



Agder Revisjon AS  
Postboks 1617 Lundsiden  
4688 KRISTIANSAND S

VÅR REFERANSE  
17/2079

DERES REFERANSE

DATO  
05.10.2017

## Merknader (endelig rapport) etter stedlig revisortilsyn

Det vises til Finanstilsynets foreløpige merknader datert 27. juli 2017, revisjonsselskapets tilsvarende brev datert 29. august 2017, Finanstilsynets e-post 26. september 2017 og tilleggskommentarer fra revisjonsselskapet i e-post 28. september 2017.

### 1. Innledning

Agder Revisjon AS var fra 16. mars 2011 og frem til 7. mars 2016 registrert som valgt revisor for Norsk Fotterapeutskole AS. I brev datert 20. oktober 2016 informerte Utdanningsdirektoratet Finanstilsynet om at det var avholdt tilsyn med Norsk Fotterapeutskole AS (friskolen). En endelig og offentlig rapport etter tilsynet fulgte vedlagt. Det fremgår av rapporten blant annet at godkjenningen som friskole var trukket tilbake og at uriktig statstilskudd med totalt kr 2 378 972 er krevd tilbakebetalt.

Revisor har attestert grunnlaget for statstilskudd. Finanstilsynet avholdt 20. april 2017 stedlig tilsyn med Agder Revisjon AS. Formålet var å vurdere om det ble innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for at statstilskuddet ikke ble rapportert vesentlig feil i årsregnskapet. I brev datert 24. mai 2017 ba Finanstilsynet revisor om tilleggsinformasjon knyttet til fakturerte elevpenger og tap på krav. Revisjonsselskapets svar ble mottatt 8. juni 2017.

### 2. Avgrensning av tilsynet

Revisor hadde i 2015 kvalitetskontroll fra Den norske Revisorforening (DnR) med tilfredsstillende resultat. Finanstilsynets tilsyn er avgrenset til revisjon og tilhørende elevattestasjoner for friskolen.

I Utdanningsdirektoratets rapport etter tilsynet med friskolen fremgår det under punkt 1.4 at «tema for tilsynet» er skolens økonomiforvaltning, og de «har kontrollert følgende undertemaer:

- Elevrapportering, jf. økonomiforskrift til friskoleloven §§ 13 og 15, friskoleloven § 3-1 annet ledd og opplæringsloven § 4A-3
- Annen virksomhet enn skoledrift, jf. friskoleloven § 2-2 første ledd
- Alle tilskudd og skolepenger skal komme elevene til gode, jf. friskoleloven § 6-3
- Skolepenger, jf. friskoleloven § 6-2
- Styrets ansvar for forsvarlig økonomi- og regnskapsforvaltning, jf. friskoleloven § 5-2 andre ledd bokstav f og g»

Utdanningsdirektoratets konklusjon (rapportens punkt 6.3) er at styret for friskolen «*ikke har sørget for at skolen har en forsvarlig økonomi- og regnskapsforvaltning, jf. friskoleloven § 5-2 andre ledd bokstav f). Blant annet har ikke styret sørget for at skolen har:*

- *innrapportert korrekt antall elever ved elevtelling i 2013 (høst), 2014 (vår og høst) og 2015 (vår)*
- *bokført korrekt inntekt i årsregnskapene for 2013 og 2014*
- *sporbare klinikkinntekter*
- *fulgt opp revisors nummererte brev fra 2013, 2014 og 2015*
- *avtaler som ligger til grunn for handelen med nærstående selskap*
- *gitt korrekt og fullstendig opplysninger i forbindelse med tilsynet».*

Finanstilsynets kontroll var konsentrert om revisjon av inntekt og revisors attestasjon av friskolens innrapporterte elevtelling for regnskapsårene 2013 og 2014. Finanstilsynets kontroll omfattet attestasjonen av elevtelling gjennomført vår og høst 2015, som er utført Agder Revisjon AS, selv om årsregnskapet for 2015 ble revidert av en annen revisor.

### **3. Inntektsrevisjonen og attestasjon av elevtelling**

Revisors attestasjon av elevtelling avgis i samsvar med ISRS 4400 om avtalte kontrollhandlinger. Finanstilsynets gjennomgang viser at revisor ved attestasjonen av elevtelling for 2013-2015, har gjennomført og dokumentert slike kontroller som attestasjonsuttalelsen krever skal utføres. Revisor har avdekket avvik, som er fulgt opp av revisor og etter revisors vurdering ble forsvarlig avklart.

Revisor har ved revisjonen for 2013 og 2014 kontrollert at statstilskudd er regnskapsført i samsvar med utbetalt tilskudd og rapporterte elevtall. Inntekter fra behandlings-/klinikkinntekter som ledd i undervisningen er vurdert. Revisor avdekket svakheter ved rutineene både for registrering og oppbevaring av slike inntekter. Disse forhold er tatt opp i nummerert brev, og revisor har fulgt opp at nødvendige rettelser er gjort i regnskapet. Revisor har kontrollert at skolepenger er fakturert, og har fulgt opp ubetalte krav på skolepenger ved å innhente forklaringer fra friskolens ledelse. Revisor har vurdert utestående fordringer per 31.12., og påsett at det både er tapsført fordringer og avsatt til tap på fordringer.

Ved revisjonen for 2013 kontrollerte revisor at Utdanningsdirektoratets krav om tilbakebetaling av tilskudd var hensyntatt i regnskapet. Krav om tilbakebetaling kom som en følge av at det våren 2013 var innmeldt for høy elevprognose, og fordi det var feil i rapporteringen av deltidslever for 2010, 2011 og 2012. Totalt utgjorde tilbakebetalingskravet kr 723 813.

I følge tall fra Utdanningsdirektoratet utgjorde fakturerte, men ikke innbetalte skolepenger kr 6 898 for 2012. Tilsvarende tall for 2013 og 2014 var henholdsvis kr 30 820 og kr 282 750. Revisor har fulgt opp den regnskapsmessige behandlingen ved revisjonen av regnskapsårene 2013 og 2014, og i forbindelse med revisors attestasjon av elevtelling i 2013, 2014 og 2015. Den negative utviklingen fikk revisor til å utvide omfanget av kontroller. Høsten 2015 gjennomførte revisor også fysisk telling av elever. Oppmøte-, karakter- og fraværprotokoller viste ikke avvik fra friskolens elevtelling. På revisors spørsmål hadde friskolen forklaringer på hvorfor omfanget av ubetalte skolepenger økte, og det ble også vist til forklaringer fra enkeltelever.

#### 4. Finanstilsynets vurdering

Ved utøvelse av rollen som revisor, er revisor allmennhetens tillitsmann. En revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet, jf. revisorloven § 1-2. Av revisorloven § 5-1 fjerde ledd fremgår det at: *"Revisor skal gjennom revisjonen også bidra til å forebygge misligheter og feil."* Revisorloven § 5-2 første ledd krever at: *"Revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil. Revisor skal påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet."* Av revisorloven § 5-2 annet ledd første punktum fremgår det at: *"Revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk."*

En revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, skal blant annet utføre sine plikter i samsvar med revisorloven § 5-2 annet ledd. Revisjonsstandardene (ISA-ene) gir støtte ved vurdering av om revisor har etterlevd god revisjonsskikk.

Revisor har utført kontrollhandlingene det er krav om når revisor attesterer friskolenes rapportering av elevtelling til Utdanningsdirektoratet, og dokumentert dette under særattestasjoner. I dokumentasjonen for utført revisjon har revisor gjort henvisning til at revisor har kontrollert og avgitt uttalelse til elevtelling. Friskolens oppmøte- og karakterprotokoller omfattet imidlertid også elever som ikke tilfredsstilte kravene for å motta statstilskudd. Spørsmålet er om revisor ved revisjonen for 2013 og 2014, eller ved attestasjon av elevtellingene i 2013-2015, burde ha avdekket dette.

ISA 200 punkt 15 og 16 krever at revisor planlegger og gjennomfører en revisjon med profesjonell skepsis og med profesjonelt skjønn, og er innforstått med at det kan foreligge omstendigheter som kan medføre at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper er behandlet i blant annet ISA 240. Det fremgår av punkt 5 at en revisor som gjennomfører en revisjon i samsvar med ISA-ene, er ansvarlig for å skaffe seg betryggende sikkerhet for at regnskapet sett under ett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Dette gjelder uavhengig av om feilen skyldes misligheter eller feil. Revisjonens iboende begrensninger gjør likevel at det er risiko for at det kan forekomme at feilinformasjon i regnskapet som av art og omfang må anses som vesentlig ikke oppdages. Dette selv om revisjonen er hensiktsmessig planlagt og gjennomført.

Verken i forbindelse med elevtelling eller ved revisjonen har revisor dokumentert å ha identifisert risikoene for at friskolene kan rapportere for høye elevtall. Etter Finanstilsynets syn er dette en særskilt risiko og mislighetsrisiko revisor må ta hensyn til i revisjonen. At skolen betalte tilbake for meget utbetalt statstilskudd i 2010, 2011 og 2012, kunne indikere at skolen både hadde mangelfull kompetanse på området og svak intern kontroll. Revisor kontrollerte at tilbakebetalinger ble foretatt. Revisor vurderte også mulige årsaker til feilene. I hovedsak skyldtes dette usikkerhet i prognoser for elevtall og en feiltolkning i regelverket for deltids elever også hos lokale skolemyndigheter, slik revisor vurderte det. Disse vurderingene er imidlertid ikke utkvittert i revisjonsdokumentasjonen. At skolen gikk med et større underskudd i 2013 og at egenkapitalen var tapt per 31.12. 2013, er heller ikke dokumentert som risikoforhold ved revisjonen for 2014. Revisor skrev bare at det var tap i 2013, men at det ble et godt overskudd i 2014.

Etter Finanstilsynets vurdering er revisors dokumenterte risikovurderingshandlinger og beslektede aktiviteter, identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og tilhørende handlinger for å håndtere de vurderte risikoer og revisors vurdering av revisjonsbevis, mangelfulle i forhold til kravene beskrevet i ISA 240 punktene 16-37 og tilhørende krav om dokumentasjon i ISA 240 punktene 44-47.

Fakturerte, ikke innbetalte skolepenger utgjorde et lite beløp i 2013, men ved regnskapsavslutningen for 2014 utgjorde ubetalte skolepenger halvparten av fakturerte skolepenger. I følge oppmøteprotokoller og karakterutskrifter fikk dette ingen konsekvenser for elevene. Manglende betaling kunne være en indikasjon om at elever ikke lenger deltok i undervisningen, slik at skolen ikke hadde krav på tilskudd for elevene og at det dermed ble utbetalt for høye statstilskudd i 2014.

Revisor la ved oppfølgingen av ubetalte skolepenger ved revisjonen for 2014 til grunn en normal angrepsvinkel for inntekter. At alle inntekter er regnskapsført og tilhørende fordringer er eller vil bli innbetalt. Ut fra revisjonsdokumentasjonen kan det fremstå som om revisor aksepterte uttalelser og forklaringer fra ledelsen uten å sjekke disse nærmere. For Finanstilsynet fremstår det som om revisor hadde oppmerksomheten rettet mot at fordringene ble korrekt verdsatt og at det ble tapsført og avsatt tilstrekkelig til tap på fordringer. Sammenhenger mellom elevbetaling, antall elever og statstilskudd ble ikke vurdert. Revisor påså at det ble avsatt til tap på fordringer, men dokumenterte ikke egne kontroller som er egnet til å avdekke at elever det ble krevd statstilskudd for, ikke lenger deltok i undervisningen eller av andre grunner ikke var tilskuddsberettiget. De forklaringer, kontrollert og vurderinger revisor opplyser ble utført og som kan underbygge at revisor har utvist en profesjonell skepsis, er i liten grad dokumentert.

##### **5. Finanstilsynets konklusjon**

Finanstilsynet mener det er mangler ved planleggingen og dokumentasjonen av revisjonen for 2013 og 2014. Den særskilte risikoen og mislighetsrisikoen for at friskolen uberettiget tilegnet seg for høye statstilskudd, ble ikke tilstrekkelig identifisert og hensyntatt av revisor. Det har etter Finanstilsynets mening medvirket til at revisor ved revisjonen av statstilskudd og tapsføring av fordringer på elever for 2014, ikke har dokumentert å ha tatt tilstrekkelig hensyn til risikoen for misligheter. Etter Finanstilsynets syn har revisor ikke dokumentert sin oppfølging av forklaringer fra ledelsen ved friskolen tilstrekkelig. Revisor fremstår derfor ikke å ha vært tilstrekkelig profesjonelt skeptisk til ledelsens forklaringer.

For Finanstilsynet

Anders Grini  
tilsynsrådgiver

Jo-Kolbjørn Hamborg  
spesialrådgiver

*Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.*