

VÅR REFERANSE	DERES REFERANSE	DATO
22/5835		16.02.2023

Tilsynsrapport - vedtak

Finanstilsynet varslet i brev datert 19. januar 2022 kontroll av utførelsen av et revisjonsoppdrag for en forening. Bakgrunnen for tilsynet var et signal fra Klima- og Miljødepartementet. Signalet gjaldt mistanke om uriktig regnskapsrapportering for to prosjekter som ble finansiert av Klima- og Miljødepartementet og Utenriksdepartementet.

Finanstilsynets kontroll omfattet revisjoner utført i perioden 2016-2020 av revisjonsforetaket PricewaterhouseCoopers AS. Du var utpekt som oppdragsansvarlig revisor for dette oppdraget i perioden 2017-2020 og har avgitt revisjonsberetning for fire årsregnskap og syv prosjektregnskap for foreningen.

Finanstilsynet avdekket grove og gjentatte pliktbrudd i de delene av oppdragene som ble kontrollert og som du er ansvarlig for, og det forelå grunnlag for å kalle tilbake din godkjenning som statsautorisert revisor. Slikt vedtak ble derfor varslet i brev 8. juni 2022.

I tilsvaret datert 30. oktober 2021, har du gjennom Advokatfirmaet Arntzen de Besche kommentert både det faktum Finanstilsynet la til grunn og Finanstilsynets vurderinger. Det påpekes i tilsvaret at foreløpig tilsynsrapport inneholder faktiske feil, og særlig at kritikken og grunnlaget for varslet vedtak bygger på feil forståelse av rammeverket som regulerer rapporteringen til departementene. Finanstilsynet har vurdert anførselene i tilsvaret og har justert faktum og vurderinger der Finanstilsynet mener det har vært korrekt å gjøre dette. Konklusjonen om at vilkårene for å tilbakekalle godkjenningen som revisor fortsatt er oppfylt, og at slikt vedtak skal fattes, opprettholdes.

Fordi arbeidet som er utført for regnskapsåret 2016 også inngår i grunnlaget for de vurderinger du har gjort som oppdragsansvarlig revisor, er også arbeidet utført av den tidligere oppdragsansvarlige revisoren omtalt i enkelte tilfeller. Finanstilsynet presiserer at revisjonsarbeidet utført av tidligere oppdragsansvarlig revisor ikke inngår i grunnlaget for vedtaket om tilbakekall av din godkjenning som revisor.

For prosjektregnskapene har Finanstilsynet vurdert om revisjonen, som ligger til grunn for bekreftelsene, er utført i samsvar med revisorloven, herunder god revisjonsskikk og ISA 805, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. § 1-1 tredje ledd. Det følger av ISA 805 punkt 7 at de standardene som gjelder for revisjon av årsregnskap, jf. ISA 100-700, også gjelder for denne type bekreftelser.

Finanstilsynet har henvist direkte til de aktuelle standardene. Videre har Finanstilsynet vurdert utvalgte deler av revisjonen av årsregnskapene.

I beskrivelsen av pliktbruddene i punkt 2 har Finanstilsynet benyttet begrepet "revisor", uavhengig av om arbeidet er utført av deg eller av medarbeidere på revisjonsteamet.

Finanstilsynet er kjent med at det foreligger en anmeldelse av daglig leder i foreningen. Saken mot daglig leder og utfallet av en eventuell rettsak er uten betydning for Finanstilsynets vurderinger av revisors arbeid.

1. Rettslig grunnlag

Ny revisorlov trådte i kraft 1. januar 2021. Finanstilsynet har vurdert revisjonsutførelsen etter den revisorloven som gjaldt på tidspunktet for revisjonen. I omtalen av pliktbruddene er det derfor henvist til tidligere lov (revisorloven fra 1999). Selv om ny revisorlov hadde vært lagt til grunn, ville de avdekkede forholdene vært pliktbrudd.

Hjemmel for å fatte et vedtak om tilbakekall er gjeldende revisorlov § 14-1 første ledd bokstav a, som lyder:

"Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert revisor må anses uskikket fordi vedkommende

a) har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, ..."

Bestemmelsen er i det vesentlige en videreføring av den som var i tidligere revisorlov, slik at foreliggende rettspraksis og forvaltningspraksis er relevant. Også forarbeidene til den tidligere revisorloven vil være av betydning for eventuelle spørsmål som ikke er omtalt i forarbeidene til gjeldende lov.

1.1 Om overtredelse av revisors plikter

Et vilkår for tilbakekall etter revisorloven § 14-1 første ledd, bokstav a, er at det foreligger overtredelser av revisors plikter etter gjeldende lovkrav. Dette omfatter overtredelser av revisorlovgivningen, herunder god revisjonsskikk, og revisjonsforordningen i tilfeller denne gjelder. Også overtredelser av annen lovgivning vil kunne danne grunnlag for vedtak om tilbakekall av godkjenning som revisor. I forarbeidene er brudd på finanstilsynsloven og hvitvaskingsloven nevnt som eksempler på annen lovgivning som i praksis har begrunnet vedtak om tilbakekall av godkjenningen, jf. merknadene til bestemmelsen i NOU 2017:15, side 269.

Både revisorloven, revisjonsstandardene og revisjonsforordningen legger opp til at revisor må utøve skjønn i gjennomføringen av revisjonen. Kravet om at revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis innebærer en begrensning av skjønnsrommet. Det er en forutsetning for en lovmessig skjønnsutøvelse at det grunnlaget revisor baserer sitt skjønn og konklusjoner på, er tilstrekkelig.

1.2 Om overtredelsen er "grov"

I forarbeidene til gjeldende revisorlov, se NOU 2017:15, merknadene til bestemmelsen på side 269, fremkommer følgende:

"I vurderingen av om overtredelsen er grov skal det legges vekt på hvor grunnleggende og sentrale de overtrådte bestemmelsene er for kvaliteten i revisjonen og yrkesutøvelsen for øvrig. Dersom lovbruddet har fått konsekvenser for andre skal dette tillegges vekt i vurderingen av om forholdet er grovt. Det kan imidlertid være alvorlige feil og mangler i revisjonsutførelsen selv om regnskapet er riktig."

Finanstilsynets konklusjon om at en overtredelse er grov bygger på en konkret vurdering, der de momentene som er nevnt i forarbeidene inngår. Eksempler på grunnleggende elementer i revisjon, som Finanstilsynet mener er avgjørende for revisjonskvaliteten eller yrkesutøvelsen for øvrig, er:

a. Revisor må ha revisjonsbevis

Revisor må ha tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for sine konklusjoner knyttet til postene i regnskapet. Dersom slike revisjonsbevis mangler eller er mangelfulle for vesentlige poster, har ikke revisjonsberetningen noen verdi, og i verste fall vil den være uriktig. Manglende eller mangelfulle revisjonsbevis er derfor en grov overtredelse. I innhenting og vurdering av revisjonsbevisene må revisor innta en profesjonell skeptisk holdning.

b. Revisor må ha kunnskap om virksomheten og regler som gjelder for denne, identifisere risiko og planlegge revisjonen

For å sikre tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis må revisor identifisere risikoer for feilinformasjon i regnskapet og planlegge hvilke revisjonshandlinger som er nødvendig for å håndtere disse. At revisjonsplanen tilpasses den revidertes virksomhet, er av vesentlig betydning for revisjonskvaliteten. For at revisjonsplanen skal være tilpasset den reviderte, må revisor sette seg inn i den revidertes rammebetingelser og hvordan den konkrete virksomheten drives. Dette må revisor gjøre selv om omfanget og kompleksiteten i den reviderte virksomheten er liten.

c. Revisor må håndtere lovbrudd hos den reviderte

Revisjonsinstituttet inkluderer elementer som skal sikre at reviderte virksomheter drives i samsvar med gjeldende lovgivning. I revisorloven har dette blant annet kommet til uttrykk i bestemmelser om at revisor skal ta opp nærmere angitte forhold med den reviderte i nummerert brev. Der skal revisor stille krav om at forholdet må rettes innen en fastsatt frist og opplyse om konsekvensene dersom dette ikke skjer, herunder plikt for revisor til å fratruke.

Finanstilsynets foreløpige vurdering av hvilke av de avdekkende overtredelser som må anses som grove, fremkommer i punkt 2.

1.3 Flere overtredelser som til sammen er grove

I vurderingen av hva som er grov overtredelse kan flere overtredelser til sammen utgjøre et grovt pliktbrudd. Dette er klargjort i gjeldende revisorlov, og var også forvaltningspraksis etter revisorloven fra 1999.

2. Finanstilsynets kontroll av revisjonsutførelsen

2.1 Kort om foreningen og prosjektene

Foreningen ble stiftet i 2015 og har mottatt offentlige midler for to ulike prosjekter fra henholdsvis Utenriksdepartementet (UD/ MFA) og Klima og miljødepartementet (KLD). Foreninger er i utgangspunktet ikke revisjonspliktige, men gjennom avtalene inngått med KLD og UD er foreningen pålagt årlig revisjon av prosjektrekskapene. Disse skal, sammen med revisors bekreftelse, oversendes departementene.

Til grunn for tildelingene ligger søknader om tilskudd og avtaler (Grant Agreement) inngått med UD og KLD. Avtalene regulerer blant annet begrensninger i bruk av tildelte midler. Vilkårene i avtalene med UD og KLD er i all hovedsak de samme.

Foreningen har sendt inn prosjektrekskap til UD og KLD årlig. Prosjektrekskapene er satt opp basert på en aktivitetsbasert oppstillingsplan og årsregnskapet er utarbeidet etter regnskapslovens regler for små foretak. De to prosjektene utgjør i all hovedsak foreningens aktivitet og det er ingen andre tilskudd eller inntekter av betydning.

Revisor har også revidert årsregnskapene. Årsregnskapene inneholder, i tillegg til prosjektkostnader, foreningens interne kostnader. Foreningen har ikke innsendingsplikt til regnskapsregisteret. Årsregnskapene er ikke offentliggjort på annen måte eller oversendt til departementene.

Nærmere om avtalenes innhold knyttet til regnskap og revisjon

Avtalene består av tre deler, Specific Conditions (del 1), General Conditions (del 2) og Procurement provisions (del 3). Hver av de enkelte delene utgjør en selvstendig del av avtalen (agreement), jf. Specific Conditions punkt 1.3. I tilfelle motstrid skal Specific Conditions ha forrang.

Avtalen skiller mellom foreningen og prosjektet som det er gitt støtte til. Foreningen er definert som "the Grant Recipient", jf punkt (2) innledningsvis i Specific Conditions. "The Project" er nærmere definert i Specific Conditions punkt 1.1 som:

"The Grant Recipient has submitted an application to MFA dated 11 December 2015 (the Application) regarding financial support to the project titled [REDACTED]"

Specific Conditions punkt 3.1 sier videre:

"The Project shall be implemented in accordance with the Agreement, including all annexes, and the latest approved Application, including implementation plan and budget."

Specific Conditions punkt 4.2 sier at:

"The Grant shall be used to finance the actual costs of the implementation of the Project during the support Period".

Specific Conditions punkt 6.1 stiller krav om at foreningen skal oversende prosjektrekskap i henhold til punkt 3 i de generelle vilkårene til departementet, sammen med revisjonsberetning og "management letter" fra revisor.

General Conditions punkt 7 stiller imidlertid krav til foreningens "Financial management" og mer konkret bokføringen som skal ligge til grunn for prosjektrekskapene:

"The Grant Recipient shall keep accurate accounts of the Project's income and expenditure using an appropriate accounting- and double-entry book-keeping system in accordance with the applicable accounting- and bookkeeping policies in the jurisdiction of the Grant Recipient".

Punkt 5 inneholder krav til revisjon, og sier blant annet:

"The auditor shall form an opinion on whether the Project's financial statements fairly reflects the financial position of the Project and whether they are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework, namely: a) the accounting principles followed by the Grant Recipient and; 2) the requirements of article 3 clause 2 of the General Conditions".

General Conditions punkt 3.2 stiller blant annet krav til oppsett av prosjektrekskapene:

"The financial statements shall be set up in a way that allows for direct comparison with the latest approved budget, using the same currency and budget line items. They shall, as a minimum, include:

- a) the accounting principles applied;*
- b) income from all sources, including bank interest. MFA's contribution shall be specified;*
- c) expenses charged/capitalised in the relevant reporting period;*
- d) expenses charged/capitalised from start-up of the Project to the end of the reporting period;*
- e) unused funds as per the reporting date;*
- f) balance sheet, when required in accordance with the accounting principles applied;*
- g) explanatory notes including a description of the accounting policies used and any other explanatory material necessary for transparent financial reporting of the Project."*

I tilsvaret er det anført at;

"De individuelle avtalene punkt 6.1 b), som direkte gjelder prosjektrapporteringen, inneholder ingen henvisning til standardvilkårene artikkel 7.1 som de av rammeverket for føring av prosjektrekskapet, men viser kun til standardvilkårene artikkel 3. Rammeverket for føringen av prosjektrekskapet, og derved den finansielle rapporteringen til departementene, er sålede uttømmende regulert gjennom de individuelle avtalene punkt 6.1 b), jf. standardvilkårene artikkel 3.

"Hertil kommer at standardvilkårene artikkel 7.1 inngår i en bestemmelse med overskriften "Financial Management", og omhandler etter sitt innhold prinsippene for foreningens løpende regnskapsførsel "accounts of the Project's income and expenditure"). Ordlyden i

artikkel 7.1 viser tydelig at bestemmelsen ikke gjelder for prosjektrekskapene, men regulerer føringen av foreningens drifts- eller årsregnskap som skal vise inntekter og kostnader. Foreningen har i samsvar med ordlyden i artikkel 7.1 innrettet dette driftsregnskapet som et årsregnskap i tråd med regnskaps- bokføringslovgivningen ("applicable accounting – and bookkeeping policies")."

Finanstilsynet vil bemerke at rapporteringen etter standardavtalen punkt 3 er en presentasjon av bokføringen som skal gjøres i samsvar med punkt 7. Bokføringen er nødvendig for å kunne fremstille et regnskap. Det er ikke nødvendig med en henvisning til punkt 7 i punktet om rapportering til departementene, da kravet uansett følger direkte av avtalen. Slik Finanstilsynet forstår det, innebærer påstandene i tilsvaret at det skal gjelde andre prinsipper for rapporteringen til departementene, enn de prinsipper som avtalen legger til grunn for foreningens regnskap- og bokføring. Noe slikt er det ikke holdepunkter for i avtalen. Det er heller ikke etter Finanstilsynets syn noen motsetning mellom reguleringen i de individuelle vilkårenes punkt om rapportering og de generelle vilkårenes punkt 7.

For Finanstilsynet er det ikke tvilsomt at det er kravene til bokføring og regnskapsføring av prosjektene og prosjektrekskapene som reguleres i avtalene, jf. at det i punkt 7.1 henvises til "The Projects income and expenditure". "The Project" er definert i avtalen, jf. over. For foreningen, som er etablert i Norge, følger det av de generelle vilkårene punkt 7 at det er norske regnskap- og bokføringsprinsipper som skal legges til grunn i prosjektrekskapene.

Særlig om rapportering av lønnskostnader i prosjektrekskapene

Foreningen har lagt til grunn en timesats i regnskapsføringen av lønnskostnader. Det vises til nærmere beskrivelser i 2.2.1. Bruk av timesats er ikke omtalt i avtalene, men i vedlegg til avtalene er foreningens budsjett inkludert. Under budsjettet fremkommer det "*The center will use an hourly rate of █████ NOK for staff with PhD > 15 years of international experience and timelists. Funds may be transferred across years if required and under agreement with MFA*". Omtalen av timepris i budsjettet må etter Finanstilsynets vurdering oppfattes som at det i budsjetteringen av kostnader benyttes en timepris for å beregne lønnskostnadene.

2.2 Revisors forståelse av foreningens virksomhet herunder rammeverket for finansiell rapportering

Det følger av ISA 210 at revisor ved aksept skal fastsette forhåndsbetingelsene for revisjonen. Revisor skal vurdere om regnskapspolicyer er hensiktsmessige og i samsvar for gjeldene rammeverk for finansiell rapportering og regnskapspolicyer som anvendes i den aktuelle bransjen, jf. ISA 315 punkt 11c.

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av relevante bransjemessige, regulatoriske og andre eksterne faktorer, jf. ISA 315 punkt 11. Videre skal revisor opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen, jf. ISA 315 punkt 12 og enhetens prosess og risikoer knyttet til finansiell rapportering. Revisor skal identifisere risikoer, herunder mislighetsrisikoer, gjennom forståelse av enheten og vurdere sannsynligheten for feilinformasjon.

Regnskapsloven, herunder god regnskapsføringsskikk, er ikke lagt til grunn ved utarbeidelse av prosjektrekskapene, selv om avtalene med departementene krever dette, jf. punkt 2.1.

Revisors beskrivelse av oppdraget, herunder rammeverket for finansiell rapportering er i all hovedsak den samme i årene 2017-2020. I 2017 var beskrivelsen:

"Det skal i forbindelse med rapportering og revisjon til UD leveres ihht en forhåndsbestemt oversikt, og attesteres av EL (Pwc). (...) Dvs det som nå er vurdert å være et ISA 805 oppdrag innebærer revisjon av avdelingsregnskap som er grunnlag for innrapportering til UD. Det skal bekreftes for hele 2017. I tillegg skal det bekreftes at timer innrapportert stemmer med faktiske forhold. Det settes opp timelister oppsummert spesifisert på hver aktivitet. Disse multipliseres med en timesats på kr [redacted] (gjeldene for 2017) og fordeles på postene som oppført i timelistene."

Lønnskostnader, som utgjør det vesentligste av foreningens kostnader, er basert på antall timer multiplisert med timesats, istedenfor bokførte lønnskostnader. Dette er nærmere beskrevet i punkt 2.2.1. Lønnskostnadene i prosjektrengnskapene overstiger de faktiske lønnskostnadene. Dette medførte at foreningen opparbeidet seg et overskudd fra de mottatte midlene. Overskuddet ble delvis benyttet til å finansiere foreningens interne kostnader, jf. punkt 2.2.3 og delvis ført som egenkapital. Dette er nærmere beskrevet i punkt 2.2.2.

2.2.1 Lønnskostnadene i prosjektrengnskapene

Lønnskostnadene i prosjektrengnskapene er basert på timesats multiplisert med antall timer fra timeliste, i stedet for bokførte lønnskostnader som beskrevet over. Revisor oppfattet at departementene hadde godkjent dette.

I e-post fra 31. august 2018 skriver ledelsen i foreningen til revisor:

[redacted]

Revisor har ikke vurdert hvilke deler av avtalene med departementene som tilsier at timepris kan benyttes i regnskapsføringen, eller fått informasjon bekreftet fra departementene.

I avtalene med departementene er budsjetter vedlagt. I kommentar til enkelte budsjettposter fremkommer det at timesats på kr [redacted] benyttes. Denne er senere økt til kr [redacted]. Det er også i revisjonsdokumentasjonen lagret en e-post videresendt fra ledelsen i foreningen der ledelsen informerer departementet om at:

[redacted]

Foreningens ansatte har fastlønn og er uavhengig av arbeidede timer.

Av e-postkorrespondansen mellom foreningen og departementene, som revisor har lagt til grunn for sin forståelse, er det ikke gitt godkjennelse til at prosjektrengnskapene kan belastes kostnader som

overstiger reelle kostnader. I korrespondansen er det heller ikke tydelig informert om at foreningen benytter timeprisen til andre formål enn budsjettering. Revisor har ikke vurdert om regnskapsprinsippet som er benyttet strider mot de inngåtte avtalene med departementet.

Av foreningens årsregnskap fremkommer det at foreningen hadde to ansatte i 2017. Fra 2018 hadde foreningen 3,3 ansatte ifølge årsregnskapene. Revisor har innhentet timelistene som en del av revisjonen. Disse viser at det er jobbet et høyt antall timer. I 2018, 2019 og 2020 har to av de ansatte arbeidet mellom [redacted] timer pr år hver. Dette innebærer at lønnskostnaden som oppføres i prosjektrengnskapene og rapporteres til departementene, er vesentlig høyere enn de faktiske lønnskostnadene som er bokført i årsregnskapene. Den bokførte lønnskostnaden i årsregnskapene, som inkluderer utbetalt lønn og arbeidsgiveravgift, er totalt [redacted] kroner i perioden 2016-2020. Lønnskostnaden som er belastet prosjektrengnskapene er totalt [redacted] kroner i denne perioden. Opparbeiding av egenkapital er nærmere beskrevet i punkt 2.2.2.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener revisor ikke har grunnlag for å akseptere at prosjektrengnskapene settes opp basert på ikke-reelle (kalkulatoriske) kostnader. At revisor aksepterte at prosjektrengnskapene ble belastet slike kostnader, når avtalen er tydelig på at det kun er faktiske kostnader, jf. punkt 2.1, som kan belastes, er alvorlig. Det er uten betydning at foreningen har benyttet en timesats i budsjetteringen av kostnadene.

I stedet for å legge avtalene til grunn for sin forståelse, har revisor basert sin forståelse på uttalelser fra ledelsen og enkelte videresendte e-poster som leder av foreningen har sendt til departementet. I den grad revisor velger å legge e-postene til grunn istedenfor de inngåtte avtalene, mener Finanstilsynet at revisor skulle avklart innholdet i e-postene med departementene. Dette fordi de signerte avtalene ikke omtaler bruk av timesats, men er tydelige på at det er faktiske kostnader som skal legges til grunn. Uansett fremkommer det ikke av e-postene at departementene faktisk godkjenner slike kostnader i prosjektrengnskapene.

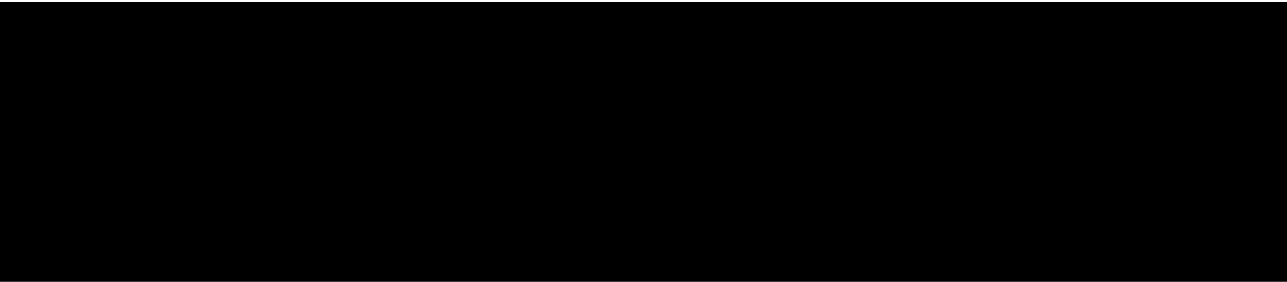
Finanstilsynets mener at manglene har medført at revisor har attestert på prosjektrengnskap som er satt opp i strid med avtalefestede vilkår. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 315 punkt 11. Bruddet er grovt.

2.2.2 Opparbeiding av egenkapital

Prosjektrengnskapene viste hvert år at de mottatte midlene ble brukt fullt ut på kostnader tilknyttet prosjektet.

Ettersom en del av de oppførte kostnadene hverken var betalt eller bokført, kunne foreningen opparbeide seg et overskudd fra de mottatte midlene, uten at dette fremgikk av prosjektrengnskapene. Prosjektrengnskapene inneholdt ikke en balanseoppstilling. Prosjektrengnskapene, med revisors attestasjon, ble oversendt departementene og var også grunnlag for nye utbetalinger.

Årsregnskapene viste derimot hvert år i perioden 2016-2019 et overskudd som overføres til annen egenkapital. Årsregnskapene ble revidert av revisor, men foreningen oversendte ikke disse til departementene. De ble heller ikke offentliggjort på annen måte.



Fra avtalene med departementene fremkommer det at midlene ikke kan benyttes til å kjøpe fast eiendom uten departementets godkjennelse. Revisor har ikke vurdert om de planlagte investeringene er i strid med avtalene, før i 2021 da revisor sendte nummerert brev til foreningen om kjøp av eiendom.

I perioden 2016-2019 er det overskudd på totalt [redacted] kroner i årsregnskapene. I revisors arbeidspapirer bruker revisor begrepet "fri egenkapital". Ingen av revisjonene inneholder en vurdering av om overskuddet i realiteten tilhørte departementene og skulle vært regnskapsført som gjeld istedenfor egenkapital.

Først i 2021, ved revisjonen av årsregnskapet for 2020, stilte revisor spørsmål til departementene om hvordan den opparbeidede egenkapitalen skulle behandles. Revisors spørsmål medførte nærmere oppfølging av foreningen fra departementene og etterfølgende korrigerende avlagt prosjektregnskapene avlagt for 2016-2020.

Finanstilsynets vurdering

Det er utvilsomt at tilskuddene fra departementene ble brukt til å opparbeide en egenkapital i foreningen. Dette er i strid med avtalen om det er kun faktiske kostnader som skal kunne dekkes av tilskuddsmidlene, og at eventuelle ubenyttede midler skal tilbakebetales etter endt tilskuddsperiode, jf. den individuelle avtalen punkt 10.2. Finanstilsynet viser til at tilskuddene er offentlige midler der bruken er underlagt departementets styring og kontroll, og der revisjon er et avtaleelement for å gjennomføre denne kontrollen. Finanstilsynet mener at revisors mangelfulle oppmerksomhet rundt dette gjør at revisor ikke har ivaretatt sin rolle som allmennhetens tillitsperson. Forutsetningen om at revisor skal utvise profesjonell skepsis tilsier at revisor i det minste skulle bedt foreningen om en bekreftelse fra departementet på at midlene kunne brukes på den måten det ble gjort.

Avtalene med departementene er grunnlaget for revisjonsoppdraget og årsaken til at foreningen er pålagt revisjon. Den mangelfulle virksomhetsforståelsen og forståelsen av de kravene foreningen er underlagt, har medført at revisor ikke har avdekket at foreningen ble drevet i strid med vilkår i avtalene med departementene og at midlene fra departementene har blitt benyttet ut over de avtalte rammene. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 315 punkt 11. Bruddet er grovt.

2.2.3 Interne kostnader

I tillegg til prosjektkostnader, hadde foreningen interne kostnader som ikke ble dekket av tilskuddene fra departementene. De interne kostnadene ble bokført med en egen prosjektkode, slik at de kunne identifiseres og holdes utenfor ved oppsett av prosjektregnskapene. Årsregnskapene for perioden 2017-2020 viser at slike interne kostnader utgjorde til sammen om lag [redacted] kroner.

Disse kostnadene ble aktivert i årsregnskapet. Det vises til nærmere omtale av disse kjøpene i avsnitt 2.4.3.

Revisor har i revisjonen av prosjektrekskapene for 2017 stilt spørsmål ved hvordan den interne prosjektkoden brukes. Regnskapsfører har opplyst til revisor at "*det er en internsak hvor mye som brukes der*". Revisjonsdokumentasjonen inneholder ikke dokumentasjon av hvordan revisor har forholdt seg til dette svaret. Revisor har ikke vurdert om de interne kostnadene i realiteten ble dekket av tilskuddene fra departementene, og også skulle vært omfattet av de kravene som ble stilt i avtalene med departementene. Det vises til den individuelle avtalens punkt 10.2.

Finanstilsynets vurdering

Det er utvilsomt at tilskuddene fra departementene også finansierte de interne kostnadene i foreningen. At revisor ikke reagerte på at de interne kostnadene også ble dekket av tilskuddsmidlene, og at det dermed forelå begrensninger i bruken, er en alvorlig svikt i revisors forståelse av virksomheten og hvordan denne ble drevet. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 315 punkt 11.

2.2.4 Revisors vurdering av rammeverket for finansiell rapportering

I revisors bekreftelser, fremkommer det at revisor har evaluert "om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige og om regnskapsestimaterne og tilhørende noteopplysninger utarbeidet av ledelsen er rimelige". Av revisjonsdokumentasjonen fremgår det ikke at revisor har vurdert om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige annet enn en avkrysning i en boks med teksten "Financial statements considered to be appropriately prepared".

Prosjektrekskapene og revisors bekreftelse av disse er utarbeidet utelukkende for departementene. En vurdering av om rammeverket er akseptabelt, må derfor ta utgangspunkt i om prosjektrekskapene er avlagt i samsvar med departementets krav til rammeverk. Avtalens del 2 punkt 7 innebærer at regnskapsloven, god regnskapsskikk og bokføringsloven skal følges ved utarbeidelse av prosjektrekskapene, jf. punkt 2.1.

Finanstilsynets oppfatning er at revisor har basert sin forståelse av hvordan prosjektrekskapene skal settes opp på videresendte e-poster sendt fra ledelsen til departementet, samt forklaringer fra foreningens ledelse. Finanstilsynet mener at det benyttede rammeverket strider mot avtalene med departementene. Revisors uriktige forståelse av hvordan rammeverket for finansiell rapportering skulle vært, har medført at prosjektrekskapene er satt opp i strid med regnskapslov, god regnskapsskikk og bokføringsloven. At angivelse av hvilket rammeverk som er benyttet verken fremkommer av note til de avlagte prosjektrekskapene, revisors bekreftelser eller på annen måte, gjør forholdet mer alvorlig. Revisor har uansett ikke dokumentert en vurdering av om regnskapsprinsippene var hensiktsmessige, slik det fremkommer av revisors beretning til departementene.

Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 210 punkt 6a og 10d for årene 2017-2020. Videre foreligger det brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 800 punkt 8. Finanstilsynet mener bruddet er grovt.

2.2.5 Andre forhold i revisors forståelse av foreningen

Revisor har krysset av for at vedtekter er gjennomgått uten noen nærmere beskrivelser. Forhold som at foreningen ikke har medlemmer eller at det ikke er avholdt årsmøte er ikke vurdert av revisor.

Fra revisjonsdokumentasjonen i 2017 fremkommer det at klienten ikke har øremerkede midler da det ikke foreligger krav fra donor for bruk av midlene (Skjema "Not-for-Profit Sign off planlegging"). Fra revisjonsdokumentasjonen for 2018, fremgår det at revisor oppfattet at midlene likevel var øremerkede midler. Det er ikke nærmere angitt hvorfor revisors oppfatning er endret.

Det er ingen nærmere vurdering av om foreningen oppfyller kravene til å være en forening uten profitt som formål. Det vises til at foreningen opparbeider seg egenkapital.

I vurderingen av skatteplikt, har revisor krysset av for at foreningen ikke er skattepliktig med begrunnelsen "*organisasjon uten økonomisk forhold*". Revisor har ikke gjort noen nærmere vurdering av merverdiavgiftsplikt ut over å slå fast at foreningen ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener det ikke er gjort en reell vurdering av om virksomheten ble drevet i tråd med egne vedtekter, med de følger det kunne få for eventuelle skatteplikt og merverdiavgiftsplikt. Det vises til overskuddene som fremkommer i årsregnskapene og at ledelsen i budsjettregnskapene omtaler virksomheten som "fakturering av timer". Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 250 punkt 13 og 315 punkt 11.

2.3 Inngått engasjementsavtale og revisors bekreftelser

Engasjementsavtalenes omtale av rammeverk

I henhold til ISA 210 punkt 10d skal rammeverk for finansiell rapportering fremkomme i engasjementsavtalen. Det ble inngått engasjementsavtale med foreningen i oktober 2015 for revisjonen av årsregnskapet for 2015. Engasjementsavtalene er fornyet i 2019 og 2020. Det er i disse engasjementsbrevene ikke tatt inn noe om revisors oppgave knyttet til bekreftelse av *prosjektregnskapene* eller rapporteringsplikter til KLD og UD, utover at det i engasjementbrevenes punkt 8 er tatt inn at avtalen omfatter attestasjoner og bekreftelser i henhold til lov, forskrift og krav fra offentlige myndigheter.

Det ble ikke inngått egen engasjementsavtale knyttet til bekreftelse av *prosjektregnskapene* før i september 2021. Dette til tross for at *prosjektregnskapene* ikke er utarbeidet i henhold til regnskapsloven slik årsregnskapene er. Engasjementsavtalene omtaler dermed ikke rammeverket som er benyttet i *prosjektregnskapene* i 2016-2020.

Øvrige svakheter i engasjementsavtalene

Engasjementsavtalen for årsregnskapene er ikke tilpasset at revisjonsklienten er en forening. Det fremkommer blant annet at revisjonsberetningen skal avgis til generalforsamlingen og ikke årsmøtet, og videre at revisor skal attestere selskapets næringsoppgave, selv om foreningen i utgangspunktet ikke driver næringsvirksomhet og dermed ikke er skattepliktig.

Revisors bekreftelser av prosjektregnskapene (beretningene)

I revisors bekreftelse av prosjektregnskapene fremkommer det at prosjektregnskapene i det vesentlige er utarbeidet i samsvar med prinsippene som er beskrevet i regnskapet. Ingen av prosjektregnskapene inneholder en slik prinsippnote. I tre av de sju prosjektregnskapene er det i fotnote opplyst at enkelte av postene består av "hour lists from staff" eller "hourly rate [REDACTED] NOK". Det fremkommer dermed ikke av prosjektregnskapene eller av revisors bekreftelse hvilket rammeverk som er benyttet ved oppsett av prosjektregnskapene.

I avtale med departementene er det stilt krav til innholdet i revisors bekreftelse. Avtalen stiller krav om at revisjonsberetningene for prosjektregnskapene blant annet skal inneholde prosjektets totale kostnader og inntekter, samt benyttet rammeverk for regnskapet. Revisor har ikke inntatt disse opplysningene i beretningene som er stilet til departementene.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener de engasjementsavtalene inngått før september 2021 ikke er tilstrekkelig for de prosjektregnskapene som er revidert da det ikke foreligger noen omtale av det benyttede rammeverket. Oppdragsansvarlig revisor skulle forsikret seg om at de inngåtte avtalene oppfyller kravene som følger av revisorloven og revisjonsstandardene for de relevante periodene. Det er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 210 punkt 10d. Da etablerte regnskapsregler og bokføringsregler ikke er lagt til grunn, gjør at revisor skulle hatt økt oppmerksomhet mot regnskaps- og bokføringsreglene.

At rammeverket disse prosjektregnskapene er utarbeidet etter heller ikke fremkommer av prosjektregnskapene eller av revisors bekreftelse, er en svikt i revisors arbeid ettersom det er sentralt for brukerne av prosjektregnskapene (departementene) hva som er grunnlaget for de rapporterte tallene. Når revisor i revisjonsberetningen henviser til prinsippene beskrevet i regnskapet, så må revisor påse at regnskapene faktisk inneholder en beskrivelse av prinsippene. Også dette forholdet blir mer alvorlig ettersom det benyttede rammeverket ikke følger regnskapsloven og god regnskapsskikk, slik det er stilt krav om i avtalene med departementene. Det vises til ISA 210 punkt 19.

2.4 Revisjon av kostnader i prosjektregnskapene og årsregnskapene

2.4.1 Identifisering av risiko

I 2017 skriver revisor at det ikke foreligger mislighetsrisiko knyttet til kostnader da regnskapet er oversiktlig og med få transaksjoner. For 2018 har revisor konkludert med at det foreligger risiko knyttet til gyldighet av kostnader. Fra revisjonsfilen fremkommer "*Risiko for misligheter ligger for denne klienten på andre driftskostnader. Dvs risiko for at det inkluderes anskaffelser som ikke vedrører virksomheten*". På grunn av denne risikoen har revisor økt antall bilag i stikkprøvekontrollen. Revisor har også knyttet særskilt risiko til ledelsens overstyring av kontroller. Det er ikke begrunnet hvorfor vurderingen av mislighetsrisiko er endret.

Revisor har utført en felles revisjonshandling som både skal dekke andre driftskostnader i årsregnskapet, og også direkte kostnader (med unntak av lønnskostnader) i prosjektregnskapene. Revisjonshandlingen er en stikkprøvekontroll. Revisor har årlig testet mellom 40 og 70 kostnadsbilag. Revisjon av lønnskostnader omtales i punkt 2.4.5 og 2.4.6.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener revisor ikke hadde tilstrekkelig grunnlag for å konkludere med at det ikke forelå mislighetsrisiko knyttet til kostnader i 2017. Foreningens virksomhet tilsier at det skulle vært identifisert mislighetsfaktorer knyttet til kostnader også for dette året, og revisor skulle vurdert om mislighetsrisikoen kunne medføre en vesentlig feil. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 240 punkt 25.

Finanstilsynet understreker viktigheten av at de identifiserte risikoene knyttes til de transaksjonsklasser og kontosaldoer de er relevante for, jf. ISA 240 punkt 26. For å kunne tilpasse revisjonshandlingene på de ulike regnskapslinjene til aktuell risiko, er det nødvendig å vurdere hvilken betydning risikoen kan ha på de ulike regnskapslinjene. Dette er viktig både for at omfanget av substanshandlingene er tilstrekkelig, men også for at revisor i gjennomføringen av revisjonshandlingene skal ha oppmerksomhet på de identifiserte risikoene. Finanstilsynet presiserer at kritikken ikke er rettet mot antall bilag testet, men mot revisors vurdering av risiko.

2.4.2 Nærstående parter

Transaksjoner med nærstående parter kan innebære økt risiko ettersom nærstående parter ikke er uavhengige av hverandre. Revisjonsstandardene har fastsatt særlige krav til revisjon av transaksjoner med nærstående parter i ISA 550. Standarden krever at revisor identifiserer nærstående parter og transaksjoner med disse, vurdere risiko for vesentlige feil, herunder mislighetsrisiko knyttet til transaksjonene. For betydelige transaksjoner som ikke er en del av ordinær forretningsvirksomhet skal revisor blant annet vurdere den forretningsmessige begrunnelsen og vilkårene (pris) for transaksjonen. Betydelige transaksjoner som ikke er en del av enhetens ordinære forretningsvirksomhet, skal behandles som særskilte risikoer.

Revisor har identifisert/angitt nærstående parter i revisjonsdokumentasjonen. Det foreligger derimot ingen nærmere beskrivelser eller vurderinger i revisjonsfilene av om det foreligger transaksjoner med disse. Det er dermed ikke gjort noen særlige revisjonshandlinger knyttet til transaksjonene med nærstående parter. Revisor har følgelig ikke vurdert om transaksjonene er en del av enhetens ordinære forretningsvirksomhet og om de dermed skal betraktes som særskilte risikoer.

Stikkprøvekontrollen er ikke utformet for å avdekke transaksjoner med nærstående, men flere av bilagene viser likevel transaksjoner med nærstående parter. Blant annet gjelder dette kostnader til [REDACTED]. Revisor vurderte ikke om transaksjonene var på en armlengdes avstand, eller forespurte foreningen om det var ytterligere transaksjoner med nærstående parter.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynets mener revisors forståelse av transaksjoner med nærstående parter er mangelfull etter som revisor ikke opparbeidet seg en forståelse av om det forelå transaksjoner med nærstående parter. Det vises til ISA 550 punkt 12-14. Konsekvensen av at revisor ikke gjør tilstrekkelige vurderinger av disse transaksjonene, jf. ISA 550 punkt 25.

At revisor i stikkprøvekontrollen kontrollerer bilag som er kjøp fra nærstående parter fremstår som tilfeldig, og avhjelper uansett ikke manglene i planleggingen. Finanstilsynet mener revisors oppfølging av de identifiserte transaksjonene er mangelfull. Finanstilsynet mener at flere av transaksjonene ikke er en del av foreningens ordinære forretningsvirksomhet og at revisor dermed

skulle behandlet transaksjonene som særskilte risikoer, jf. ISA 550 punkt 18. Det er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 550 punkt 18, 22, 23 og 25.

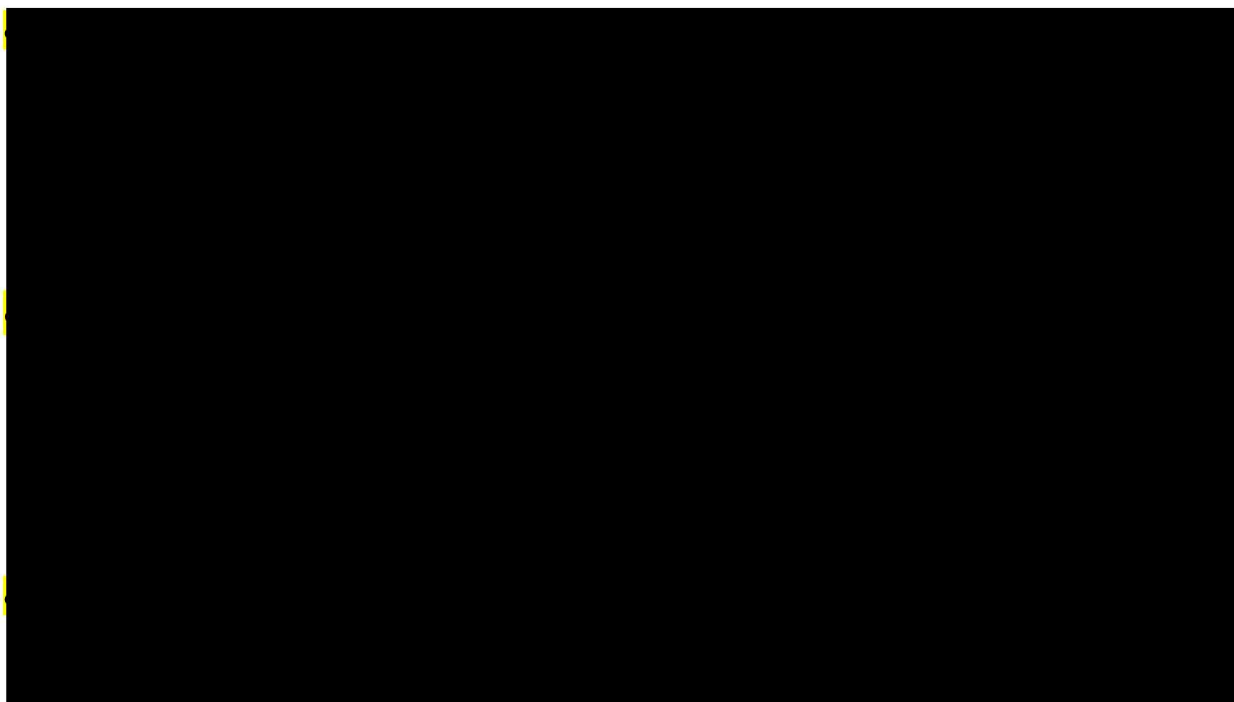
2.4.3 Revisors vurdering av driftskostnadenes gyldighet (formål)

Foreningens vedtektsfestet formål er [REDACTED]. I perioden 2016-2020 er det mottatt tilskudd på 29 millioner kroner fra UD til et prosjekt med det formål å [REDACTED]

I perioden 2018-2020 er det mottatt tilskudd på 26 millioner fra KLD til et prosjekt knyttet til [REDACTED]

En stor del av kostnadene til foreningen som er kontrollert i stikkprøvekontrollen består av [REDACTED]

Revisor har ikke dokumentert en forventning til hvilke typer kostnader det forventes at foreningen har, eller hvem det skal dekkes kostnader for. Revisor har i sitt stikkprøveutvalg kontrollert flere bilag hvor revisor ikke har sett en klar sammenheng mellom prosjektenes formål og kostnaden. Revisor har innhentet forklaring fra ledelsen for flere av disse. Eksempler på kostnader som er kontrollert i revisors stikkprøvekontroll:



[REDACTED]

Foreningen har leid inn konsulenter. I møte med Finanstilsynet har revisor forklart at oppfatningen var at prosjektene kunne belastes med kostnader til de innleide konsulentene, ut over konsulenthonoraret. Revisor oppfattet konsulentene som selvstendig næringsdrivende. [REDACTED]

[REDACTED]

Det er dekket reisekostnader for andre personer som ikke er ansatt eller innleid. Som eksempel vises det til utvalgsnummer 17 i stikkprøvekontrollen for 2018 og bilag 725 i stikkprøvekontrollen for 2019 der revisor har notert følgende knyttet til en reise til New York "Hvilken tilknytning har den annen person til reisen? De bor på samme rom, samboer/ hustru?" Det er ikke dokumentert oppfølging av forholdet. I møte mellom revisor og foreningen har ledelsen i foreningen forklart at [REDACTED]

[REDACTED]

For flere bilag har revisor notert spørsmål til riktigheten av hvilken avdeling (prosjekt) kostnaden er ført på. Det vises eksempel til utvalgsnummer 2, 3, 4, 7, 8 og 16 i 2017, utvalgsnummer 29, 50 og 51 i 2018 og utvalgsnummer 29, 30 og 31 i 2019.

Flere av bilagene er over revisors loggegrense. Eksempel på dette er bilag 29 i 2018, der det på ett bilag er diettkostnader på kr [REDACTED]. Ved revisjonen av 2017 stilte revisor spørsmål om det stemte at kostnaden skulle føres mot den aktuelle avdelingskoden og et generelt spørsmål om hva som styrer hvilken avdeling [REDACTED] føres på. [REDACTED]

[REDACTED]

For flere av bilagene har revisor kun mottatt generelle svar som ikke gjør det mulig å ha en forventning til hvilke kostnader som skal belastes hvilken avdeling/prosjekt. For flere av bilagene er det ikke notert hvordan revisors konkrete spørsmål er fulgt opp, eller om de er fulgt opp. I de tilfellene der det ble stilt spørsmål, vurderte ikke revisor rimeligheten av de svarene som ble gitt.

[REDACTED]

[REDACTED] Det foreligger ingen nærmere vurderinger fra revisors side om kostnadsføring er korrekt måte å behandle dette på i regnskapet.

[REDACTED]

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener det foreligger betydelige svakheter i revisors forventning til og forståelse av hvilke kostnader som kunne belastes prosjektene. Videre mener Finanstilsynet at revisors vurderinger av gyldigheten (relevans for prosjektene) av kostnadene er mangelfull. At revisor i planleggingen av 2018, 2019 og 2020 har knyttet mislighetsrisiko til gyldigheten av kostnadene gjør at manglene i oppfølgingen er en alvorlig svikt i revisjonen. Finanstilsynets oppfatning er at flere av kostnadene, i tillegg til å ikke ha relevans til prosjektene, har privat karakter, noe som tilsier særlig oppmerksomhet. Kostnadene til [REDACTED] er høye, prosjektene og antall ansatte tatt i betraktning, slik at det burde medført ytterligere oppfølgingsspørsmål og bedre dokumentert forståelse fra revisors side for hvordan kostnadene var knyttet til prosjekt.

Finanstilsynet er av den oppfatning at revisor ikke hadde innhentet tilstrekkelig grunnlag (*revisjonsbevis*) for å vurdere om kostnadene skulle belastes prosjekt, i så fall hvilket prosjekt, eller om kostnaden var en privat kostnad. Finanstilsynet mener revisor skulle tatt utgangspunkt i avtale med departementene eller søknadene til prosjektene for å danne seg en oppfatning av om kostnaden kunne belastes prosjektene. Svarene fra ledelsen utgjør ikke tilstrekkelig revisjonsbevis.

I tilsvaret anføres det til Finanstilsynets kritikk av manglende oppfølging, at det for flere av bilagene "ble stilt spørsmål i møtet med foreningen og regnskapsfører ved om bilagene var ført på rett avdeling, noe som ble bekreftet muntlig i møtet". Et muntlig svar i et møte er ikke et tilstrekkelig revisjonsbevis. Videre er denne muntlige oppfølgingen ikke dokumentert. At de manglende revisjonsbevisene knytter seg til en regnskapspost hvor revisor har identifisert mislighetsrisiko, gjør forholdene mer alvorlig.

Finanstilsynet mener revisor ikke hadde tilstrekkelig forståelse for foreningens drift til å gjøre revisjonshandlinger av riktigheten av hvilket prosjekt kostnaden skulle føres på. I revisjonen av både 2017, 2018 og 2019 stiller revisor spørsmål til riktigheten av at kostnadene er ført på de ulike prosjektene. Svarene som revisor mottar er vage, og burde medført oppfølgingsspørsmål fra revisors side. Revisors oppfølging må dokumenteres i slike tilfeller. Det er ikke tilstrekkelig at revisor krysser av for at forholdet er i orden, uten å dokumentere hvordan dette er fulgt opp.

Med bakgrunn i overnevnte svakheter mener Finanstilsynet at det ikke er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som underbygger kostnadenes gyldighet for årsregnskapene 2017-2020 og i prosjektrengskapene avlagt i perioden 2017-2020. At det er risiko for misbruk av tilskuddsmidler, skulle skjerpet revisors aktsomhet. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 500 punkt 6. Bruddet er grovt.

Finanstilsynet mener det ikke er utvist profesjonell skepsis i revisors vurderinger av kostnadenes gyldighet. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 200 punkt 15.

2.4.4 Revisors oppfølging av svakheter i etterlevelsen av bokføringsloven

Det er i avtale med departementene stilt krav om at bokføringsloven skal følges og at revisor skal sende "management letter" som inneholder "*any findings made during the audit*" årlig til foreningen. Det er i tillegg krav i avtalene om at prosjektkostnadene enkelt kan spores eller identifiseres i bokføringen. I alle stikkprøvekontrollene ble det av revisor notert at det foreligger svakheter i dokumentasjonen. Eksempler på bilag revisor har akseptert som kjøpsdokumentasjon, er håndskrevne kvitteringer, følgeseddel uten beløp, bestillingsbekreftelser for kjøp på internett,

kvitteringer for kontantuttak [REDACTED]
[REDACTED]

Bilagskontrollene viser at det er stilt flere spørsmål til ledelsen på grunn av at dokumentasjonen har vært mangelfull. [REDACTED]
[REDACTED]

I et

oppsummeringsnotat er det notert oppfølgingsspørsmål til bokføring på korrekt avdeling (prosjekt) av samme bilag. Det er notert at regnskapsfører skal gi tilbakemelding, men det fremkommer ikke om revisor har mottatt dette.

For bilagene der revisor har stilt spørsmål, er det ofte gitt forklaringer fra ledelsen om hva kostnaden gjelder eller hvorfor dokumentasjonen ble borte. Revisor konkluderer på bakgrunn av forklaringen med at forholdet er ok, uten at bilag som overholder krav fremlegges. Det vises også til utvalgsnummer 7, 11 og 20 i 2018.

I 2019 vises det til utvalgsnummer 11 hvor revisor har notert [REDACTED]
[REDACTED]

Det er ikke notert at

forholdet er fulgt opp. Det vises også til bilag 29, 30 og 31 hvor det blant annet er kjøpt [REDACTED]
[REDACTED]

Det er ikke notert at forholdet er fulgt opp.

I 2017 har revisor kommentert i e-post til foreningen at enkelte bilag mangler og at kjøp skal være dokumentert med salgsdokument. I 2018 fremkommer det *"En må søke i størst mulig grad tilfredsstillende krav til dokumentasjon ved å innhente faktura fra selger. Det er ikke tilstrekkelig med terminalutskrift fra bank. Tatt opp i møte med [REDACTED]"* Selv om svakhetene fortsetter i 2019 og 2020 blir forholdene ikke kommunisert skriftlig til foreningen annet enn forespørsler på e-post om det foreligger faktura/ kvittering. Revisor har ikke stilt krav om at bilag som overholder krav må fremlegges.

Både i 2017, 2018, 2019 og 2020 skriver revisor tilsvarende konklusjon på stikkprøvekontrollen *"Krevende detaljtesting, vi konkluderer til slutt ok på våre kontrollhandlinger, vi har fått gode forklaringer og tilleggsdokumentasjon fra [REDACTED]"* Det fremkommer både i 2018, 2019 og 2020 at bilagsdokumentasjonen er bedret siden fjoråret. Likevel har revisor i 2020 notert for 8 av 42 kontrollerte bilag at disse kun var dokumentert med ordre eller bestillingsbekreftelse. Revisor har ikke stilt krav til foreningen om å endre rutiner og forholdene er ikke kommunisert i nummerert brev.

De ulike kostnadsbilagene følger ikke samme bilagsserie. Både i 2018, 2019 og 2020 fremkommer det *"Dog er det en utfordring mht nummerering av bilag. Det opereres med flere nummerserier for året. Dette har regnskapsfører informert oss om på forhånd slik at det er mulig å finne frem"* I 2019 og 2020 fremkommer det at forholdet er presisert ovenfor regnskapsfører og videre at *"Vi mener ikke dette er [REDACTED] skyld at det er dårlig nummerering (...) Regnskapsfører må skape en tydeligere link på 4xxx serien av sine bilag"*. Revisor har ikke stilt krav til foreningen om å endre rutiner og forholdene er ikke kommunisert i nummerert brev. Svakheterne er ikke vurdert opp mot vilkårene i avtalene med departementene om at bilagene enkelt skal kunne spores.

I revisjonsfilen under planlegging av kommunikasjonen, skriver revisor i revisjonsfilen for 2017, 2018, 2019 og 2020 at det er ingen nummererte brev eller særskilte forhold kommunisert muntlig tidligere år.

Revisor har en egen sjekkliste for vurdering av overholdelse av bokføringsloven. I 2017, 2018, 2019 og 2020 har revisor krysset av for at det ikke er avdekket feil eller brudd på reglene om bokføring og rapportering. Sjekklisten er satt opp slik at dersom revisor hadde krysser av for at det er avdekket feil, skal revisor kommunisere feil i nummerert brev, vurdere betydningen for revisjonsberetningen og for kontrolloppstillingen. Ettersom revisor krysset av for at det ikke var avdekket feil, til tross for en rekke mangler i de testete bilagene, ble det følgelig ikke sendt nummerert brev eller vurdert betydning for revisjonsberetning eller kontrolloppstilling.

Finanstilsynets vurdering:

Finanstilsynets vurderinger er gjort med bakgrunn i de kommentarer som fremkommer av revisors arbeidspapirer og de bilag som er vedlagt i revisjonsdokumentasjonen. Det vesentligste av bilagene som inngår i revisors stikkprøvekontroll er det ikke kopi av i revisjonsdokumentasjonen.

Finanstilsynets oppfatning er at manglene i bilagsdokumentasjonen og etterlevelse av bokføringsloven med forskrift er alvorlige brudd på bokføringslov- og forskrift. Finanstilsynets oppfatning er at manglene er av en slik karakter at det indikerer vesentlig svikt i intern kontroll. Finanstilsynet mener revisor skulle gjort nærmere undersøkelser av årsakene til de avdekkede svakhetene. Det er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 315 punkt 12 og ISA 265 punkt 7.

Svakhetene er både knyttet til kjøp i utlandet, men også til kjøp i Norge eller kjøp på internett. Finanstilsynets oppfatning er at store deler av konklusjonene gjort i bilagskontrollene var en kopi av fjoråret, og at det reelt sett ikke var noen forbedring i bilagskvaliteten. Det vises til at revisor i bilagskontrollen for 2020 avdekket at 8 av 42 bilag kun var dokumentert med ordre- eller bestillingsbekreftelse. At det også i revisjonen av 2020 ble funnet flere bilag som ikke oppfylte lovens krav, indikerer at revisors oppfølging av lovbruddene ikke var tilstrekkelig.

At manglene gjentas flere år på rad uten at revisor foretar noen formell kommunikasjon av forholdene er en svikt i revisjonsutførelsen. Finanstilsynets oppfatning er at revisor ikke gjorde en reell vurdering av behovet for å sende nummerert brev. Fra avtale med departementet fremkommer det at revisor skal kommunisere "any findings made during the audit" i management letter. At revisor flere år på rad avdekker samme type svakheter uten å formelt kommunisere forholdene til foreningen slik at departementene også blir oppmerksom på forholdene, gjør bruddet mer alvorlig. Finanstilsynet mener revisors mangelfulle kommunikasjon og oppfølging, har bidratt til at lovbruddene har kunnet pågå i flere år. At det i avtalen mellom foreningen og departementene er stilt eksplisitte krav om at svakheter skal kommuniseres, gjør bruddet mer alvorlig. Manglende nummerert brev er brudd på revisorloven § 5-4 for årene 2017-2020. Finanstilsynet mener bruddet er grovt. Det vises til punkt 1.2 bokstav c.

Finanstilsynet mener revisors positive konklusjon i revisjonsberetningen for årene 2017-2020 om at ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i årsregnskapene, jf. revisorloven § 5-6 fjerde ledd punkt 3, er feil. Også i 2016 ble det konkludert positivt. Finanstilsynet mener revisor også i beretningene til

prosjektregnskapene skulle inntatt opplysninger om forholdet. Det vises også til at det er stilt særlig krav i avtalen mellom departementet og foreningen at bokføringsloven skal følges og at beretningene er stilet til departementene.

2.4.5 Revisjon av lønnskostnader, herunder reiseregninger og diett, i årsregnskapene

Revisor har dokumentert at foretaket benytter [REDAKERT] som lønssystem og at de ansatte har fastlønn. Revisor sin dokumenterte forståelse av foreningens prosess for reiseregninger, inkludert diett, kilometergodtgjørelse og bruk av firmakort er begrenset. Dette selv om reisekostnader utgjør en vesentlig del av foretakets kostnader. Revisor har kommentert at for reiseregninger benyttes [REDAKERT] og at dette er betryggende, da programmet følger standard regelverk til enhver tid. Videre fremkommer det at reiseregningene signeres elektronisk og at foreningen forholder seg til statens reiseregulativ, som det også er stilt krav om fra departementene.

I bilagskontrollen for 2018 og 2019 (skattesensitive konti) har revisor testet at de benyttede diettsatsene er i henhold til statens satser. Det ble avdekket at foreningen ved flere anledninger har benyttet satser som overstiger statens reiseregulativ. I 2018 har revisor summert opp avviket for de aktuelle reiseregningene og kommentert at avviket er under loggegrensen. Avvikene er ikke sett i forhold til hele populasjonen av reiseregninger, noe som kunne ha medført en annen konklusjon knyttet til størrelsen og dermed alvorligheten av feilen. I 2019 er det ikke gjort noen vurdering av avvikene. Det fremkommer ikke om funnene er kommunisert til foreningen eller regnskapsfører, herunder om de økte utbetalingene skal anses som skattepliktig lønn.

De kontrollerte reiseregningene viser at disse ikke leveres/ bokføres løpende. Totalkostnaden ved en reise rapporteres ikke under ett, slik at diett penger og reisens øvrige kostnader kan vurderes samlet. Revisor har ikke vurdert om dette er i strid med kravene i statens reiseregulativ, men skriver i revisjonsfilen "Vi vil ta opp at reiseregninger leveres og rapporteres/ innberettes på riktig periode". I avtale med departementet (KLD) er det krav om månedlig ajourføring og at bilagene enkelt skal kunne spores. Det er heller ikke gjort noen vurderinger av svakhetene utgjør brudd på avtalen.

Revisor har ikke innhentet arbeidsavtaler for noen av de tre personene som har vært ansatt i foreningen. Det er gitt ytelsener ut over fastlønn, feriepenger, diett og kilometergodtgjørelse. Dette fremkommer blant annet i vedlegg til revisjonsdokumentasjonen (A07). Ut over fastlønn og feriepenger er det i alle år utbetalt mellom kr [REDAKERT] og kr [REDAKERT] i "andre kontantytelsener" til ansatte. I 2017 er det også utbetalt bonus. Revisor har ikke vurdert hva som er bakgrunnen for utbetalingene, herunder om disse er tråd i med det som var avtalt med departementene. Ytelsene er over revisors vesentlighetsgrense, jf. også revisors vurdering av risiko knyttet til utbetalinger til ledelsen/ansatte.

Fra revisjonsdokumentasjonen fremkommer det at det er levert tjenester fra utlandet av privatpersoner/ oppdragstakere. Ytelsene ble i en periode kostnadsført som lønn, frem til foreningen vurderte regelverket knyttet til å ha ansatte i utlandet å være for omfattende, blant annet etter å ha konferert med skatterådgiver i PWC og Skatteetaten. Foreningen anså etter dette disse som innleide konsulenter/ selvstendig næringsdrivende. Revisor la dette til grunn i revisjonen uten at det ble vurdert om realitetene i avtalene tilsa at personene var ansatt, og dermed om foreningen hadde plikter knyttet til rapportering av ytelsene. Det vises blant annet til at foreningen dekket kostnader

for disse personene, jf. punkt 2.4.3 og de arbeidede timene inngikk i rapportering av timeantallet, jf. punkt 2.4.6.

Finanstilsynets vurdering:

Finanstilsynet mener revisor sin kartlegging av lønnsprosessen er mangelfull. Revisor skulle kartlagt den interne kontrollen knyttet til reiseregninger, som utgjør en vesentlig del av foreningens kostnader. Finanstilsynet mener revisor skulle dannet seg en forventning til bokførte lønnskostnader ved å innhente arbeidsavtaler for de ansatte og påsett at utbetalt lønn var iht. avtale. Videre skulle revisor vurdert hva som var bakgrunnen for de utbetalte kontantytelsene som kom i tillegg til fast lønn. Finanstilsynet mener revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for foreningens lønnskostnader i årsregnskapene 2016-2020. Det er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 500 punkt 6.

Avvikene knyttet til diettsatser og sen levering av reiseregninger skulle vært kommunisert både til foretaket og til departementene i management letter ettersom departementet krevde at ethvert funn skulle kommuniseres i brev til ledelsen med kopi til departementet.

Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 315 punkt 11b og punkt 12. Videre foreligger det brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. SA 3801 punkt 29 som krever at revisor påpeker mangler ved den interne kontroll knyttet til skatter og avgifter i nummerert brev til foretaket. Det vises til at revisor har attestert på skjema for lønns og pensjonskostnader (kontrolloppstillingen), jf. SA 3801 punkt 7. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-4.

Finanstilsynet mener at revisor skulle vurdert om de utenlandske oppdragstakerne reelt sett var ansatt og hvilke plikter foreningen har ved betaling til privatpersoner/ oppdragstakere i utlandet når det gjelder rapportering av ytelser, innberetning eller arbeidsgiveravgift. Det er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 250 punkt 14.

2.4.6 Nærmere om revisjon av lønnskostnader i prosjektregnskapene

Revisor har anslått risiko for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå. Det fremgår av revisjonsfilen at risikoene er de samme i årsregnskapet og prosjektregnskapet. Revisors vurdering er at risikoen er normal/lav for påstandene fullstendighet, nøyaktighet og eksistens av lønnskostnader. Revisjonsstrategien innebærer at det ikke skal utføres kontrolltesting, og det er tilstrekkelig at revisjonsbevisene som innhentes kan gi lav grad av sikkerhet.

Som det fremgår av rapportens punkt 2.2.1, er lønnskostnadene i prosjektregnskapet basert på timesats multiplisert med utførte timer. For å revidere timeantallet i prosjektregnskapet har revisor innhentet timelister for året. Det benyttes ikke timeregistreringssystem, men timelistene er satt opp i et Excel-dokument som viser timer pr uke pr person fordelt på aktivitet. Revisor har videre valgt ut 3-5 uker og bedt om spesifisert timeliste. Den spesifiserte listen er også i Excel, og inneholder timer pr dag pr person med en kort tekst samlet for den aktuelle uken som for eksempel [REDACTED]

Revisor har ikke vurdert om det samlede timeantallet som er rapportert til departementet overstiger et normalt årsverk. De to fulltidsansatte har jobbet mellom [REDACTED] timer pr år i 2018, 2019 og 2020. Dette er kun timer direkte knyttet til prosjektene. Timer knyttet til administrasjon av

foreningen kommer i tillegg. Revisor har ikke vurdert om avtalen med departementene tillater føring av timer ut over normal arbeidsdag.

Revisor har ikke gjort noen vurdering av om det er riktig å belaste prosjektet timer multiplisert med timesats for personer som ikke var ansatt, istedenfor å belaste prosjektregnskapene med de kostnadsførte beløpene.

Revisor har ikke vurdert om det er i tråd med aktuelt regelverk at disse kostnadspostene belastes med lønnskostnader.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet deler ikke revisors oppfatning av at det er normal/lav risiko knyttet til gyldighet av lønnskostnader i prosjektregnskapet. Det er på feilaktig grunnlag etablert to ulike prosesser for regnskapsføring av lønnskostnader i hhv prosjektregnskapet og årsregnskapet for foreningen. Selv om revisor ikke oppfattet at dette var i strid med avtalen, skulle revisor uansett gjort en egen risikovurdering av lønnskostnadene i prosjektregnskapet. Revisor er kjent med, og har innhentet timelister som viser at det er arbeidet et svært høyt antall timer. Revisor har likevel ikke vurdert risiko for at prosjektene belastes med høyere lønnskostnader enn de som er kostnadsført i årsregnskapet og om ledelsen kan ha interesse av å belaste prosjektregnskapet med fiktive timer, og dermed opparbeide et overskudd i foreningen.

Finanstilsynet mener at det er alvorlige svakheter i revisors risikovurdering og prosessforståelse. Lønnskostnader utgjør omtrent ■ millioner kroner av prosjektenes totale kostnader på 54 millioner kroner, som tilsvarer ■ prosent av utgiftene. Finanstilsynet mener at de innhentede revisjonsbevisene (Exelark satt opp av ledelsen) ikke er egnet som eneste revisjonsbevis for lønnskostnader er korrekt belastet prosjektene. Det er følgelig ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for disse lønnskostnadene. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 500 punkt 6. Tatt i betraktning revisors mangelfulle vurderinger av regnskapsprinsipper og inngåtte avtale med departementet, mener Finanstilsynet at forholdet utgjør et grovt brudd på revisors plikter.

2.5 Revisors kjennskap til klassifiseringsfeil i prosjektregnskapene

Prosjektregnskapene er satt opp etter et standard oppsett og fordelt på aktiviteter i prosjektet. I avtalene med departementene er det stilt krav om at det skal gis forklaring på avvik mellom prosjektets budsjett og kostnadene til en aktivitet i prosjekt som utgjør mer enn 10 %. Revisjonsdokumentasjonen viser ikke at revisor har gjort revisjonshandlinger knyttet til klassifiseringen av kostnadene i prosjektregnskapene.

I revisjonsfilen fra 2018 er det arkivert en e-post fra foreningen til regnskapsfører med revisor i kopi der det fremkommer:

Regnskapsfører opplyser i svar på e-posten at [REDACTED] kr er fordelt om fra [REDACTED] til [REDACTED] i kolonnen for faktiske kostnader slik at begge poster stemmer med budsjett. Også prosjektregnskapet for 2017 viser en reklassifisering som er gjort i forbindelse med utarbeidelse av prosjektregnskapet på [REDACTED] kr. Revisor har ikke i noen tilfeller vurdert riktigheten av reklassifiseringene.

I revisors arbeidspapir er e-postene linket inn med kommentar "*linket inn epost fra [REDACTED] som omhandler overforbruk i forhold til budsjett som flyttes til en annen post med mindre forbruk i forhold til budsjett.*"

Revisor har utarbeidet et notat i 2018 [REDACTED]

Merk at eventuelle overskridelser av budsjettposter på over 10 % krever ekstra forklaring overfor UD. Derfor hurt å føre timer og fordele kostnader ut fra det budsjettet som foreligger." Notatet er tatt inn som et vedlegg til et arbeidspapir som er reviewet både av manager og oppdragsansvarlig revisor på oppdraget.

I møte med Finanstilsynet opplyser revisor at de ikke kjente til at det ble foretatt reklassifiseringer i prosjektregnskapene for at regnskapene i større grad skulle samsvare med budsjett. Revisor opplyser at kommentaren i møtoreferatet var en feilsitering og at prosjektregnskapene ved flere tilfeller viser avvik på over 10 % og at det følgelig er gitt kommentarer til forbruket.

Finanstilsynets vurdering:

Finanstilsynet legger til grunn at det ble gjort reklassifiseringer i prosjektregnskapene med bakgrunn i budsjett og ikke i reelle forhold. Uavhengig av om det er en feilsitering eller ikke, mener Finanstilsynet at revisor ikke hadde tilstrekkelig grunnlag for å godta reklassifiseringene revisor ble gjort kjent med. Finanstilsynets oppfatning er at revisor ikke har utført tilstrekkelige handlinger for å verifisere riktigheten av de utførte reklassifiseringene i prosjektregnskapet, dette gjelder uavhengig av en eventuell feilsitering i revisjonsdokumentasjonen.

Forholdet er et brudd på revisorloven § 5-2 andre ledd, jf. ISA 500 punkt 6.

2.6 Korreksjon av prosjektregnskapene og årsregnskapet for 2020

Som nevnt i rapportens punkt 2.2.2 ble prosjektregnskapene korrigert da revisor ble kjent med departementets syn på at det er faktiske lønnskostnader som skal legges til grunn i prosjektregnskapene. Revisor blir også kjent med at departementet har et annet syn på om de bevilgede midlene kan brukes til å opparbeide seg en egenkapital som kan brukes ut over prosjektets formål. Revisor sender deretter et nummerert brev til foreningens ledelse om at kjøp av hytte er brudd på avtalene om tilskudd.

Foreningen utarbeidet nye prosjektregnskap for 2018-2020 der faktiske lønnskostnader ble lagt til grunn. Videre ble det i de korrigerede prosjektregnskapene lagt til [REDACTED] av de interne kostnadene som

ikke tidligere var belastet i prosjektregnskapene for UD-prosjektet, samt lagt til overhead-kostnader på 5 % -7 % i begge prosjektene. Overhead var ikke tidligere beregnet, selv om det fremgår av avtalene med departementene at tilskuddet kan dekke inntil 5 % / 7 % av indirekte kostnader.

I revisors arbeidspapir konkluderer revisor blant annet med at:

"Vanskelig å vurdere fordelingsnøkkel på [redacted] % (...) Videre er det vanskelig å vurdere P/D av kostnader allokert til de enkelte poster i UD-rapporten, da vi etter å ha korrigert til virkelige kostnader har kontrollert mot prosjektkode i HB, men ikke kunne tatt stikkprøver mot underliggende dokumentasjon for å verifisere P/D".

I revisjonsdokumentasjonen knyttet til de korrigerte prosjektregnskapene er det ikke dokumentert en nærmere forståelse av avtalene med departementene. Det er ingen nærmere vurdering av hvilke kostnader som kan anses som direkte prosjektkostnader og hvilke kostnader som er indirekte og som må dekkes av overheadkostnadene. Det er ikke avklart med departementet at deler av prosjektkostnadene kan være beregnet ved bruk av et estimat [redacted] % av tidligere interne kostnader). Det er heller ikke avklart med departementene om prosjektregnskapene kan belastes med overhead-kostnader som ikke er basert direkte på bokførte kostnader.

29. oktober 2021 avga revisor en ny bekreftelse til prosjektregnskapene som dekket perioden 2016-2020. Det er ingen nærmere forklaring på hvorfor ny bekreftelse dekker hele perioden når prosjektregnskapene først ble korrigert i 2018-regnskapet. Revisors konklusjon på prosjektregnskapet som dekker 2016-2020 er at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at regnskapet er utarbeidet i samsvar med prinsippene beskrevet, men med et forbehold om at:

"I forbindelse med at det har vært gjennomført tilsyn med stiftelsen i 2021 har selskapet ikke lenger tilgang til primærdokumentasjonen (bilagene) til regnskapsårene 2016-2020. Vi har således ikke vært i stand til å innhente nye tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for grunnlaget for det rapporterte prosjektregnskapet utover informasjonen vi tidligere har innhentet, samt ved forespørsler til stiftelsens ledelse og regnskapsførere, dette omfatter også endring av prinsipp for allokering av kostnader bokført på avdeling 112 til de ulike prosjektregnskaper. Vi har følgelig ikke vært i stand til å fastslå hvorvidt det kunne være behov for å justere disse beløpene."

Finanstilsynet antar at revisor med referanse til henholdsvis stiftelsen og selskapet, viser til foreningen. Revisjonsberetning til årsregnskapet for 2020 avgis 9. april 2021 etter at revisor er blitt kjent med at departementet mener at kun faktiske lønnskostnader kan belastes prosjektene. I årsregnskapet ble det derfor foretatt en kostnadsføring på kr [redacted] millioner kroner som gjelder korleksjon av prosjektregnskapene for 2018 og 2019. Kostnaden presenteres som ekstraordinær kostnad og er bokført mot kortsiktig gjeld. I årsregnskapet fremkommer bokført egenkapital på kr [redacted]. Det foreligger ingen nærmere vurderinger av hvordan foreningen kan ha opptjent egenkapital.

Finanstilsynets vurdering:

At kostnader som tidligere ikke var belastet et prosjekt, nå blir belastet på prosjektene skulle medført en grundig vurdering av revisor, samt avklaring med departementene. Finanstilsynet mener revisor skulle opparbeidet seg kunnskap om hvilke typer kostnader som kan bokføres som direkte

kostnader, og hvilke type kostnader som skal anses som indirekte kostnader og må begrenses til henholdsvis 5 %/ og 7 % av kostnadene. Finanstilsynet mener revisor skulle avklart med departementene om de korrigerede prosjektrengskapene kunne settes opp basert på bruk av estimat, ettersom dette ikke er i tråd med etablerte regnskapsregler – slik avtalene krever. Finanstilsynets oppfatning er at revisors manglende vurdering av direkte/ indirekte kostnader kan ha medført at prosjektene belastes med en høyere andel indirekte kostnader enn det foreningen har anledning til i henhold til avtalene med departementene. At revisor ikke forsikrer seg om at prosjektrengskapene settes opp på riktig måte er en alvorlig svikt i revisjonsutførelsen. Det er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 315 punkt 11a.

Finanstilsynets oppfatning er at forbeholdet i beretningen til prosjektrengskapene er utformet på en måte som ikke gjør det mulig for brukerne å forstå hva forbeholdet er knyttet til. Det er ikke klart ut fra formuleringen hvorfor revisor tar et forbehold, istedenfor å avgi en bekreftelse om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, jf. ISA 705 punkt 9. Ut over dette har ikke Finanstilsynet tatt stilling til de revisjonsbevisene som ligger til grunn for revisjonsberetningen med forbeholdet.

For årsregnskapet 2020 skulle revisor vurdert bakgrunnen for den bokførte egenkapitalen pr 31. desember på [redacted] kr. Ettersom midlene var bevilget til bestemte prosjekter, skal ubrukte midler bokføres som gjeld (forskuddsbetaling), og ikke egenkapital. Videre hadde foreningen vesentlige interne kostnader som ikke ble dekket av midlene til prosjektene. Da foreningen ikke hadde andre inntekter enn prosjektmidlene, ville det vært naturlig å forvente en negativ egenkapital i årsregnskapet for 2020. Finanstilsynet mener revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som underbygger egenkapitalen i årsregnskapet for 2020. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 500 punkt 6.

2.7 Oppdragsansvarlig revisors involvering i revisjonen

Oppdragsansvarlig revisor har ansvar for at revisjonen skjer i samsvar med revisorloven. Det gjelder også om det benyttes medarbeidere, slik situasjonen var i de kontrollerte oppdragene. For å sikre at oppdragsansvarlig revisor ivaretar sitt ansvar på en forsvarlig måte er det et lovkrav at oppdragsansvarlig revisor tar ansvar for at revisjonsoppdraget følges opp og gjennomføres i samsvar med profesjonelle standarder og gjeldene lovmessige jf. regulatoriske krav, jf. ISA 220 punkt 15 bokstav a. Oppdragsansvarlig revisor er ansvarlig for at revisjonsberetningen som avgis er hensiktsmessig ut fra omstendighetene, jf. ISA 220 punkt 15 b. Kravene gjelder både attestasjoner av prosjektrengskaper etter ISA 805 og i revisjonen av årsregnskapet.

Revisjonsdokumentasjonen viser at oppdragsansvarlig revisor har vært involvert i revisjonen hovedsakelig ved planlegging og avslutning av revisjonen. Oppdragsansvarlig revisor har gjennomgått sentrale arbeidspapirer i revisjonsdokumentasjonen.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynets oppfatning er at oppdragsansvarlig revisor ikke har ivaretatt sitt ansvar da revisors arbeid ikke er utført i samsvar med profesjonsstandarder og gjeldene lovkrav. Oppdragsansvarlig revisor har ikke tatt ansvar for at revisjonsberetningene som avgis er hensiktsmessige ut fra omstendighetene. Det foreligger brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd jf. ISA 220 punkt 15 a og b.

3. Finanstilsynets vurdering av om vilkårene for vedtak om tilbakekall er oppfylt

Finanstilsynet viser til brevets punkt 1 som inneholder en nærmere omtale av hjemmelen for tilbakekall av godkjenningen som revisor i revisorloven § 14 første ledd, bokstav a.

3.1 Vilkåret om overtredelse av revisors plikter

For at et vedtak om tilbakekall skal kunne fattes må revisor ha overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav. Brevets punkt 2 inneholder en nærmere beskrivelse av hvilke plikter Finanstilsynet mener er overtrådt og hvorfor.

3.2 Vilkåret om "grov" overtredelse

Vilkåret er utformet slik at det er oppfylt dersom en overtredelse er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

De enkelte pliktbruddene

I tillegg til å beskrive hvilke plikter Finanstilsynet mener er overtrådt og hvorfor, har Finanstilsynet for hvert enkelt pliktbrudd, vurdert om det er grovt pliktbrudd. De pliktbruddene Finanstilsynet mener er grove hver for seg er følgende:

- Revisors forståelse og aksept av rammeverket prosjektrengskapene avlegges etter. Det vises til punkt 2.2.4
- Mangelfull forståelse av foreningens virksomhet og avtalen med departementene, jf. punkt 2.2. Finanstilsynet mener forholdet har medført at revisor ikke har avdekket at foreningen ble drevet i strid med avtalefestede vilkår og at mottatte midler har blitt benyttet til andre formål enn de var tildelt.
- Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for driftskostnadene (i prosjekt- og årsregnskapene) gyldighet. Finanstilsynet mener det foreligger betydelige svakheter i revisors forventning og forståelse av hvilke kostnader som skulle belastes prosjektene. Det vises til punkt 2.4.3.
- Revisor har avdekket en rekke brudd på bokføringslov og -forskrift da bilagsdokumentasjonen ikke oppfylte lovens krav. Revisor har ikke kommunisert forholdene slik loven krever. Det vises til punkt 2.4.4.
- Finanstilsynet mener revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for de lønnskostnadene som er oppført i prosjektrengskapene. Disse lønnskostnader utgjør omtrent ■■■ millioner kroner av prosjektenes totale kostnader på 54 millioner kroner. Det vises til punkt 2.4.6.

Pliktbrudd som ikke er ansett som grove hver for seg

De pliktbruddene som begrunner Finanstilsynets vedtak, men som ikke hver for seg er grove, er følgende:

- Manglende engasjementsavtaler for revisors attestasjon av prosjektrengskapene, jf. punkt 2.3
- Identifisering av risiko knyttet til kostnader, jf. punkt 2.4.1. Finanstilsynet mener revisor ikke hadde tilstrekkelig grunnlag for å konkludere med at det ikke forelå mislighetsrisiko knyttet til kostnader i 2017.

- Manglende vurderinger av foreningens mulige plikter opp mot merverdiavgiftsloven, jf. punkt 2.2.5.
- Mangelfull identifisering og revisjon av transaksjoner med nærstående parter, jf. punkt 2.4.2.
- Mangelfull kartlegging av lønnsprosessen og mangelfull kartlegging av intern kontroll knyttet til reiseutgifter, som utgjør en vesentlig del av foreningens kostnader. Finanstilsynet mener det ikke ble innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for foreningens lønnskostnader i perioden 2017-2020, jf. punkt 2.4.5.
- Manglende revisjonsbevis knyttet til reklassifiseringer i prosjektrengskapene, jf. punkt 2.5.
- Mangler i revisjonen av de korrigererte prosjektrengskapene, herunder manglende revisjonsbevis for foreningens egenkapital, jf. punkt 2.6.
- Mangelfull involvering av oppdragsansvarlig revisor, jf. punkt 2.7.

Flere overtredelser som til sammen er grove

Selv om Finanstilsynets konklusjoner i beskrivelsen av pliktbruddene i punkt 2 skulle være uriktig, enten i spørsmålet om det foreligger en overtredelse eller om den er grov, er antallet avdekkede pliktbrudd og alvorligheten av disse slik at overtredelsene uansett til sammen må anses som grovt pliktbrudd.

Dersom det legges til grunn at det er gjort revisjonshandlinger eller vurderinger som ikke er dokumentert i punkter der Finanstilsynet har begrunnet vedtaket med at dette mangler, er dokumentasjonsmanglene så mange og alvorlige at de til sammen er grove, og utgjør i seg selv et grunnlag for vedtak om tilbakekall.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet mener at vilkåret om at det foreligger en grov overtredelse eller at flere overtredelser til sammen er grove, er oppfylt.

3.3 Skikkethetsvurderingen

Det er et vilkår for vedtak om tilbakekall at revisoren må anses "uskikket" til å være godkjent revisor. Grunnlaget for vurderingen vil være det samlede bildet av de overtredelsene som hver for seg eller samlet gjør pliktbruddene grove.

Følgende er inntatt i merknadene til § 14-1 i NOU 2017:15, side 269:

"Grunnvilkåret om at revisor skal anses uskikket, understreker at tilbakekall av godkjenningen er et preventivt tiltak for å hindre uønsket yrkesutøvelse. Vurderingen knyttes til om revisoren, ut fra de lovbrudd som er konstatert eller den utviste adferden, vil være skikket til å være statsautorisert revisor. Det skal legges vekt på om grunnlaget for tilbakekallet viser at revisoren ikke vil ha evne eller vilje til å ivareta sine oppgaver som revisor, og om grunnlaget for tilbakekallet gjør at den nødvendige tilliten til revisoren ikke lenger er tilstede. Det forhold at revisor eller revisjonsselskap i ettertid har iverksatt tiltak som innebærer en oppretting av de feil og mangler som er avdekket, eller har en plan for slike tiltak, er ikke tilstrekkelig for å kunne legge til grunn at personen eller selskapet ikke lenger er uskikket. I vurderingen kan også tilliten til revisjonsinstituttet og revisjonsbransjen, herunder revisors rolle som allmennhetens tillitsperson, vektlegges. Fravær av kritikk fra revisjonskunder, offentlige myndigheter eller andre er ikke av betydning. Revisors

subjektive forhold vil være en del av uskikethetsvurderingen. Slikt forhold vil også kunne tas hensyn til i vurderingen av om vedtak skal fattes."

Foreningens virksomhet er underlagt revisjon fordi revisjon er satt som vilkår for å motta tilskuddene. Når dette er situasjonen, må det forventes at revisor har en særlig oppmerksomhet rettet mot at de offentlige midlene som mottas, faktisk blir benyttet til det forutsatte formålet. I denne saken er det Finanstilsynets vurdering at revisor ikke har vært tilstrekkelig oppmerksom på om midlene er benyttet i samsvar med formålet. Det vises til at foreningen har mottatt til sammen 54 millioner kr i offentlig støtte.

Finanstilsynets vurdering er at revisor ikke satte seg tilstrekkelig inn i hvordan foreningen drives og heller ikke hvilke rammebetingelser som gjelder for foreningen. Revisor har langt på vei lagt ledelsens forståelse og forklaringer til grunn, uten selv å vurdere riktigheten av ledelsens påstander, herunder bedt om at departementet klargjør vilkårene for støtte. Finanstilsynet mener fravær av profesjonell skepsis er gjennomgående i revisjonsutførelsene. Videre mener Finanstilsynet at revisor ikke satte seg tilstrekkelig inn i foreningens rammebetingelser da det ble foretatt korreksjonene av prosjektregnskapene og årsregnskapet som revisor attesterte på.

Fravær av forståelse for foreningens virksomhet og hvilke rammebetingelser som gjelder, gjør at revisjonshandlingene ikke er planlagt og gjennomført slik at de er egnet til å oppfylle formålet med en revisjon. Videre har revisor ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, verken for de reviderte årsregnskapene eller for attestasjonene knyttet til prosjektregnskapene. Revisor har etter Finanstilsynets vurdering ikke ivaretatt rollen som allmennhetens tillitsperson.

De bruddene på bokføringslovgivningen som revisor avdekket er ikke fulgt opp overfor foreningen i samsvar med de kravene som gjelder for dette. Revisor har heller ikke kommunisert forholdet til departementene, slik at departementene kunne vurdere hvilken betydning de avdekkede bruddene skulle ha. Fravær av kommunikasjon er ekstra alvorlig når de avlagte prosjektregnskapene, som er attestert av revisor, gir et så uriktig bilde som i denne saken.

At revisor har benyttet medarbeidere på oppdraget er uten betydning for vurderingen for revisors skikket. Som utpekt oppdragsansvarlig revisor må revisor følge opp det arbeidet som utføres og forsikre seg om at revisorloven og revisjonsstandardene er fulgt. I denne saken viser tilsynet så alvorlige brudd at det er på det rene at revisor ikke har ivaretatt oppdragsansvaret på en forsvarlig måte.

I skikketvurderingen er det forhold at Finanstilsynet bare har kontrollert revisjonsoppdrag for én revisjonsklient hensyntatt. Selv om grunnlaget er ett revisjonsoppdrag, har revisor avgitt revisjonsberetning for fire årsregnskap og attestert på syv prosjektregnskap for denne revisjonsklienten i perioden 2017-2020 uten at sentrale plikter i revisorloven er ivaretatt. Det er klart at revisorloven åpner for et vedtak om tilbakekall basert på én grov feil alene, og Finanstilsynet mener at de avdekkede pliktbruddene som har pågått over flere år gir et tilstrekkelig grunnlag for å ta stilling til om revisor må anses som uskikket.

Det har ikke fremkommet opplysninger som tilsier at revisor har vært forhindret fra å kunne ivareta pliktene som oppdragsansvarlig revisor. Finanstilsynet legger derfor til grunn at det ikke foreligger subjektive forhold som gjør at revisor ikke kan anses som uskikket.

Finanstilsynet vurdering er at revisor må anses som uskikket til å være revisor, slik dette vilkåret i revisorloven er å forstå.

3.4 Finanstilsynets skjønn

Som det fremkommer foran, er vilkårene for å tilbakekalle godkjenningen som revisor til stede. Finanstilsynet *kan* derfor fatte et slikt vedtak. Om det *skal* fattes vedtak ligger innenfor forvaltningens frie skjønn. Det er likevel slik at Finanstilsynet i sin skjønnsutøvelse ikke kan ta utenforliggende hensyn, treffe vilkårlige, uforholdsmessige eller sterkt urimelige avgjørelser, eller drive usaklig forskjellsbehandling.

Finanstilsynet har vurdert om det forhold at grunnlaget for å varsle vedtak om tilbakekall bare dekker revisjonen av én revisjonsklient er et forhold som tilsier at vedtak ikke skal fattes selv om vilkårene for dette er til stede. Etter Finanstilsynets syn er den grunnleggende svikten i revisjonsutførelsen, sammen med det forhold at pliktbruddene har medført at offentlige midler, herunder bistandsmidler, over flere år har blitt brukt i strid med det som var forutsatt, alvorlig. Finanstilsynet er oppmerksom på at et spørsmål fra revisor til departementet om behandling av egenkapitalen utløste oppfølging fra departementets side.

Finanstilsynet viser til at offentlig godkjenning og tilsyn med revisorer skal støtte opp under allmennhetens tillit til revisorer og revisjonsinstituttet, og sikre at brukerne av revisjonstjenester skal kunne legge til grunn at godkjente revisorer til enhver tid holder mål faglig sett. Når en revisor ikke overholder de reglene som gjelder for revisjonsvirksomhet, må hensynet til revisor veies opp mot samfunnsmessige hensyn. De samfunnsmessige hensynene vil være å hindre at det reises tvil om kvaliteten på revisjonen. For å sikre dette vil det være nødvendig å hindre at revisorer som ikke av eget tiltak sørger for at virksomheten drives i samsvar med lovgivningen og at revisjonsoppdragene utføres slik de skal, kan fortsette. At Finanstilsynet ivaretar sin tilsynsrolle, er også av sentral betydning for tilliten. Det vil være negativt for oppdragsgiverne, revisoryrket og revisjonsinstituttet om revisorer som grovt og gjentatt har overtrådt sentrale plikter som følger av lov eller forskrifter, fortsatt skal inneha offentlig godkjenning. I en slik avveining har Finanstilsynet funnet at det er nødvendig å fatte vedtak om tilbakekall og at et slikt vedtak om tilbakekall av godkjenningen som statsautorisert revisor ikke er uforholdsmessig.

Finanstilsynet er innforstått med at et vedtak om tilbakekall er svært inngripende for den vedtaket retter seg mot. I vurderingen av om vedtak om tilbakekall skal fattes har Finanstilsynet vurdert om det foreligger forhold som gjør det urimelig. Etter Finanstilsynets syn foreligger det ikke forhold som tilsier at et vedtak om tilbakekall vil være sterkt urimelig.

Den nærmere omtalen av Finanstilsynets konklusjoner og begrunnelsen for disse viser at det ikke er lagt vekt på utenforliggende hensyn. Vedtaket er ikke vilkårlig eller innebærer usaklig forskjellsbehandling.

Basert på en helhetsvurdering har Finanstilsynet funnet at det både er nødvendig og forholdsmessig å fatte vedtak om tilbakekall av Deres godkjenning som statsautorisert revisor.

4. Finanstilsynets vedtak

Finanstilsynet har fattet følgende vedtak:

Med hjemmel i revisorloven § 14-1 første ledd bokstav a, kalle [REDACTED] sin godkjenning som statsautorisert revisor tilbake.

Vedtaket settes i kraft 15. mars 2023.

Vedtaket kan påklages innen tre uker etter at det er mottatt. Klageinstans er Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker, men klagen skal sendes til Finanstilsynet, jf. forvaltningsloven §§ 28, 29 og 32. Innsyn i sakens dokumenter gis i samsvar med forvaltningsloven §§ 18 og 19. Det kan bes om utsatt iverksetting av vedtaket, jf. forvaltningsloven § 42.

For Finanstilsynet

Anne Merethe Bellamy
avdelingsdirektør

Anders Hole
seksjonssjef

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.