



Vår referanse
25/2384
Deres referanse

02.07.2025

Tilsynsrapport - vedtak

1. Innledning

Finanstilsynet har gjennomført tilsyn med [redacted] (heretter omtalt "foretaket"), og deg som oppdragsansvarlig revisor. Formålet med Finanstilsynets tilsyn var å kontrollere om revisjonsvirksomheten drives i samsvar med gjeldende regler. Finanstilsynet gjennomførte møte med foretaket 25. mars 2025.

Tilsynet avdekket manglende etterlevelse av lover og forskrifter som gjelder for virksomheten. I brev 5. mai 2025 varslet Finanstilsynet vedtak om tilbakekall av din godkjenning som statsautorisert revisor. Finanstilsynet har vurdert dine kommentarer til varselet i brev 26. mai 2025, og har omtalt relevante merknader. Finanstilsynet mener at vedtak skal fattes i samsvar med varselet.

2. Vedtak

Finanstilsynet har fattet følgende vedtak:

På bakgrunn av de overtredelsene som er omtalt i tilsynsrapporten kaller Finanstilsynet tilbake [redacted] godkjenning som statsautorisert revisor. Hjemmel for vedtaket er revisorloven § 14-1 første ledd bokstav a.

Vedtaket gjelder fra 1. september 2025.

Vedtaket kan påklages innen 15. august 2025, se forvaltningsloven §§ 28, 29 og 32. Klage sendes Finanstilsynet. Klageinstans er Finanstilsynsklagenemnda. Du kan søke om utsatt iverksettelse, se forvaltningsloven § 42. Du har også rett til å se dokumentene i saken etter reglene i forvaltningsloven §§ 18 og 19.

Vedtaket innebærer at du ikke lenger kan bruke tittelen "statsautorisert revisor". Du kan ikke drive revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak, og kan heller ikke være oppdragsansvarlig revisor eller ansvarlig for kvalitetsstyringen i et revisjonsforetak. Du kan være medarbeider i et slikt foretak.

3. Tidligere forhold

Bakgrunnen for tilsynet var at Den norske Revisorforening (DnR) gjennomførte en kvalitetskontroll av deg i 2024. Resultatene av kontrollen ble vurdert som ikke tilfredsstillende. På bakgrunn av kontrollen mente DnR at det kunne være rimelig grunn til å vurdere om vilkårene for tilbakekall av din godkjenning som revisor var oppfylt. Du ble derfor innrapportert til Finanstilsynet 27. januar 2025. Av DnRs kontroll i 2024 fremgår det blant annet:

- Gjennomgripende mangler i revisjonsprosessen.
- Svært svak tilnærming til oppdragsvurdering for nye oppdrag. Lovbrudd fortsetter.
- Revisor er forsinket med mange oppdrag på grunn av egen kapasitet og har likevel påtatt seg nye oppdrag.
- Meget svak rød tråd i revisjonen fra start til slutt. Revisor ser ikke ut til å forstå risikoklassifiseringen. Planlegging ser ut til å være standardmal. Ikke oppfølging av mislighetsrisiko.

Du var ikke enig i resultat av kvalitetskontrollen, og skrev et notat til DnR datert 14. januar 2025 om hvorfor. I tilsvaret til foreløpig rapport har du anførsler til hvordan DnR gjennomførte kontrollen. Du har også skrevet at de tiltakene du har iverksatt etter DnR sin kontroll er en sak mellom DnR og deg. Finanstilsynet forstår også anførselen din som at du mener samarbeidsavtalen mellom Finanstilsynet og DnR forutsetter at Finanstilsynet må slutte seg til konklusjonene i DnR sin kvalitetskontroll. Dette betyr etter din oppfatning at Finanstilsynet ikke utviser tilstrekkelig uavhengighet i sitt tilsyn, og dermed er inhabile.

Finanstilsynet viser til at DnR er utpekt av Finanstilsynet til å utføre kvalitetskontroll, se revisorloven § 13-1 første ledd. Dersom DnR etter kvalitetskontroll mener at det kan være rimelig grunn til å vurdere om vilkårene for tilbakekall av revisors godkjenning er til stede, skal dette rapporteres til Finanstilsynet, se Retningslinjer for periodisk kvalitetskontroll av revisorer og revisjonsselskaper punkt 2.3 i. Finanstilsynets oppfølging av innrapporteringen fra DnR omfatter derfor normalt hvordan revisor har fulgt opp merknadene etter kvalitetskontrollen, se revisorloven § 13-1 tredje ledd, blant annet ved at de påpekte forholdene kontrolleres for senere revisjoner.

Når det gjelder påstanden om inhabilitet, viser Finanstilsynet til forvaltningsloven § 6 andre ledd. Bestemmelsen sier at en offentlig tjenesteperson kan være inhabil *når andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet*. I vurderingen legges det blant annet vekt på om saksbehandler har en personlig tilknytning til saken, eller om den berører vedkommendes nærstående. Tilsynets inspektører har ikke hatt en personlig tilknytning til saken som er egnet til å så tvil om resultatene av tilsynet. Finanstilsynets konklusjoner bygger på selvstendig innhenting og vurdering av informasjon om revisors virksomhet, og er ikke bundet av slutningene til DnR. Det er heller ikke andre bindinger mellom Finanstilsynets saksbehandlere og ditt foretak som tilsier at tilsynet mangler tilstrekkelig uavhengighet og objektivitet.

4. Nærmere om tilsynet i 2025

Revisjonsforetaket ble stiftet i 20██. Det er åtte ansatte i foretaket, og årsregnskapet for 2024 viser at foretaket hadde en omsetning på omtrent █████ millioner kroner. På tilsynstidspunktet (mars 2025) var revisjonsforetaket valgt revisor for 1██ foretak. Du er oppdragsansvarlig for 1██ av disse. Du er daglig leder, kvalitetsstyringsansvarlig, anti-hvitvaskingsansvarlig, styreleder og eneste aksjonær i revisjonsforetaket.

Finanstilsynet kontrollerte helt eller delvis seks revisjonsoppdrag (A-F) som du har vært oppdragsansvarlig revisor for. For oppdrag A og B kontrollerte Finanstilsynet revisjonen av årsregnskapet for 2023. For oppdrag C og D kontrollerte Finanstilsynet revisjonen av årsregnskapet for 2024. For oppdrag E kontrollerte Finanstilsynet aksept og fortsettelsesvurdering. For oppdrag F kontrollerte Finanstilsynet akseptvurderingen. Du har benyttet medarbeidere på alle oppdragene.

5. Bakgrunnen for vedtak

Revisorloven § 9-4 tredje ledd fastslår at revisjonen skal gjennomføres i samsvar med god revisjonsskikk. Dette er en rettslig standard som utfylles av de internasjonalt bransjefastsatte standardene (ISA). De bransjefastsatte standardene er også av betydning for tolkningen av hvilke plikter som følger av andre bestemmelser i revisorloven for utføring av revisjonsoppdrag.

Internasjonal standard for kvalitetsstyring (ISQM) er av sentral betydning for innholdet av revisorloven kapittel 7.

Manglende ivaretagelse av ansvar og oppgaver i rollene som styreleder, daglig leder og kvalitetssansvarlig er pliktbrudd som vektlegges i vurderingen av om din personlige godkjenning som statsautorisert revisor skal tilbakekalles.

5.1 Organisering av virksomheten og kvalitetsstyring

Konklusjon

Revisjonsforetaket har ikke gjennomført tiltak for å utbedre identifiserte svakheter. Du er kvalitetssstyringsansvarlig og har ansvar for å utbedre identifiserte svakheter. Dette er ikke gjort. Dette er brudd på revisorloven § 7-1 femte ledd og § 13-1 tredje ledd. Bruddet er grovt.

Begrunnelse

Det fremgår av selskapets ISQM-dokument punkt 9.3.2 at overvåkingen skal skje ved en analyse av blant annet hvordan endringer i faglige standarder gjenspeiles i revisjonsforetakets rutiner og løpende faglig utvikling og opplæring. Det fremgår videre at revisjonsforetaket bygger på kontrollen fra DnR og at revisjonsforetaket har gjennomganger i plenum i forbindelse med kontormøter.

Finanstilsynet har innhentet og vurdert møtereferat fra kontormøter. Basert på blant annet referatet 30. september 2024 fremstår det for Finanstilsynet at kompetanse er identifisert som en svakhet.

Revisjonsforetaket har forsøkt å iverksette enkelte tiltak, som at alle de ansatte skal bruke to-tre dager på å lese en bok om revisjonsmetodikk. Finanstilsynet mener revisor ikke har fulgt opp at tiltakene faktisk fungerer. En forsvarlig oppfølging ville være at oppdragsansvarlig brukte mer tid i gjennomgangen av revisjonsoppdrag for å påse at revisjonsoppdragene var utført i tråd med revisjonsstandardene. Finanstilsynet mener at det ikke er gjort.

Av møtereferatet 30. september 2024 følger også at et av tiltakene er å "tynne ut kundeporteføljen". Det fremkommer at revisjonsforetaket skal vurdere fratrekken for kunder som leverer sent, klager på pris, ikke samarbeider tilstrekkelig, eller der det er vanskelig å få tilfredsstillende opplysninger. Samtidig fremkommer det av referat fra kontormøte 12. september 2024 at medarbeiderne har fått en sterk oppfordring om å skaffe nye kunder.

Tilsynet viste at manglene i revisjonsutførelsen som DnR avdekket i sin kvalitetskontroll, fremdeles er til stede i revisjonsforetaket. Finanstilsynet mener at kvalitetsstyringssystemet ikke fungerer etter sin hensikt, fordi revisjonsforetakets utbedringsprosesser ikke er egnet til å håndtere de svakhetene som er avdekket i revisjonsvirksomheten, jf. ISQM 1 punkt 42-44.

I tilsvaret har revisor anført at det er gjennomført en rekke tiltak. Finanstilsynet påpeker at revisor, i rollen av å være kvalitetssstyringsansvarlig, må følge opp at iverksatte tiltak fungerer, og at mangler utbedres. At det gjøres forsøk på å utbedre mangler uten å følge opp om de virker, er ikke tilstrekkelig.

5.2 Mangler i revisjonsutførelsen

5.2.1 Oppdrag A (2023):

Aksept av revisjonsoppdraget

Konklusjon

Revisor har ikke gjennomført en tilfredsstillende vurdering før revisjonsoppdraget ble akseptert. Finanstilsynet mener det er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum.

Begrunnelse

Hvis ikke den reviderte retter opp i forhold som er i strid med de reglene som gjelder for virksomheten og som er påpekt av revisor, har revisor en plikt til å trekke seg fra revisjonsoppdraget, se revisorloven § 9-6. Denneplikten skal, sammen med de handlingene ny revisor må gjøre i medhold av revisorloven § 9-2 første ledd, hindre at revisjonspliktige virksomheter driver videre i strid med reglene. Hvis ny revisor påtar seg oppdraget uten å sette klare vilkår som gjør at den reviderte må rette på forholdet, oppnås ikke formålet med disse bestemmelsene. Forhold som kan rettes raskt, skal revisor kreve at blir rettet før oppdraget aksepteres. For øvrige regelbrudd må revisor be selskapet legge frem en plan for hvordan dette skal bringes i orden, og følge opp at planen overholdes, se Finanstilsynets rundskriv 6/2021 punkt 3.3.

Revisor aksepterte oppdraget 20. november 2023. Revisor kontaktet tidligere revisor og innhentet tidligere nummererte brev. De nummererte brevene tok opp en rekke gjentakende mislighold, som brudd på bokføringsloven og skattebetalingsloven, ulovlige lån, og årsregnskap som ikke var avlagt innen lovens frist. Forrige revisor hadde varslet fratreden i sitt femte nummererte brev datert 29. september 2023, etter å ha vært revisor i halvannet år.

I akseptvurderingen vurderte ikke revisor de lovbruddene som forrige revisor påpekte. Revisor fikk heller ikke fremlagt en realistisk og forpliktende tiltaksplan fra den reviderte, for å sikre at disse lovbruddene ble rettet.

Den revidertes årsregnskap for 2023 ble ikke avlagt innen lovens frist, og i revisjonsberetningen er det opplyst at det ikke var tilstrekkelig innestående på skattetrekkskontoen per 31. desember 2023. Dette innebar at kunden fremdeles ikke hadde iverksatt tilfredsstillende tiltak for å etterleve lover og regler.

I tilsvaret viser revisor til at de lovbrudd som var påpekt av tidligere revisor ble tatt opp med den reviderte, men sier ikke noe om når eller hva klienten hadde forpliktet seg til å gjøre. Revisor viser også til at signaturen på engasjementsbrevet er forpliktende for klienten og hevder at manglende skattetrekk per 31.12 ikke ville blitt avverget med en handlingsplan.

Finanstilsynet forventer at revisor forsikrer seg om at den potensielle klienten har utarbeidet en handlingsplan som konkret følger opp allerede påpekte regelbrudd fra tidligere revisor. En signatur på et engasjementsbrev vil ikke kunne erstatte en slik handlingsplan. Finanstilsynet anser videre at en konkret forpliktende handlingsplan som ble fulgt opp av revisor ville redusert risikoen for at det ikke var tilstrekkelige midler på skattetrekkskontoen per 31. desember.

Revisjon av inngående balanse**Konklusjon**

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for den inngående balansen. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e.

Begrunnelse

Revisor har dokumentert sin gjennomgang av inngående balanse med "ok" ved siden av delsummer, uten å forklare nærmere hva som faktisk er kontrollert. Dette er ikke tilstrekkelig som revisjonshandlinger i henhold til kravene som fremgår av ISA 510 punktene 5-9 vedrørende den inngående balansen ved nye revisjonsoppdrag. Det er følgelig ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for den inngående balansen.

I tilsvaret viser revisor til formålet med ISA 510 og anfører at *[d]et som skal innhentes må sees i lys av dette målet*. Revisor viser også til at årsregnskapene for 2021 og 2022 samt nummererte brev er innhentet og gått gjennom.

Finanstilsynet bemerker til dette at revisjonsdokumentasjonen ikke viser hvilken dokumentasjon revisor har sett på, eller hvordan han har vurdert denne dokumentasjonen. Dette til tross for at det

er estimatposter i årsregnskapet, og at tidligere revisor har inkludert en presisering om vesentlig usikkerhet om fortsatt drift samt kommentert "andre forhold" i revisjonsberetningen for 2022.

Revisjon av inntekter

Konklusjon

Revisors planlegging og forståelse av virksomhetens systemer og internkontroll som er relevant for revisjonen er mangelfull. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav a. Det er heller ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for inntektene og kundefordringene. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e. Bruddene er grove.

Begrunnelse

Revisor har klassifisert salgsinntektene som særskilt risiko, se ISA 315 punkt 32. Den dokumenterte forståelsen av virksomheten er begrenset og mangler blant annet beskrivelser og vurderinger av grunnlaget for inntektsføringen og hvordan selskapet sikrer at inntektsføringen blir riktig, eksempelvis avstemming av regnskapet mot timebestillingsystemet/ordresystemet. Som en konsekvens av mangelfull kartlegging av systemer og kontroller har ikke revisor utført revisjonshandlinger for å dekke påstandene som revisor har fremhevet som relevante (fullstendige, gyldige, nøyaktige og korrekt periodiserte og klassifiserte inntekter).

Revisor har innhentet en rapport for avstemming av inntekter som viser at reskontroført salg stemmer med hovedbok. En slik avstemming er en grunnleggende forutsetning for revisjonen av inntektene, men gir ingen revisjonsbevis. Revisor har utført en sammenligningsanalyse, men denne oppfyller ikke kravene som stilles til en slik analyse i ISA 520 punkt 5. Denne analysen gir dermed heller ingen revisjonsbevis. Handlingene for å bekrefte kundefordringene er utelukkende forespørsler til ledelsen. Slike forespørsler har svært lav bevisverdi.

Revisjonsbevisene som skal underbygge den vesentligste posten i regnskapet er ikke tilstrekkelige. I tillegg er det særskilt risiko knyttet til regnskapsposten. Derfor er dette et grovt brudd på revisorloven.

Revisor anfører at Finanstilsynet ikke har vist til regneark lagt ved i revisjonsverktøyet fra underliggende system som viser salgsinntekter spesifisert på dager på begge avdelingene og at dette er avstemt mot saldobalansen.

Finanstilsynet bemerker til dette at regnearket er vurdert i forbindelse med tilsynet. Vi viser til foreløpig tilsynsrapport, hvor det er kommentert at *[r]evisor har innhentet en rapport for avstemming av inntekter som viser at reskontroført salg stemmer med hovedbok*. Finanstilsynet kan derfor ikke se at revisors anførsel gir ny informasjon som innebærer at Finanstilsynet skal endre sin vurdering av forholdet.

Revisjon av misligheter

Konklusjon

Revisor har ikke utført revisjonen med profesjonell skepsis, herunder vært oppmerksom på vesentlige feil som kan skyldes misligheter. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 fjerde ledd første punktum. Bruddet er grovt.

Begrunnelse

I risikooversikten er ledelsens overstyring av kontroller klassifisert som særskilt risiko, men revisor har konkludert med at risikoen ikke skal følges opp. Begrunnelsen er at *Overstyring er en mulighet som vi tar hensyn til under revisjonen i tråd med profesjonell skeptisk holdning og er åpen for muligheten for endret adferd og at det er forhold vi ennå ikke har avdekket. Har det med oss selv om risikoen "parkeres her"*. At risikoen ikke følges opp ("parkeres"), er brudd på ISA 240 punkt 32 som slår fast at ledelsens overstyring av kontroller alltid er en særskilt risiko.

Den reviderte har bare én aksjonær, som også er aktiv i driften. Eneaksjonærs ektefelle er daglig leder og styreleder. Vedkommende har ifølge revisjonsdokumentasjonen "alle fullmakter". Daglig

leder bokfører og har alenetilgang til bankkontoene. Revisor har også notert at *[d]aglig leder kan overstyre intern kontroll og ta ut midler/belaste selskapet med private kostnader*.

Fra revisors beskrivelse av kontrollmiljøet fremkommer: *Selskapet har kontantkasse som gir noe økt risiko. Det var tatt opp i nummerert brev at styrelederen tok ut kontanter som ble innberettet som lønn. Tidligere revisor mente at det var noen svak rutine vedrørende kontantkassa*. Revisor har ikke fulgt opp dette forholdet eller tatt hensyn til denne informasjonen i vurderinger av misligheter.

Til tross for at mulighetene for både regnskapsmanipulasjon, for eksempel fiktive bokføringer og/eller bevisste feilperiodiseringer, og underslag av penger er til stede, har ikke revisor vurdert dette nærmere eller gjort konkrete revisjonshandlinger for å redusere risikoen for slike bevisste feil. Finanstilsynet mener derfor at bruddet er grovt.

I tilsvaret anfører revisor at det ikke er tatt skattemessig fradrag for kostnadene som er svakt dokumentert. Dette endrer ikke Finanstilsynets konklusjon om at revisjonen ikke er utført med profesjonell skepsis, da kritikken retter seg mot revisors manglende revisjon av risikoen for misligheter, og ikke skattemessig behandling av kostnader.

Vurderinger av om bokføringen er i tråd med lovkrav

Konklusjon

Revisor har ikke vurdert om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at selskapets bokføring er i samsvar med gjeldene lovkrav. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav b. Bruddet er grovt.

Begrunnelse

Revisor har ikke vurdert om kundens kontantkasse overholder kravene i bokføringsloven, selv om tidligere revisor påpekte svake rutiner ved håndteringen av kontantkassen.

Tidligere revisor påpekte også andre brudd på bokføringsreglene, se avsnitt 5.2.1 om aksept av revisjonsoppdraget. Revisor har ikke vurdert om disse forholdene fremdeles er til stede.

Under avsluttende revisjonshandlinger viser revisor til regnskapsfører, som bekrefter at den reviderte bokfører selv på grunn av veldig stram likviditet. Revisor mener at den reviderte ikke har "forståelse for bokføring" og at han ikke klarer å holde oversikt. Konsekvensen er at regnskapet ikke har vært ajour og at bankkontoene ikke har vært avstemt på flere måneder.

For revisjon av andre inntekter omtaler revisor en vesentlig differanse (omtrent to ganger revisors vesentlighetsgrense) som verken den reviderte eller regnskapsfører kan forklare. Differansen er fjernet ved å bokføre den som en kostnad uten skattemessig fradrag.

Revisor har ikke vurdert om det er brudd på bokføringsreglene og grunnlag for å sende nummerert brev etter revisorloven § 9-5 første ledd. Finanstilsynets oppfatning er at det er sterke indikasjoner på at bokføringen ikke overholder krav i den reviderte virksomheten og viser til at revisor selv skriver at det ikke virker som vedkommende som fører regnskapet har forståelse for bokføring.

Brudd på bokføringsloven var en av årsakene til at tidligere revisor fratrådte. Til tross for dette har ikke revisor gjort tilstrekkelige vurderinger av om manglene var rettet, verken ved aksept eller under revisjonsutførelsen. Den mangelfulle oppfølgingen innebærer at revisor ikke har hatt grunnlag for å konkludere på etterlevelsen av bokføringsloven. På bakgrunn av dette mener Finanstilsynet at bruddet er grovt.

I tilsvaret viser revisor til at *ved oppdragsvurderingen er dette tatt opp [med kunden] og poengtert som forhold som skal rettes* samt at ny regnskapsfører fra 1. januar 2024 skal endre "klanderverdige rutiner". Revisor viser også til nummerert brev om manglende behandling av skattetrekk og at revisorvalget er notert i Foretaksregisteret 20.11.2023.

Finanstilsynet bemerker at det dreier seg om flere lovbrudd over tid. Dette stiller særlige krav til at handlingsplanen er konkret og forpliktende. Tiltakene revisor opplyser om i tilsvaret er etter Finanstilsynets vurdering ikke tilstrekkelig for å sørge for at manglene rettes.

Revisjon av goodwill

Konklusjon

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for verdien av goodwill. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e.

Begrunnelse

Goodwill er bokført til i omtrent fire ganger revisors vesentlighetsgrense per 31. desember 2023. Revisor har innhentet kontrakten som gjelder kjøpet av en avdeling som er årsaken til at denne goodwillen oppsto. Revisor har imidlertid ikke gjort noen handlinger som bekrefter verdsettelsen av denne regnskapsposten.

I tilsvaret viser revisor til at avtalen om kjøp som medførte goodwill ble tegnet i 2020, og at det ikke er noen hendelser eller nedskrivningsindikatorer i 2023 som skulle tilsi at det skal sees på nytt på dette anleggsmiddelet i 2023. Revisor viser også til fornuftig avskrivningsplan og at egenkapitalen er restituert.

Finanstilsynet forventer at revisor gjør handlinger som bekrefter verdsettelsen av vesentlige estimatposter. Her har ikke revisor dokumentert noen handlinger knyttet til verdsettelsen av regnskapsposten. At klienten er ny for revisor, gjør disse handlingene desto mer nødvendige.

5.2.2 Oppdrag B (2023)

Forståelse av virksomheten og revisjon av inntekter

Konklusjon

Revisors planlegging og forståelse av virksomheten og interne kontroller som er relevant for revisjonen, er mangelfull. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav a og c. Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for inntektene. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e. Bruddene er grove.

Begrunnelse

Revisors forståelse av driften er at *De kjøper fisk/fisker selv og selger til utlandet* og at *Selskapet kjøper fisk av fiskefartøyer, steller på leid plass på lager og selger videre. Det meste av salget skjer til utlandet*. Revisor har oppgitt selskapets største kunder og leverandører. Om "Konkurrenter og eventuelle samarbeidspartnere" skriver revisor *Ingen spesielle*. Revisor har videre notert informasjon om regnskapssystemet, og oppgitt under "systemer" at ledelsen bruker Excel til andre oppgaver enn føring av regnskapet.

Det er ingen informasjon om hva slags type kontrakter selskapet har med kundene, eller annen informasjon om hva som er grunnlaget for inntektsføringen. Vilkår i kontraktene vil ha betydning for inntektsføringen. Det er dermed ingen vurderinger eller informasjon om når tidspunktet for inntektsføring er, eller hvem som har ansvaret for varene under transport.

Selskapet eier ingen båt, og har lave lønnskostnader. På spørsmål fra Finanstilsynet om hvordan selskapet fisker og foredler varer, opplyste revisor at denne informasjonen i revisjonsdokumentasjonen er feil og at selskapet kun kjøper og videreselger fisk.

Revisor har klassifisert inntekter som særskilt risiko, se ISA 315 punkt 32. For å revidere salgsinntektene har revisor påsett at det er tett nummerserie på utgående fakturaer og sett på bruttofortjenesten over tid. Bruttofortjenesteanalysen er imidlertid overordnet, ikke fordelt på varegrupper og viser relativt store variasjoner. Det er ingen forklaringer eller vurderinger av hva variasjonene kan skyldes. Revisor har ikke fastsatt en forventning eller akseptabelt avvik i tråd med ISA 520 punkt 5 c og d.

Revisor har videre gjort en handling knyttet til kreditnotaer som er beskrevet som *Jeg kontrollerer et utvalg av utgående fakturaer på salgskonti og ser etter kreditnotaer. Kontrollerte bilag er arkivert i mappe. Jeg påser at det finnes opprinnelig faktura for hver kreditnota*. Revisor har videre notert at *det brukes mange kreditnotaer for korrigering av endelig beløp etter veiing av fisk. Fisk veier forskjellig hver gang, det er umulig å vite eksakt beløp på forhånd*. Revisor har ikke fulgt opp dette nærmere. Når revisjonsbevisene er så mangelfulle som i dette tilfellet og det er knyttet særskilt risiko til regnskapsposten, er det et grovt brudd på revisorloven.

I tilsvaret anfører revisor at det også var utført andre handlinger knyttet til forståelse av virksomheten. Revisor viste til at det var innhentet en rapport om fiskeribransjen fra Økokrim, som et eksempel på at revisor tenker ut over det som fremgår av "regnskapsposter og intervju". Videre viste revisor til at det er gjort handlinger knyttet til kundefordringer som også bekrefter salget. Revisor tar imidlertid til etterretning at revisor fremover må uttrykke seg skriftlig og mer eksakt.

Revisjon av varelager

Konklusjon

Det er mangler i revisors planlegging og forståelse av systemer og internkontroll som er relevant for revisjonen. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav a og c. Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for verdien av varelageret. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e. Bruddet er grovt.

Begrunnelse

ISA 501 punkt 8 stiller krav om at revisor enten skal be om en bekreftelse fra tredjeparten om kvanta og tilstand, eller utføre inspeksjon eller andre hensiktsmessige revisjonshandlinger, når varelageret er vesentlig og oppbevares og kontrolleres av en tredjepart.

Det fremgår av revisjonsfilen at kunden har varelager på flere ulike lokasjoner, både i Norge og i utlandet. Varebeholdningen utgjør omtrent 14 ganger revisors vesentlighetsgrense.

Revisor har krysset av for at risikoene knyttet til varelageret er påstandene eksistens og verdsettelse. Det er ikke innhentet avtaler med noen av tredjepartene, vurdert hvem som har ansvaret for varene på lageret, eller andre risikoforhold rundt lagerlokasjonene og varene.

Revisor har innhentet en oversikt fra den reviderte som viser verdi og kilo per fisketype pr lagerlokasjon. Av revisjonsfilen fremgår det at *Vi innhentet ekstern bekreftelse fra store terminaler som selskapet bruker oftest*. Revisor har imidlertid ikke gjort noen revisjonshandlinger for å kontrollere hvilke terminaler som brukes oftest. Finanstilsynet legger til grunn at dette er basert på samtaler med ledelsen. Det fremgår ikke hvorfor revisor ikke har innhentet bekreftelse fra lokasjonene med høyest verdier eller mest varer i kilo revisor har identifisert verdsettelse og eksistens som risikoene for feil i inntektsføringen.

Revisor har innhentet ekstern bekreftelse på kvantum fra fire av de ti lokasjonene. Dette inkluderer blant annet de to lokasjonene med minst verdier, der begge har verdier som er under revisors grense for ubetydelige feil. Revisor har imidlertid ikke innhentet bekreftelse når det gjelder de to lokasjonene som oppbevarer omtrent halvparten av den revidertes lagerverdier. Totalt har revisor fått bekreftet 13 prosent av lagerverdien. De lagerlokasjonene revisor har mottatt bekreftelse fra, har bare bekreftet kvanta i kilo. Revisor har ikke gjort revisjonshandlinger knyttet til verdsettelse av varene, verken prisingen eller kvaliteten. Revisor opplyste under tilsynet at de hadde gjort handlinger knyttet til varekjøp som dekker verdsettelse, men revisor har verken vurdert eller kontrollert hvordan disse prisene overføres til lageroversikten.

I tilsvaret anfører revisor at de i kostnadsrevisjonen har sett på prisene på fakturaene og at det er innhentet en rekke dokumenter som er lagret i revisjonsverktøyet. At revisor har sett at det fremgår kilopris på utgående fakturaer gjennom året, er ikke tilstrekkelig for å revidere verdsettelsen av varer på lager ved årsslutt. Finanstilsynet fastholder at det ikke er innhentet tilstrekkelig og

hensiktsmessig revisjonsbevis for varelager, fordi ingen av dokumentene viser at revisor har gjort revisjonshandlinger knyttet til verdsettelse.

Revisors vurderinger av mislighetsrisiko og transaksjoner med nærstående parter

Konklusjon

Revisor har ikke utført revisjonen med profesjonell skepsis, herunder vært tilstrekkelig oppmerksom på transaksjoner med nærstående parter og vesentlige feil som kan skyldes misligheter. Dette er grovt brudd på revisorloven § 9-4 fjerde ledd og § 9-4 tredje ledd bokstav c.

Begrunnelse

Under identifisering av nærstående parter har revisor identifisert to personer som nærstående parter, henholdsvis daglig leder og styreleder som også eier 50 prosent av aksjene. Det fremgår av revisors notater at transaksjoner fra selskapet til disse personene gjelder lønn. Om eierskapsstruktur skriver revisor *Styreleder eier 50% aksjene. To utenlandske selskaper i [redacted] eier 25% og 25%.*

Under "substanshandlinger" fremkommer det at det også er gitt lån fra eierselskapene og fra et av styremedlemmene. Revisor har innhentet låneavtalene, men disse er ikke lagret i revisjonsdokumentasjonen, og det er ikke dokumentert at revisor har lest eller vurdert avtalene. Revisor har ikke vurdert om lånene skal klassifiseres som langsiktige eller kortsiktige, eller om rentene er på armlengdes avstand.

Under tilsynet opplyste revisor til Finanstilsynet at daglig leder også eier ett av eierselskapene til den reviderte, og at faren til daglig leder eier det andre eierselskapet. Videre opplyste revisor under tilsynet at det andre eierselskapet kjøper varer av det reviderte selskapet. Dette fremgår imidlertid ikke av revisjonsfilen. Dette selskapet har også gitt lån til det reviderte selskapet. Revisor har ikke vurdert mislighetsrisiko eller prisingen knyttet til transaksjonene med dette selskapet. Revisor har heller ikke undersøkt bakgrunnen for at selskapet tar opp disse lånene, når det fremgår av revisjonsfilen at selskapet har god likviditet og bra fortjeneste.

Revisjonshandlingene viser en rekke risikoforhold som skulle vært fulgt opp av revisor. Dette gjelder blant annet:

- Tap på kundefordringer er vesentlig. Selskapet har forsikret kundefordringene slik at tapet er begrenset, men Finanstilsynet mener at revisor skulle gjort nærmere mislighetsvurderinger.
- Omfanget av kreditnotaer er vesentlig. Revisor har ikke vurdert risiko for misligheter knyttet til dette. I revisjonsfilen for 2023 er det også gjengitt forhold fra revisjonen av 2022. Det fremgår at revisor da forespurte ledelsen om noen kreditnotaer og styreleder svarer at han ikke husker bakgrunnen for alle disse kreditnotaene.
- Det fremkommer at revisor har stilt spørsmål rundt noen differanser/ feil. Revisor skriver at differansen kommer fra 2021, at regnskapsdokumentasjonen ikke er tilgjengelig, og at feilen anses så vesentlig at den korrigeres mot egenkapital. Revisor har ikke undersøkt forholdet ytterligere, vurdert risiko for misligheter eller om forholdet er brudd på oppbevaringsplikten i bokføringsloven.
- Det er gjort en rekke tilleggsposteringer og korreksjoner ved regnskapsårets slutt. Revisors oppfølging av disse er svært begrenset. Finanstilsynet viser eksempelvis til et bilag hvor revisor har notert *Faktura fra [kunde] vedlagt, kunden var ikke på reskontro. Dette er forskuddsfaktura som ble ikke betalt i 2023. Varer var ikke levert i 2023. Faktura tas ut fra kundefordringer og kostnader. Faktisk tilbakeføring av leverandørgjeld. kr +453 892. Akseptabelt, men hvorfor tatt på kundefordringer men ikke som reduksjon av lev.gjeld.*

Revisor har notert at det er særskilt risiko knyttet til ledelses overstyring av kontroller og at daglig leder kan belaste selskapet med private kostnader. Revisor har ikke gjort revisjonshandlinger rettet mot å kontrollere om regnskapet er belastet med private kostnader. Revisor skriver at *Overstyring er en mulighet som vi tar hensyn til under revisjonen i tråd med profesjonell skeptisk holdning og er åpen for muligheten for endret adferd og at det er forhold vi ennå ikke har avdekket. Har det med*

oss selv om risikoen "parkeres her". Det er ikke gjort revisjonshandlinger rettet mot risikoen, se ISA 240 punkt 33 og 34. Når revisor ikke følger opp indikasjoner på misligheter, og revisjonen i tillegg ikke tilfredsstiller kravene i revisjonsstandardene, er det et grovt brudd på revisorloven.

I tilsvaret har revisor anført at det er flere forhold som taler for at den reviderte har gode holdninger, blant annet at selskapet er godt kapitalisert og at selskapet følger aksjeloven når det deles ut utbytte. Videre anfører revisor at det er innhentet engasjementsavtale hvor selskapet bekrefter at risikoen for misligheter håndteres på en forsvarlig måte og at transaksjoner med nærstående parter er i overenstemmelse med regnskapsloven. Dette er forhold Finanstilsynet var kjent med under tilsynet, og disse opplysningene er dermed allerede hensyntatt i Finanstilsynets vurdering i foreløpig rapport. Finanstilsynet opprettholder derfor konklusjonen når det gjelder dette forholdet.

5.2.3 Oppdrag C (2024)

Forståelse av virksomheten og revisjon av inntekter

Konklusjon

Det er mangler i revisors planlegging og forståelse av virksomhetens systemer og internkontroll som er relevant for revisjonen. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav a og c. Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for inntektene. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e. Bruddene er grove.

Begrunnelse

Klienten er et regnskapsforetak. Revisor har ansett salgsinntekter for å være en særskilt risiko.

Det fremgår av revisjonsdokumentasjonen at selskapet både har fastpriskontrakter og timepriskontrakter. Videre fremgår det at revisor har testet en kontroll "Kreditsalg/ salg av timer", og at revisor har konkludert med at denne kontrollen fungerer. Det er ingen beskrivelser av hva denne kontrollen er, eller hva revisor har gjort for å kunne konkludere på at den fungerer. Revisors dokumenterte forståelse av systemet for inntektsføring og planlegging av revisjonen er svært begrenset.

Revisor har ikke gjort noen vurderinger av fakturasystemet eller undersøkt om den reviderte fakturerer på forskudd eller etterskudd. Revisor har ikke gjort noen revisjonshandlinger rettet mot timeregistreringssystemet som danner grunnlag for inntektsføringen av timepriskontrakter. Revisor har ikke innhentet eller vurdert noen fastpriskontrakter.

Vedrørende periodisering av inntekt skriver revisor at *Jfr samtaler med [...] ved interim og [...], periodisering skal være hensyntatt og skulle være vesentlig i orden. Vi bygger på ledelsens gjennomgang og avstemminger jfr vedlagt i avstemmingsperm. Vi har mottatt dokumentasjon for avsetninger og periodisering av [...]. Regnskapsfører skal ha gjennomgått føringer i 2025 som tilhører 2024 og sett igjennom bilag på slutten av året. Vi bygger på autorisert regnskapsfører og anser periodisering som ok. Konklusjon: Vi anser periodisering for å være vesentlig korrekt.*

Finanstilsynet viser til at revisor ikke har testet kontroller knyttet til periodisering som revisor kan bygge på. Revisor har heller ikke utført substanshandlinger knyttet til periodisering av inntekt, som revisor har ansett som en særskilt risiko. Revisor har ikke vurdert eller kontrollert om inntekt kan være opptjent, men ikke fakturert.

For å revidere salgsinntekter har revisor gjort en analyse av inntekt mot lønn. Revisor har ikke fulgt kravene i ISA 520 punkt 5 for hvordan slik analyse skal utarbeides. Analysen er dermed ikke egnet som revisjonsbevis. Når revisjonsbevisene er så mangelfulle som i dette tilfellet, og det er knyttet særskilt risiko til regnskapsposten, er det et grovt brudd på revisorloven.

I tilsvaret har revisor anført at fastpris er begrunnet i antatt forbruk av timer. Dette har ingen betydning for Finanstilsynets konklusjon fordi revisjonshandlinger mot timeregistreringssystemet uansett mangler. Revisor har også henvist til handlingen han har utført under "andre fordringer". I

denne handlingen har revisor mottatt et dokument hvor det fremgår at det er avsatt et beløp som et "forsiktighetsprinsipp". Revisor skriver i revisjonsdokumentasjonen at daglig leder kjenner sine kunder, og at revisor bygger på hans vurdering av denne avsetningen. Finanstilsynets oppfatning er at dette ikke kan legges til grunn som et revisjonsbevis for at periodiseringen er riktig.

Revisors vurderinger av mislighetsrisiko og transaksjoner med nærstående parter

Konklusjon

Revisor har ikke utført revisjonen med profesjonell skepsis, herunder vært tilstrekkelig oppmerksom på transaksjoner med nærstående parter og vesentlige feil som kan skyldes misligheter. Dette er grovt brudd på revisorloven § 9-4 fjerde ledd og § 9-4 tredje ledd bokstav c.

Begrunnelse

Det fremgår av revisors vurdering av misligheter og overstyring av kontroller at *Eiere kan ta ut midler, men det er tre stk i styret (med eierandeler og egeninteresser) som har oversikt på regnskapet og som blir et internt kontrollorgan. Kun daglig leder/indir. Hovedaksjonær [...] som har banktilgang. Ikke funnet indikasjoner på svart omsetning - dette er også redusert risiko pga timeregistreringsprogram. Utarbeider analyse jf. utfaktureringsgrad mot omsetning. Kostnader - ikke funnet private kostnader i regnskap tidligere år.*

Revisjonen er ikke tilfredsstillende utført. Revisor har ikke klassifisert risikoen som en særskilt risiko, noe det er krav om etter ISA 315 punkt 32. Finanstilsynet mener videre at revisor ikke har grunnlag for påstanden om at det er tre personer i styret som fungerer som et kontrollorgan. Revisor har heller ikke utført revisjonshandlinger knyttet til mislighetsrisikoen. Revisjonen av kostnader viste blant annet kostnader for avis til daglig leders hjemmeadresse, forsikring for kritisk sykdom for daglig leder, kostnader til restaurant merket "overtidsmat" og kostnader til akupunktur. Revisor har ikke kontrollert om dette er ansattgoder som er forankret i avtaler, eller innhentet ytterligere revisjonsbevis for at dette ikke er private kostnader.

Revisor har identifisert tre personer som var eiere ved regnskapsårets begynnelse som nærstående parter. Under substanshandlinger skriver revisor følgende knyttet til nærstående parter: *Ingen transaksjoner funnet i regnskapet, som gjelder til nærstående parter. Det er avsatt bonus til daglig leder/delaksjonær, som samsvarer med avtale (innhentet ifm. revisjon). Avsatt utbytte, kontrollert mot aksjonærregisteroppgave. Foreligger ingen transaksjoner som er pålagt å opplyses om i notene, iht. nærstående.* Det fremgår ikke om revisor har forespurt selskapet om det er transaksjoner med nærstående parter slik det er krav om i ISA 550 punkt 13.

Revisjonsdokumentasjonen viser at:

- Regnskapsforetaket fikk ny eier i løpet av året. Ny eier har fakturert regnskapsforetaket for blant annet "Hjelp og støtte".
- Daglig leder har fakturert regnskapsforetaket for 50 000 kroner (side 1 i leverandørreskontro)
- Regnskapsforetaket betaler 105 750 kroner per måned i husleie til et foretak. Daglig leder eier 80 % av dette foretaket, og har inngått husleieavtalen på vegne av regnskapsforetaket.

Ingen av disse transaksjonene er nærmere vurdert av revisor. Følgelig har revisor ikke vurdert om transaksjonene skulle vært ansett som særskilte risikoer, se ISA 550 punkt 18 eller om disse er priset på en armlengdes avstand, se ISA 550 punkt 24.

I tilsvaret skriver revisor kun at det ikke er korrekt faktum at dette ikke er vurdert, uten å dokumentere eller sannsynliggjøre at slike vurderinger har funnet sted.

5.2.4 Oppdrag D (2024)

Forståelse av virksomheten og revisjon av inntekter

Konklusjon

Det er mangler i revisors planlegging og forståelse av virksomheten og interne kontroller som er relevant for revisjonen. Dette er brudd på henholdsvis revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav a og c. Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for inntektene. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e. Bruddene er grove.

Begrunnelse

Foretaket driver med kjøp og salg av båtmotorer. Revisor har klassifisert salg som en særskilt risiko. Selskapet har én ansatt som også er eneaksjonær og innehar alle roller. Det fremgår av revisjonsfilen at salget skjer på kreditt. Utover dette er det ingen informasjon eller vurderinger rundt grunnlaget for inntektsføringen eller av fakturasystemet. Om kontrollmiljø skriver revisor blant annet at *Avstemmingsrutiner er tilstede men foreløpig er dette mer i "hodet" til daglig leder enn avstemminger på papir.*

For å revidere salgsinntektene har revisor påsett at det er tett nummerserie. Revisor har videre gjort en revisjonshandling knyttet til periodisering av inntekt. Knyttet til denne handlingen skriver revisor *Kontrollert fakturaer på slutten av året og alle disse gjelder 2024. Anses OK. Konklusjon: Vi bygger på vår gjennomgang og samtaler med daglig leder. Periodisering anses OK.*

Det er ikke opplyst hvordan revisor har valgt ut bilag som ble kontrollert. Ettersom salget er kredittsalg, mener Finanstilsynet at revisjonshandlingen ikke dekker risikoen for manglende periodisering. Finanstilsynet mener at en forsvarlig handling vil være å kontrollere om fakturaer sendt i begynnelsen av påfølgende år (2025) gjaldt vareleveringer i 2024 og påsett at disse var inntektsført i 2024.

I revisjonsfilen er det lagt opp til at revisor skal utføre en bruttofortjenesteanalyse. Revisors konklusjon er at bruttofortjenesteanalyse ikke er gjennomførbar ettersom vesentlige varekostnader som frakt og driftsmaterialer ligger under "andre driftskostnader" istedenfor "varekostnader". Det er videre lagt opp til å innhente saldobekreftelser fra kunder. Revisor har notert *anses ikke som aktuelt å innhente saldoforespørsler, mye privatkunder.* Det er ikke utført øvrige revisjonshandlinger knyttet til salgsinntekter.

I tilsvaret har revisor anført at han har notert i revisjonsdokumentasjonen at alle ordrer blir fulgt opp, fakturert eller avklart. Revisor har ikke redegjort for hvilke revisjonshandlinger han har gjort for å forsikre seg om dette. Videre har revisor anført at han har tilgang til regnskapssystemet, og at ordrer vises løpende her. Finanstilsynets oppfatning er at dette ikke er revisjonsbevis.

Revisors vurderinger av mislighetsrisiko og transaksjoner med nærstående parter

Konklusjon

Revisor har ikke utført revisjonen med profesjonell skepsis, herunder vært tilstrekkelig oppmerksom på transaksjoner med nærstående parter og vesentlige feil som kan skyldes misligheter. Dette er grovt brudd på revisorloven § 9-4 fjerde ledd, § 9-5 første ledd. Det er også brudd på revisorloven § 9-9 første ledd andre punktum.

Begrunnelse

Det fremgår av revisors vurdering av misligheter og overstyring av kontroller at *Eiere og ledelse kan overstyre interne kontroller og ta ut midler og belaste selskapet med private kostnader.* Revisor har klassifisert risikoen som en særskilt risiko. Revisor skriver videre *Overstyring er en mulighet som vi tar hensyn til under revisjonen i tråd med profesjonell skeptisk holdning og er åpen for muligheten for endret adferd og at det er forhold vi ennå ikke har avdekket. Har det med oss selv om risikoen "parkeres her."*

Revisor har ikke utført revisjonshandlinger knyttet til mislighetsrisiko.

Revisor har innhentet utskrift fra regnskapssystemet som viser at det er transaksjoner med eier som ikke gjelder lønn. Dette gjelder flere transaksjoner på både flere titalls tusen kroner, og flere hundre tusen kroner. Det foreligger ingen avtale knyttet til utbetalingene. Under tilsynet spurte Finanstilsynet om revisor har vurdert transaksjonene eller vet hva disse gjelder. Revisor opplyste at fordringene på daglig leder var *innrapportert på aksjonærregisteroppgaven som ulovlig lån og innbetaling av gjeld*. Finanstilsynet legger til grunn at revisor ikke er kjent med hva transaksjonene gjelder.

Bilagskontrollen revisor utførte avdekket flere forhold som Finanstilsynet mener revisor skulle dokumentert oppfølgingen av, herunder vurdert om det var indikasjoner på misligheter eller feil. Dette gjelder blant annet følgende forhold:

- Feil behandling av merverdiavgift, herunder fradrag for merverdiavgift på mat
- Kvittering på hva som er kjøpt er skjult
- Kostnader til sommerfest med overnatting for to personer + julebord. Revisor har selv reagert på forholdet og kommentert at selskapet kun har en ansatt.
- Kostnader til pub og hotell i utlandet.
- Faktura stilet til eier privat

Revisors konklusjon var at kostnadene anses reelle og gyldige, men at enkelte punkter skulle følges opp med daglig leder. Det fremgår ikke hvordan dette ble fulgt opp, ut over at enkelte av punktene er "tatt opp med daglig leder". Revisor har ikke skrevet nummerert brev. Når revisor hverken følger opp indikasjoner på misligheter eller rapporterer identifiserte mangler i tråd med revisorloven, er det et grovt brudd på revisorloven.

I tilsvaret har revisor henvist til et møtereferat der enkelte av punktene over fremgår. Uansett er Finanstilsynets oppfatning at det faktisk at revisor har "tatt opp" enkelte av forholdene med daglig leder, ikke fritar revisor fra å gjøre konkrete revisjonshandlinger knyttet til misligheter og nærstående parter.

5.2.5 Oppdrag E

Aksept og fortsettelsesvurdering

Konklusjon

Revisor har ikke overholdt plikten til å trekke seg fra oppdraget som inntrådte som følge av kundens manglende retting av påpekte forhold. Dette er brudd på revisorloven § 9-6 første punktum.

Begrunnelse

Forrige revisor fratrådte fordi selskapet ikke leverte regnskapet for 2020 til revisjon. Revisor aksepterte revisjonsoppdraget 18. februar 2022. Årsregnskapet for 2020 ble avlagt ■. april 2022, omtrent 10 måneder etter fristen. Revisor avga revisjonsberetning om at de ikke kan uttale seg om årsregnskapet, fordi revisor ikke har fått nødvendige opplysninger. Revisor skrev nummerert brev (nr. 9) om forholdet, samtidig som revisjonsberetningen ble avgitt ■. april 2022.

Revisor fortsatte revisjonsoppdraget uten å vurdere om selskapet var ajour med regnskapsføringen, eller om årsregnskapet for 2021 ville bli forsinket. Årsregnskapet for 2021 ble avlagt ■. juni 2023, omtrent 11 måneder etter fristen. Revisor avga revisjonsberetning om at de ikke kunne uttale seg om årsregnskapet, fordi revisor ikke hadde fått nødvendige opplysninger. Revisor skrev nummerert brev (nr. 10) om forholdet, samtidig som revisjonsberetningen ble avgitt ■. juni 2023. I det nummererte brevet skrev revisor at *Dersom revisor for tredje året må påpeke samme tingen, er revisor pliktig til å fratre oppdraget*. Revisor opplyser videre at fristen for avleggelse av årsregnskapet for 2022 er nært forestående, og *derfor anbefaler vi at det blir gjort anstrengelser fra selskapet sin side for å overholde den fristen*.

Revisor fortsatte oppdraget uten å vurdere om selskapet nå var ajour med regnskapsføringen, eller om årsregnskapet for 2022 ville bli forsinket. Den 30. januar 2024 skrev revisor nummerert brev (nr. 11) til selskapet om varsel om fratreden grunnet manglende overholdelse av frister.

Årsregnskapet for 2022 ble levert til revisjon og avlagt ■. februar 2024, omtrent 8 måneder etter fristen. Revisor avga revisjonsberetning uten modifikasjoner.

Den 19. juni 2024 skrev revisor nok et nummerert brev om manglende overholdelse av frister, og varslet fratreden. Revisor fratrådte i juli 2024.

Revisor har påpekt alvorlige forhold hos kunden flere år på rad, uten at kunden har rettet forholdene. Finanstilsynet mener revisor ikke har gjort tilstrekkelig oppfølging av kunden. Revisor skulle alternativt fratrådt oppdraget langt tidligere, da plikten til å fratre inntrådte allerede kort tid etter at oppdraget var akseptert.

Revisor omtaler oppdragene E og F samlet i tilsvaret. Revisor trekker frem at de krevde å få en erklæring fra styrets leder knyttet til alle oppdragene om at de nummererte brevene var styrebehandlet. Revisor anfører videre at *Finanstilsynet forutsetter i sin argumentasjon at dersom det ikke er styrebehandlet så skal vi ikke ta på oss oppdraget.*

Finanstilsynet bemerker til dette at det avgjørende er at revisor følger opp at kunden retter påpekte forhold, og at det ikke er tilstrekkelig å fastslå at den nummererte kommunikasjonen styrebehandles. Kritikken fra Finanstilsynet retter seg dermed mot den manglende oppfølgingen som har medført at revisor har fratrådt for sent.

5.2.6 Oppdrag F

Akseptvurdering

Konklusjon

Revisor har ikke gjennomført en tilfredsstillende vurdering før revisjonsoppdraget ble akseptert. Finanstilsynet mener det er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum.

Begrunnelse

Revisjonsforetaket aksepterte revisjonsoppdraget i mai 2024, etter at forrige revisor fratrådte i februar 2024.

Revisor hadde den lovbestemte kontakten med forrige revisor og fikk tilgang til de nummererte brevene før oppdraget ble akseptert, se revisorloven § 9-2 første ledd. Til tross for at de nummererte brevene tok opp vesentlige forhold som styrets handleplikt om forsvarlig egenkapital, og store mangler knyttet til avstemminger og ajourhold av regnskapet, vurderte ikke revisor potensielle risikoer knyttet til disse punktene i sin akseptvurdering. Det ble heller ikke satt opp en tiltaksplan for å rette på de forholdene som lå til grunn for forrige revisors fratreden.

Revisor fratrådte i august 2024 på grunn av manglende kommunikasjon med styret.

Når det gjelder revisors kommentarer til dette, vises det til de to siste avsnittene under 5.2.5.

6. Nærmere om vilkårene for å kunne fatte det varslede vedtaket

6.1 Rettslig grunnlag

Hjemmel for et vedtak om tilbakekall er revisorloven § 14-1 første ledd bokstav a som lyder:

Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert revisor må anses uskikket fordi vedkommende (...) har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

6.2 Vilåret om grov overtredelse

Punkt 5 inneholder en nærmere beskrivelse av hvilke plikter Finanstilsynet mener du har overtrådt og hvorfor. Her fremgår det også hvilke overtredelser Finanstilsynet mener er grove hver for seg. Uansett er overtredelsene til sammen grove.

Finanstilsynet konkluderer med at vilåret om at det foreligger en grov overtredelse, eller at flere overtredelser til sammen er grove, er oppfylt.

I tilsvaret har revisor anført at Finanstilsynet kun har vurdert om de enkelte bruddene er grove, og ikke tatt stilling til konsekvensene av bruddene, eller om manglene har hindret revisor i å avgi en korrekt revisjonsberetning. I hvilken grad de reviderte regnskapene faktisk inneholder feil, er uten betydning for Finanstilsynets konklusjon. Det er heller ikke nødvendig eller mulig å fastslå faktiske konsekvenser av revisors unnlatelser. Finanstilsynets oppfatning er at de mangelfulle revisjonshandlingene bidrar til at eventuelle vesentlige feil ikke avdekkes, og at hensikten med en revisjon derfor ikke ivaretas.

6.3 Vilåret om uskikkethet

Det er et vilkår for vedtak om tilbakekall at revisor anses uskikket til å være statsautorisert revisor. Grunnlaget for vurderingen er om overtredelsene gjør deg uskikket til å utføre yrket. Uskikkethetsvurderingen knyttes til om revisor, ut fra de lovbrudd som er konstatert eller den utviste adferden, vil være skikket til å være statsautorisert revisor, se forarbeidene, NOU 2017:15. side 269. Det legges vekt på om grunnlaget for tilbakekallet viser at revisor ikke vil ha evne eller vilje til å ivareta sine oppgaver som revisor.

Tilsynet avdekket grove overtredelser av lovgivningen som revisjonsvirksomheten er underlagt. Overtredelsene gjelder både i revisjonsforetaket og i oppdragsutførelsen som du er ansvarlig for. Du er styreleder, daglig leder og kvalitetsstyringsansvarlig i revisjonsforetaket. Manglende ivaretagelse av ansvar og oppgaver som tilligger disse rollene er derfor også av betydning for vurderingen av din skikkethet.

Finanstilsynet mener at det ikke er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for flere regnskapsposter som Finanstilsynet vurderte. Det er i tillegg gjennomgående manglende virksomhetsforståelse av foretakene som revideres og mangelfull oppfølging av mislighetsrisiko. Dette gjelder både i revisjonen av årsregnskap for 2023 som ble utført i 2024, og i revisjonen av årsregnskap for 2024 som ble utført i 2025.

Finanstilsynet mener du ikke har tatt inn over deg de svakhetene som fremgår av DnR sin rapport i tilstrekkelig grad. Finanstilsynets tilsyn har avdekket at revisjon av årsregnskap for 2024 utført i 2025 også var av lav kvalitet, og revisjonsregelverket er overtrådt på flere av de samme områdene som ble avdekket av kvalitetskontrollen fra DnR. Slik Finanstilsynet ser det har du ikke påsett at tiltak som skal rette disse forholdene blir iverksatt og virker, men at du heller har rettet oppmerksomheten mot å så tvil rundt kontrollens kvalitet. Konsekvensen har vært at vesentlige mangler i revisjonsarbeidet har blitt videreført. Finanstilsynet viser til din kommentar til kontrollen som er sitert i punkt 5.1.

Finanstilsynets oppfatning er at oppdragsansvaret ikke er ivaretatt på noen av de kontrollerte oppdragene. Risikovurderinger og forståelse av virksomhetene er generelt utilstrekkelige, inkludert sentrale regnskapsposter som revisor anser som "særskilt risiko".

I tilsvaret anfører revisor at han legger stor vekt på kurs og faglig oppdatering både for seg selv og for sine ansatte. Finanstilsynet presiserer at det er viktig at en revisor holder seg faglig oppdatert, men at det avgjørende uansett er om fagkunnskapen reflekteres i revisjonsarbeidet. Finanstilsynet kan derfor ikke se at denne anførselen er av betydning for vurderingen av revisors skikkethet.

Revisor har også anført at han på enkelte områder gjør mer i revisjonsarbeidet enn det som er vanlig. Finanstilsynet understreker at begrunnelsen for tilbakekallet er at en rekke grunnleggende lovkrav ikke er fulgt og at revisorutøvelsen ikke er utført på en forsvarlig måte. Det er ikke av betydning at revisor har gjennomført revisjonshandlinger når handlingene verken adresserer relevant risiko eller er egnet til å gi tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

På grunnlag av de avdekkede overtredelsene mener Finanstilsynet at du ikke har tilstrekkelig forståelse for viktigheten av helt sentrale deler i en revisjonsutførelse, og at du mangler forståelse for hva som kreves i revisorloven og revisjonsstandardene, herunder viktigheten av å ivareta det ansvaret og de oppgavene som tilligger oppdragsansvarlig revisor. Det er etter dette Finanstilsynets oppfatning at du ikke er skikket til å være revisor.

6.4 Vurdering av om vedtak skal fattes

Finanstilsynet mener at vilkårene for å tilbakekalle godkjenningen som statsautorisert revisor er oppfylt, og kan derfor fatte et slikt vedtak. Å tilbakekalle en godkjenning er svært inngripende, og vedtaket må derfor være både nødvendig og forholdsmessig.

Formålet med godkjenningsordningen for revisorer og revisjonsforetak, og å underlegge denne bransjen et offentlig tilsyn, er å sikre kvaliteten på de tjenester som leveres. Offentlig godkjenning og tilsyn med revisjonsforetak skal støtte opp under allmennhetens tillit til revisorer og revisjonsinstituttet, og sikre at brukerne av revisjonstjenester skal kunne ha tillit til at godkjente revisorer til enhver tid holder mål faglig sett. Hvis revisor ikke overholder de reglene som gjelder for virksomheten, svekkes tilliten til både den enkelte revisor og til revisjonsinstituttet. Tilbakekall er et virkemiddel for å oppnå formålet med godkjenningsordningen, og for å motvirke at tilliten svekkes.

I denne saken er det avdekket overtredelser av en slik art og omfang at Finanstilsynet mener det er nødvendig og forholdsmessig å fatte vedtak om tilbakekall. Overtredelsene er gjennomgripende, og viser etter Finanstilsynets vurdering at det ikke dreier seg om unntak fra en ellers forsvarlig virksomhet. Finanstilsynet konstaterer at revisor ikke har utvist vilje eller evne til rette på feil ved virksomhetsutøvelsen selv om disse har vært kjente for revisor, og har derfor ikke tillit til at revisor vil etterleve kravene som virksomheten er underlagt fremover heller.

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 denne saken er det avdekket overtredelser av en slik art og omfang at Finanstilsynet mener det er nødvendig og forholdsmessig å fatte vedtak om tilbakekall, og at et slikt vedtak skal fattes.

Til din orientering vil revisjonsforetaket bli informert om vedtaket.

For Finanstilsynet

Marte Voie Opland
direktør for markedstilsyn

Lene Tofte Dønvold
seksjonsleder

Dokumentet er godkjent elektronisk.