04.2022 gjort opp den mest vesentlige gjelden og 2021 ga et godt resultat for selskapet. Selv om all egenkapital i selskapet er tapt, ser eierne potensialet for fortsatt drift. [navnet på den reviderte] produksjon av bygge tjenester vil fortsatt være verdifull. Det er fortsatt knyttet usikkerhet til hvordan inntektsregimet vil utvikle seg fremover. Omsetningen forventer vi vil gi positive, bidrag til resultatet i årene som kommer. Styret vurderer at forutsetningen for fortsatt drift er til stede og legger det til grunn for sin virksomhet. [navnet på den reviderte] sin aksjekapital er pr. 31.12.2021 tapt i sin helhet og selskapet har negativ egenkapital på NOK -3 364 766. Selskapet har i 2021 et overskudd på kr. 724 670. Styret i [navnet på den reviderte] forventer en god inntjening i tiden fremover. Grunnlaget for styrets konklusjon om fortsatt drift er basert på grunnlaget dagens drift er etablert på kommunikasjon med kreditorer og en forventning om positive resultat i årene som kommer Selskapet er avhengig av egenkapital og god inntjening."

I revisjonsdokumentasjonen for 2021 anfører revisor at egenkapital og likviditet er tapt og det foreligger risiko knyttet til fortsatt drift. Revisor skriver videre at selv om underskuddet er snudd til overskudd er fortsatt egenkapitalen tapt i sin helhet og selskapet sliter med å betale på forfallsdato til sine leverandører. Revisor konkluderer med at det fortsatt er risiko knyttet til drift og at dette tas opp i nummerert kommunikasjon med selskapet. Revisor skriver videre at han velger å ta forbehold knyttet til fortsatt drift da han ikke har mottatt resultat for 2022 på tidspunkt for avleggelse av revisjonsberetningen. I revisjonsberetningen for 2021 har revisor presisert at det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift.

Det følger av revisorloven § 9-7 andre ledd bokstav e at revisor i revisjonsberetningen skal opplyse om andre forhold som revisor på grunnlag av revisjonen anser at brukerne av revisjonsberetningen bør gjøres kjent med, herunder om det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamling, representantskapet eller daglig leder.

Av revisorloven § 9-7 andre ledd bokstav h fremgår det revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om den revidertes evne til fortsatt drift. Kravene til revisjon av fortsatt drift følger av revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 570.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener at revisor i revisjonsberetningen for 2021 skulle tatt inn under "Andre forhold" at selskapet ikke har betryggende egenkapital og at forholdet kan medføre ansvar for selskapets styre. Det er klare regler i aksjeloven kapittel 3 om krav til egenkapitalen og hvordan styret skal behandle en situasjon ved handlingsplikt. Det vises videre til aksjeloven kapittel 19 om straff. Samme forhold forelå i 2020.

Finanstilsynet mener også at revisor skulle tatt forbehold om fortsatt drift i revisjonsberetningen for 2021. Selskapet har ikke i årsberetningen gitt klart uttrykk for at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Da kan ikke revisor beskrive usikkerhet om fortsatt drift uten å ta forbehold. Forholdet er brudd på revisorloven § 9-7 andre ledd bokstav e.

4.1.7 Skattetrekksmidler – manglende nummerert kommunikasjon*Regelverk*

Det følger av revisorloven § 9-5 at revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter. Revisorloven § 9-7 og § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 706 gir regler for hvordan slike forhold skal omtales i revisjonsberetningen.

Faktum

Hovedboken viser skyldig skattetrekksmidler på kr 110 009 for 2020 og kr 52 450 for 2021. Skattetrekkskonto er ikke benyttet for noen av årene. Forholdet er omtalt i note 2 i årsregnskapet for 2020 og i note 5 i årsregnskapet for 2021. Forholdet er ikke påpekt i nummerert kommunikasjon til selskapets styre eller i revisjonsberetningen.

Det følger av revisorloven § 9-5 at revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver. Dette inkluderer vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter. Det følger videre av revisorloven § 9-7 andre ledd bokstav d at ved bruk av presisering skal revisor i revisjonsberetningen vise til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves uten å ta forbehold. Det vises også til revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 706 punkt 8, 9, 10 og 12.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener at brudd på reglene om oppbevaring av skattetrekksmidler er et lovbrudd som revisor skal gjøre brukerne oppmerksomme på ved å omtale forholdet i revisjonsberetningen. Revisor skal også påpeke forholdet i nummerert kommunikasjon til selskapets styre, herunder angi konsekvenser dersom lovbruddet ikke ordnes opp i. Forholdet er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, § 9-5 og § 9-7.

4.2 Mangler ved oppdragsvurdering øvrige oppdrag*Regelverk*

Det fremgår av revisorloven § 9-2 første ledd at før et revisjonsforetak påtar seg et oppdrag om lovfestet revisjon skal revisjonsforetaket be den forrige revisor opplyse om det foreligger forhold som tilsier en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Opplysninger skal gis skriftlig hvis revisjonsforetaket ber om det. Det følger videre av revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISQM 1 punkt 30 og ISA 220 punkt 22 til 24, at revisjonsforetaket skal fastsette kvalitetsmål knyttet til aksept og

fortsettelse av klientforhold. Det vises også til Finanstilsynets veiledning om revisors aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag ved rundskriv 6/2021.

Faktum

I tillegg til oppdrag A har Finanstilsynet gjennomgått oppdragsvurdering for 10 revisjonsoppdrag.

Finanstilsynets vurdering

Gjennomgangen viste at for fire av de 10 oppdragsvurderingene at det var grove svakheter i revisors grunnlag for aksept av revisjonsoppdragene. Oppsummert gjaldt dette at revisor ikke i tilstrekkelig grad hadde fulgt opp lovbrudd hos revisjonsklientene før avgivelse av villighetserklæring. Forholdene er brudd på revisorloven § 9-2 og 9-4, tredje ledd, jf. ISQM 1 punkt 30 og ISA 220 punkt 22 – 24.

Finanstilsynets gjennomgang av de øvrige seks akseptvurderinger gjennomført i mars 2024 viser at revisors vurderinger og dokumentasjon for aksept av revisjonsoppdrag er vesentlig forbedret. Finanstilsynet har likevel enkelte merknader etter gjennomgangen. Disse kan oppsummeres i følgende punkter:

- Enkelte av kundene som etter nasjonal risikovurdering i henhold til bransje presumtivt er i høyrisikobransje er risikoklassifisert til lav risiko. Finanstilsynet mener generelt at denne type kunder ikke kan risikoklassifiseres til lavere enn normal risiko. Det er da viktig at revisor vurderer de forhold som gjør at bransjen presumtivt er satt til høy risiko. Forholdet er brudd på hvitvaskingsloven § 9.
- For flere av kundene er revisors vurdering og dokumentasjon av økonomiske forhold for svak, jf. revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 220 punkt 22 - 24.
- Det foreligger ikke dokumentasjon for revisors vurdering av hvordan han skal få revisjonsbevis for inngående balanse, jf. revisorloven § 9-4 tredje ledd og ISA 510.

4.3 Feil og mangler ved avgitte revisjonsberetninger

Regelverk

Revisorloven § 9-7 stiller krav til innhold i revisjonsberetningen. Revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 700, 705 og 706 gir ytterligere krav og veiledning til utforming av revisjonsberetning.

Faktum

I tillegg til oppdrag A har Finanstilsynet gjennomgått revisors grunnlag for avgivelse av revisjonsberetning for 2 av de kontrollerte oppdragene.

For oppdrag D har revisor i revisjonsberetningen for 2021 tatt forbehold om verdsettelsen og eksistensen av kortsiktig fordring og gjeld. Postene utgjør henholdsvis 94,4 % og 82,9 % av sum eiendeler og sum egenkapital og gjeld. Selskapet har betydelig negativ egenkapital og har i note beskrevet forhold som indikerer vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Revisor har konkludert positivt på grunnlaget for fortsatt drift.

For oppdrag E har revisor avgitt normalberetning for 2020. Av innsendt årsregnskap til Regnskapsregisteret medfølger notene nr. 1 til 3. Men det er i resultat og balanse henvist til noter nummerert fra 1 til og med 6. Det foreligger ikke et mer fullstendig regnskap i revisors dokumentasjon.

Finanstilsynets vurdering

Revisor har for oppdrag D ikke dokumentert en vurdering av mulig virkning på regnskapet av eventuell feilinformasjon. I dette tilfelle har revisor i realiteten tatt forbehold på tilnærmet hele balansen både på eiendelssiden og gjeldssiden. Finanstilsynet mener at i et slikt tilfelle så kan mulig feilinformasjon både være vesentlig og gjennomgripende for regnskapet. Forholdet er brudd på revisorloven § 9-4 fjerde ledd, jf. ISA 705 punkt 9.

Finanstilsynet mener at revisor i revisjonsberetningen for oppdrag D for 2021 skulle tatt inn under andre forhold at selskapet ikke har betryggende egenkapital og at forholdet kan medføre ansvar for selskapets styre. Videre mener Finanstilsynet at revisor skulle tatt forbehold om fortsatt drift i revisjonsberetningen for 2021 da selskapet verken i årsberetning eller i note har gitt uttrykk for at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Forholdet er brudd på revisorloven § 9-7 andre ledd bokstav e og h. Det vises også til revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 570 og 705.

For oppdrag E har revisor i revisjonsberetningen bekreftet at årsregnskapet for 2020 oppfyller gjeldende lovkrav. Etter Finanstilsynets mening oppfyller ikke årsregnskapet slik det er innsendt til Regnskapsregisteret alle kravene i regnskapsloven § 7-35 til 7-46. Forholdet er brudd på revisorloven § 9-4 første ledd.

5. Rettslig grunnlag og nærmere om vilkårene for å kunne fatte vedtak om overtredelsesgebyr

5.1 Hjemmel

Det fremgår av revisorloven § 14-5 første ledd at Finanstilsynet kan ilegge overtredelsesgebyr ved overtredelse av §§ 9-2 til 9-10.

Av § 14-5 andre til fjerde ledd fremgår:

"Fysiske personer kan ilegges overtredelsesgebyr bare for forsettlig eller uaktsomme overtredelser. Foretak kan ilegges overtredelsesgebyr når foretaket eller noen som har handlet på foretakets vegne, har overtrådt bestemmelsene nevnt i første ledd.

For juridiske personer kan det fastsettes overtredelsesgebyr på inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap. For et morselskap eller et datterselskap av et morselskap som skal utarbeide konsernregnskap etter direktiv 2013/34/EU, skal den relevante samlede omsetningen være den samlede årsomsetningen, eller tilsvarende inntekt etter relevante regnskapsdirektiver, etter siste godkjente konsernregnskap.

For fysiske personer kan det fastsettes et overtredelsesgebyr på inntil 5 millioner kroner."

Skyldkravet for foretaket følger av forvaltningsloven § 46 første ledd som lyder:

"Når det er fastsatt i lov at det kan ilegges administrativ sanksjon overfor et foretak, er skyldkravet uaktsomhet med mindre noe annet er bestemt."

Overtredelsesgebyr kan ilegges et foretak dersom den eller de som har opptrådt på vegne av foretaket har utvist alminnelig uaktsomhet. Skyldkravet kan oppfylles ved anonyme og kumulative feil.

Revisorloven § 14-6 angir hvilke momenter det skal legges vekt på i avgjørelsen av om gebyr skal ilegges.

- a. overtredelsens grovhet og varighet
- b. overtrederens grad av skyld
- c. overtrederens økonomiske evne
- d. hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtredelsen
- e. tap påført tredjeperson som følge av overtredelsen
- f. i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet
- g. tidligere overtredelser

Oppregningen i bestemmelsen er ikke uttømmende, slik at Finanstilsynet også kan legge vekt på andre forhold. Den angir heller ikke hvilken vekt de ulike momentene skal ha.

Også forvaltningslovens bestemmelser om administrative sanksjoner vil gjelde for vedtak om gebyr, se forvaltningsloven § 44 annet ledd for fysiske personer og forvaltningsloven § 46 for gebyr til foretak som begge angir hvilke momenter det kan tas hensyn til. Momentene vil være aktuelle i den grad de ikke allerede er dekket av revisorloven § 14-6. Forvaltningsloven § 46, som heller ikke er uttømmende, viser følgende:

- a. sanksjonens preventive virkning
- b. overtredelsens grovhet, og om noen som handler på vegne av foretaket, har utvist skyld
- c. om foretaket ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak kunne ha forebygget overtredelsen
- d. om overtredelsen er begått for å fremme foretakets interesser
- e. om foretaket har hatt eller kunne oppnådd noen fordel ved overtredelsen
- f. om det foreligger gjentakelse
- g. foretakets økonomiske evne
- h. om andre reaksjoner som følge av lovbruddet blir ilagt foretaket eller noen som har handlet på vegne av det, blant annet om noen enkeltperson blir ilagt administrativ sanksjon eller straff
- i. om overenskomst med fremmed stat eller internasjonal organisasjon forutsetter bruk av administrativ foretakssanksjon eller foretaksstraff.

Vedtak om illeggelse av overtredelsesgebyr vil bygge på en konkret helhetsvurdering av de overnevnte momentene.

5.2 Finanstilsynets vurdering av om overtredelsesgebyr skal ilegges

Revisor har grovt brutt de krav som stilles ved etablering av nytt kundeforhold i revisorloven. Det som gjør oppdrag A særlig grovt er at revisor ved sin aksept av revisjonsoppdraget og avgivelse av revisjonsberetninger for 2020 og 2021 har forlenget foretakets eksistens fra varsel om tvangsoppløsning 13. mai 2022 til konkursåpning 14. november 2022. Revisjonsinstituttet skal sikre at virksomheter som drives i strid med lov og forskrift ikke får valgt statsautorisert revisor og derfor tvangsoppløses. Revisjonsselskapet har ved sine handlinger og manglende etterlevelse av revisorloven forlenget levetiden til foretaket med ca. 6 måneder. Dersom revisor hadde tatt kontakt med tidligere revisor, hadde revisor fått informasjon som tilsa at revisor ikke skulle påtatt seg revisjonsoppdraget. I denne saken har ikke revisor utført helt sentrale plikter etter revisorloven,

herunder utøvelse av profesjonell skeptisk holdning. Ut fra revisjonsdokumentasjonen er slik spesiell aktsomhet fraværende.

Finanstilsynet har konkludert med at revisor har brutt sentrale plikter i revisorloven og revisjonsstandardene i akseptvurderingen for fem foretak, jf. punkt 4.1.1 og 4.2. Det er videre avdekket grove svakheter i revisjonsutførelsen, jf. punkt 4.1.2, 4.1.3 og 4.1.4. Finanstilsynet mener at overtredelsens grovhet tilsier at det skal fattes vedtak om gebyr, se revisorloven § 14-6 bokstav a.

Finanstilsynet mener at grovheten av overtredelsene tilsier at også graden av uaktsomhet tilsier at gebyr skal ilegges, se bokstav b.

Momentene i revisorloven § 14-6 om økonomisk evne i bokstav c, omtales i punkt 5.3 om gebyrets størrelse.

De øvrige momentene i revisorloven § 14-6 gjelder tap for tredjeparter (bokstav e), revisors samarbeid med Finanstilsynet (bokstav f) og tidligere overtredelser (bokstav g), hvis revisor har vanskeliggjort kontrollen eller hvis det var registrert andre overtredelser fra revisjonsselskapet eller den oppdragsansvarlige revisoren. Om forlengelsen av selskapets levetid har medført økte tap er ikke fastslått. Dette og øvrige momenter tillegges liten vekt i forhold til overtredelsenes grovhet.

Av de momentene som fremkommer i forvaltningsloven, og som ikke er dekket av revisorloven, mener Finanstilsynet at den preventive effekten av sanksjonen må tillegges vekt, se forvaltningsloven § 46 annet ledd, bokstav a. Det er helt nødvendig at revisor utviser tilstrekkelig grad av aktsomhet i vurderingen om et revisjonsoppdrag skal aksepteres. At de avdekkede manglene anses som så alvorlige at de sanksjoneres med gebyr, vil ha en preventiv effekt.

Finanstilsynet finner etter dette at de objektive og subjektive vilkår for å ilegge overtredelsesgebyr er til stede.

Basert på en konkret og helhetlig vurdering av forholdene i saken, mener Finanstilsynet at det skal fattes vedtak om gebyr.

5.3 Finanstilsynets vurdering av gebyrets størrelse

Revisorloven § 14-5 gir regler for størrelsen av gebyret. Et foretak kan ilegges gebyr på det høyeste av inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap.

Innenfor disse grensene fastslår revisorloven § 14-6 at det skal legges vekt på de samme momentene i den konkrete utmålingen av gebyret, som i avgjørelsen av om gebyr skal ilegges. Også forvaltningsloven § 46 fastslår at det er samme momentene som skal vektlegges i fastsettelsen av gebyret størrelse.

I vurderingen av gebyrets størrelse mener Finanstilsynet at det er momentene knyttet til overtredelsens grovhet og den preventive effekten av gebyr som veier tyngst. Gebyret må reflektere at revisor har sviktet i oppfyllelsen av sentrale og grunnleggende plikter og på den måten tilsidesatt formålet med revisjon, og at revisjonsselskapet ikke har hatt retningslinjer, rutiner og kvalitetsstyring som har vært egnet til å avverge disse pliktbruddene. Gebyret må settes så høyt at det er egnet til å ha en preventiv effekt.

Etter revisorloven § 14-6 bokstav c kan overtrederens økonomiske evne tillegges vekt.

Det fremgår av revisjonsselskapets årsregnskap for 2022 at det hadde en omsetning på MNOK 1,08. På grunnlag av lovbrudd som er avdekket og de momenter som er gjennomgått over, mener Finanstilsynet at revisjonsselskapet bør ilegges et overtredelsesgebyr som passende vurderes til kr 50 000.

For Finanstilsynet

Anne Merethe Bellamy
direktør for markedstilsyn

Anders Grini
seksjonssjef

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.

