



VÅR REFERANSE
17/4270

DERES REFERANSE

DATO
29.05.2018

Merknader etter revisortilsyn

Det viser til stedlig revisortilsyn gjennomført hos [REDAKTERT] i perioden 28. - 30. august 2017, Finanstilsynets foreløpige merknader datert 8. mars 2018 og revisors tilsvare datert 5. april 2018. Det vises også til Finanstilsynets brev til [REDAKTERT] datert 17. april 2018 og revisjonsselskapets tilsvare datert 11. mai 2018. Kontrollen dekket revisjonsutførelsen for regnskapsåret 2016.

1. Bakgrunn for tilsynet

Bakgrunnen for ovennevnte tilsyn er at kravet om periodisk kvalitetskontroll minst hvert sjette år, jf. revisorloven § 5b-2. Slik periodisk kvalitetskontroll utføres av DnR etter avtale med Finanstilsynet for medlemmer av DnR. De er ikke medlemmer av Den norske Revisorforening, og kvalitetskontrollen er derfor gjennomført av Finanstilsynet.

Under tilsynet konstaterte Finanstilsynet svakheter i Deres revisjonsutførelse som er så alvorlige at de må anses som grove og gjentatte brudd på Deres plikter som revisor. Finanstilsynet mener at også de øvrige vilkårene i revisorloven § 9-1 tredje ledd, nr. 2 for å tilbakekalle Deres godkjenning som revisor er oppfylt. I en slik situasjon skal Finanstilsynet vurdere om slikt vedtak skal fattes.

Finanstilsynet har i denne saken kommet til at det ikke skal fattes vedtak om tilbakekall av Deres godkjenning som registret revisor på grunn av forhold av betydning for revisjonen av 2016-regnskapene. Finanstilsynet har lagt vekt på at De fra og med 14. oktober 2016 hadde overtatt oppgavene fra tidligere daglig leder og oppdragsansvarlig revisor i [REDAKTERT]. Bakgrunnen for Deres arbeid for [REDAKTERT] er at tidligere daglig leder ble 100 prosent sykemeldt. De overtok derfor oppdragsansvaret på kort varsel for alle revisjonsoppdragene, med den kapasitet og kompetanse som var i revisjonsselskapet. I tillegg overtok [REDAKTERT] revisjonsoppdrag fra tidligere [REDAKTERT] som ble slått konkurs. De var styremedlem og oppdragsansvarlig revisor i tidligere [REDAKTERT] og konkursen skyldes særlige omstendigheter.

2. Finanstilsynets stedlige tilsyn i 2011 og 2013

I det følgende oppsummeres Finanstilsynets tidligere tilsynsmessige oppfølging overfor Dem.

Finanstilsynet gjennomførte stedlig tilsyn hos [REDAKTERT] i mars 2011 og fortsatt tilsyn i februar 2013. Ved det "fortsatte tilsynet" ble to oppdrag der De var utpekt oppdragsansvarlig

revisor kontrollert av Finanstilsynet. Finanstilsynet hadde den gang bemerkninger til følgende forhold:

- Oppdragsvurdering av gjennomført for sent. Revisor hadde eller ikke fulgt opp lovbrudd fra klientens side i forbindelse med fortsettelsesvurderingen. Lovbruddet skulle også vært tatt opp i nummerert brev.
- Det ene oppdraget var et autorisert regnskapsførerselskap. Revisor hadde ikke kontrollert at selskapet hadde autorisasjon som regnskapsførerselskap. Det var heller ikke utført revisjonshandlinger for å kontrollere at selskapet tilfredsstilte konsesjonskrav. Det var heller ikke under planleggingen angitt hvilken særlovgivning selskapet var underlagt.
- Revisors dokumentasjon av selskapenes virksomhetsforståelse samt angivelse av nøkkelkontroller var for svakt dokumentert.
- Revisors angivelse av revisjonsstrategi stemte ikke med utførte revisjonshandlinger.
- Det forelå svært begrenset revisjonsbevis for planlagte utførte revisjonshandlinger. I revisjonsverktøyet var feltet for "resultat av utførte handlinger" i vesentlig grad ikke fylt ut. Manuell arbeidsperm inneholdt også i svært begrenset grad dokumentasjon for utførte revisjonshandlinger.
- Svak dokumentasjon for grunnlag for utvelgelse av stikkprøver og vurdering av hvordan stikkprøvene kan være representative for populasjonen.

3. Finanstilsynets stedlige tilsyn høst 2017

Under det stedlige tilsynet gjennomgikk Finanstilsynet revisjonsselskapets retningslinjer (ISQC-1). I tillegg ble fire revisjonsoppdrag valgt ut for kontroll av revisjonsutøvelsen for regnskapsåret 2016. Oppdragene er i det videre benevnt oppdrag A til D. Finanstilsynets gjennomgang kan oppsummeres i følgende foreløpige merknader.

3.1 Oppdragsvurdering, planlegging og kvalitetssikring

Oppdragsvurderingen for oppdrag A er utført av medarbeider 1. desember 2016 og kvalitetssikret av oppdragsansvarlig revisor 30. juni 2017. I revisjonsberetningen for 2015 ble det presisert at det var gitt ulovlig lån, at skattetrekk ikke var oppbevart i henhold til skattebetalingsloven og at årsregnskapet var avgitt for sent. Ingen av disse forholdene var fulgt opp i revisors fortsettelsesvurdering. Det meste av revisjonshandlinger var utført av medarbeider i hovedsak 21. og 22. juni 2017. Oppdragsansvarlig revisor har kvalitetssikret arbeidet 30. juni 2017. Dette er samme dag som avgivelse av revisjonsberetning.

Finanstilsynet mener at oppdragsansvarlig revisor senest innen 31.12 i revisjonsåret må kvalitetssikre oppdragsvurderingen. Det er ikke forsvarlig å utføre all kvalitetskontroll samme dag som avgivelse av revisjonsberetningen. Oppdragsansvarlig revisor vil da ikke ha mulighet til å korrigere eventuelle svakheter eller feil ved revisjonsutførelsen som er utført av medarbeider. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 220 punkt 12.

Finanstilsynet har merket seg revisors tilsvar der det nå er angitt en handlingsplan for endring av selskapets retningslinjer for å få revisjonsutførelsen på området i henhold til revisorloven, herunder god revisjonsskikk.

3.2 Manglende revisjonsbevis på salgsområdet

Finanstilsynet finner at det ikke er innhentet hensiktsmessige og tilstrekkelig revisjonsbevis for salgsinntektene i årsregnskapet for 2016 i oppdrag A, B, og D. Det vises til revisorloven §§ 5-1 første ledd, 5-2 annet ledd og 5-3 første ledd, jf. ISA 230 punkt 2 og 8, ISA 240 punkt 26, ISA 315 punkt 30 og 47, ISA 330 punkt 7, 8 og 21 og ISA 500 punkt 6, ISA 520 punkt 5 og ISA 230.

3.2.1 Oppdrag A

Selskapets virksomhet er dagligvareforretning i Oslo. Salgsinntektene var på ca. 12 MNOK med tilhørende vareforbruk på ca. 8,6 MNOK. Årsresultat var på ca. 0,6 MNOK. Revisor har valgt en substansbasert angrepsvinkel for revisjonen. Revisor har vurdert at det ikke foreligger mislighetsrisiko knyttet til innteksregistreringen, men det foreligger ingen dokumentert begrunnelse.

Følgende revisjonshandlinger er dokumentert:

- 1) Sammenligning av inntekter og kostnader mot foregående år.
Revisor har observert at omsetningen er økende. Revisor vurderer at omsetningen er høy i forhold til butikkens størrelse til tross for stor konkurranse i nærområdet, men viser til at butikken har god beliggenhet.
- 2) Kontrollert at det er tett nummerrekkefølge på z-rapporter. Disse er knyttet til mnd 11, som angis å være oktober. Det er nevnt hvor store beløp som er knyttet til prosent-satser, sannsynligvis omsetning med ulik sats for merverdiavgift. Revisor konkluderer: "*Virker normal er riktig bokført*", uten at det fremgår konkret hvilke forhold revisor har vurdert eller hva som er grunnlaget for konklusjonen.
- 3) Overordnet bruttofortjenesteanalyse
Revisor skriver at bruttofortjenesten er god: "*over 28 % økt fra 25 % positiv utvikling. snitt i bransjen er 21,5 %*". Ingen nærmere vurdering av hvorfor denne butikken kan operere med en bruttofortjeneste som er 30% høyere enn bransjenormen. Skal en bruttofortjenesteanalyse gi substansbevis, må den brytes ned på varekategorier.
- 4) Periodisering av inntekter
Det er ikke dokumentert handlinger/ vurderinger utover følgende: "*Kontant salg vurdert riktig.*"

Det foreligger en rekke vedlegg i oppdragsarkivet, men disse synes ikke å knytte seg til revisjonen av 2016-regnskapet. Dokumentasjonen vedrører tidligere års revisjoner, tilsynelatende helt tilbake til 2013.

3.2.2 Oppdrag B

Selskapets driver engros salg av matvarer og dertil hørende til restauranter og gatekjøkkensegmentet i stor Oslo. Driftsinntekter for 2016 var ca. NOK 51 mill., varekostnad ca. NOK 39 mill. og årsresultat på ca. NOK - 0,1 mill. Revisor har valgt en substansbasert angrepsvinkel for revisjonen. Det er angitt at det er mislighetsrisiko for at private utgifter belastes regnskap, samt at inntekter også er definert som mislighetsrisiko.

Følgende revisjonshandlinger er dokumentert:

1. Overordnede virksomhets- og prosessbeskrivelser av varekretsløpet; innkjøp, lager og salg. Beskrivelsene er generelle og angir i liten grad nøkkelkontroller. Sammenligning av inntekter og kostnader mot foregående år.
2. Det er dokumentert en gjennomgang av tett nummerrekkefølge av utgående fakturaer for en periode.
3. Overordnet bruttofortjenesteanalyse. Ingen nedbrytning på varekategorier. Det er ikke angitt noe om påliteligheten av grunnlagsdata, forventning og hva som er akseptabelt avvik.
4. Gjennomgang av fakturaer ved årsskiftet for kontroll av periodisering.

3.2.3 Oppdrag D

Av selskapets årsberetning fremgår det at selskapet driver med byggservice. Driftsinntekter for 2016 var ca. NOK 11,9 mill, varekostnad ca. NOK 4,6 mill. og årsresultat på ca. NOK 0,03 mill. Angrepsvinkel for revisjonen er substanskontroller.

Følgende revisjonshandlinger er dokumentert:

1. Overordnede virksomhets- og prosessbeskrivelser av varekretsløpet; innkjøp, lager og salg. Beskrivelsene er generelle og angir i liten grad nøkkelkontroller.
2. Sammenligning av inntekter og kostnader mot foregående år på aggregert nivå.
3. Gjennomgang av utgående fakturaer for kontroll av tett nummerserie i en periode.
4. Gjennomgang av fakturaer for kontroll av periodisering og opptjent ikke fakturert ved årsskiftet.
5. Overordnet bruttofortjenesteanalyse. Den er ikke brutt ned på prosjekter. Det er i analysen ikke angitt noe om påliteligheten av grunnlagsdata, forventning og hva som er akseptabelt avvik.

3.2.4 Finanstilsynets vurdering

Angrepsvinkel for revisjonen/ revisjonsstrategi

Finanstilsynet mener at det ikke er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for fullstendighet av salgsinntektene. Det er ikke utført test av kontroller og de substanskontroller som er utført er ikke oppsummert og vil trolig ikke være tilstrekkelige til å kunne konkludere med at det er innhentet tilstrekkelig med revisjonsbevis på området. Det er betydelige svakheter ved utvalgsbasert testing og ved analytiske kontrollhandlinger.

Finanstilsynet mener at forholdene er grove brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 330 punkt 8-17, ISA 520 punkt 5 og 530 punkt 6-8.

Vurdering av iboende risiko

Finanstilsynet er ikke enig i revisors vurdering av iboende risiko for salgsinntektene for oppdrag A er lav. Det vises til at det var mange enkeltransaksjoner og stort omfang av kontantsalg samt attraktive varer. Det foreligger presumpsjon for at det knyttes mislighetsrisiko til inntektsføring. Denne risikoen er satt til side uten begrunnelse. Det vises til ISA 240 punkt 26, jf. ISA 315 punkt 47. Vurderingen av at iboende risiko er lav fremstår derfor som ikke som underbygget. Mislighetsrisiko anses som særskilt risiko, og setter skjerpede krav til revisjonshandlingene. Det vises til ISA 330 punkt 7 og 21.

Revisors tilsvar

Finanstilsynet har merket seg revisors tilsva

r der han tar Finanstilsynets merknader til etterretning og at han i fremtiden vil bestrebe å bedre revisjonsdokumentasjonen slik at det ikke stilles spørsmål om revisors grunnlag for konklusjoner i fremtiden.

3.3 Manglende revisjonsbevis for varekostnader

Finanstilsynet finner at det ikke foreligger revisjonsbevis for varekostnadene i årsregnskapet for 2016 for oppdrag A og B. Det vises til revisorloven §§ 5-2 annet ledd og 5-3 første ledd, jf. ISA 230 særlig punkt 8 og 9, ISA 315 punkt 29 (og 13), ISA 330 punkt 7b og 21 og ISA 520 særlig punkt 5.

3.3.1 Oppdrag A

Det er dokumentert følgende revisjonshandlinger:

- 1) Test av bokføring av kjøpstransaksjoner
 Revisor skriver at *"regnskapsfører har hentet ut en rekke saldoforespørsler og avstemt mot regnskapet]. Mye tyder da på at varekost er fullstendig og riktig."* I oppdragsarkivet foreligger ikke kopier av de nevnte saldoforespørlene, men revisor viste Finanstilsynets inspektører at det forelå flere slike på annet sted på PC/ server. Revisor har ikke gjort sammenstilling av informasjonen eller dokumentert kalkulasjoner som viser hvor stor andel av varekostnad som ble bekreftet gjennom saldoforespørlene. Ekstern regnskapsfører vil kunne være en viktig del av et selskaps interne kontroll. I dette tilfelle har revisor ikke dokumentert sin vurdering av den interne kontroll og heller ikke kvaliteten på den eksterne regnskapsføreren. Det er følgelig ikke anledning for revisor å bygge på arbeid utført av regnskapsfører slik han synes å gjøre. Saldoforespørsler som substansbevis må revisor selv ha kontroll på – utvelgelse utsendelse og oppfølging-.
 Revisor viser i oppdragsarkivet videre til *"ytterligere kontroll 40 viser ingen v[esentlige] feil"*. Det antas at revisor viser til dokumentet "40 Kjøp varekostnader 2016 Gondal Mat 31.12.16 AS.xlsx". Excel-filen viser kun en ikke-utfylt matrise for bilagstesting i regneark. Det fantes derfor ikke dokumentasjon for at revisor har utført bilagstesting som planlagt. Revisor har følgelig ikke grunnlag for å kunne konkludere på at revisjonsmålinger knyttet til vareforbruk er oppfylt.
- 2) Analyse av driftskostnader og bruttofortjeneste
 Revisor har vist til handlinger under salgsinntekter og nøkkeltall. Revisor viser til positiv utvikling og høy bruttofortjeneste, vurdert som normalt. Revisor noterer *"mye tyder på at regnskapet er riktig."* Øvrige konkrete revisjonshandlinger er ikke dokumentert utført.

Det foreligger flere vedlegg i oppdragsarkivet, men med unntak av det nevnte blanke dokumentet, knytter ikke disse seg til revisjonen av 2016-regnskapet. Dokumentasjonen vedrører tidligere års revisjoner, tilsynelatende helt tilbake til 2013.

Revisor konkluderer på bakgrunn av risikovurderingen og resultatet av utførte revisjonshandlinger at *"regnskapslinjen er uten vesentlige feil og at utført arbeid er tilstrekkelig for relevante regnskapspåstander og deres respektive risikovurderinger"*. Finanstilsynet mener at revisor ikke kan trekke denne konklusjonen basert på utført arbeid.

3.3.2 Oppdrag B

Gyldighet av varekjøpet er kontrollert ved å se på enkeltfakturaer. Det er ikke angitt noen begrunnelse for utvalgsstørrelse eller angitt hvor stor del av varekjøpet som er kontrollert. Ved substansrevisjon kreves et meget stort omfang. Revisor har angitt at det er særskilt risiko på området. Foretakets nøkkelkontroller på området er ikke dokumentert eller testet.

3.3.3 Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet finner at det ikke er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for varekostnad.

Dokumentasjon

Som dokumentasjon for resultatet av revisjonshandlinger viser revisor til dokumentasjon som til dels ikke foreligger i oppdragsarkivet (kopier av saldoforespørsler), eller er blank (excefile for oppsummering av bilagstesting). Revisor har heller ikke dokumentert en sammenstilling av informasjonen og en vurdering som underbygger at den gir revisjonsbevis. Revisor har følgelig ikke dokumentert et grunnlag for sine konklusjoner. Det vises til revisorloven § 5-3 første ledd, jf. ISA 230 særlig punkt 8 og 9.

Utførte revisjonshandlinger

Revisor opplyste at revisjonsbevis for varekostnader var innhentet ved saldoforespørsler fra foretakets leverandører, noe som også bekrefter omsetning. Manglene ved dokumentasjonen og manglende oppsummerende vurderinger fra revisor, som omtalt, medfører at Finanstilsynet ikke kan legge til grunn at det er innhentet revisjonsbevis.

Bruttofortjenesteanalysen er ikke utført på en måte som gjør den egnet til å gi revisjonsbevis for varekostnadene. Det vises til kommentarer for revisjonen av salgsinntekter og revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 520, særlig punkt 5.

Revisor har vurdert at det knyttes særskilt risiko til varekostnadene som følge av risiko for eier/leders belastning av private utgifter i regnskapet. Når en risiko anses som særskilt, øker kravene til omfang av revisjonshandlinger både for substanshandlinger og for kartlegging av foretakets kontroller. Dokumentasjonen underbygger ikke dette. Revisor har heller ikke kartlagt om foretaket har iverksatt kontroller som dekker nevnte risiko, slik god revisjonsskikk krever. Revisor har etter Finanstilsynets vurdering, ikke hensiktsmessig fulgt opp sin vurdering om at det foreligger særskilt risiko knyttet til varekostnadene, herunder at private kostnader belastes foretakets regnskap. Det vises til revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 315 punkt 29 (og 13) og ISA 330 punkt 7b og 21.

Revisors tilsvare

Finanstilsynet har merket seg revisors tilsvare der han tar Finanstilsynets merknader til etterretning og vil sørge for at revisjonsutførelsen i det videre blir utført i samsvar med revisorloven, herunder god revisjonsskikk.

3.4 Manglende revisjonsbevis for varelager

3.4.1 Oppdrag A

Revisor har valgt en substansbasert angrepsvinkel for revisjonen av varelageret (høy kontrollrisiko). Revisor har ikke dokumentert beskrivelse av foretakets varelagerprosess. Det medfører at det ikke

fremgår hvorvidt foretaket har IT-basert lagerstyringssystem, hvordan varer registreres inn og ut på lageret og hvordan kostpriser oppdateres. Det fremgår heller ikke om revisor har innhentet og vurdert foretakets rutiner for gjennomføring av lagertelling.

Kort oppsummert har revisor planlagt følgende revisjons handlinger:

- 1) Observer varetelling
- 2) Test varetelling, fra lager til liste og omvendt. Konsentrer om høyprisvarer og ta om nødvendig et representativt utvalg. Følg opp avvik, og vurder om testen bør utvides.
- 3) Cut-off av varelager, innhent cut-off informasjon mht. forsendelse og mottak, avstem mot regnskap mv.
- 4) Ukurante varer, noter skadde og ukurante varer ved forespørsler og observasjon
- 5) Avstem tellinger og bekreftelser mot endelig vareliste. Test at oppsummeringen er riktig summert. Kontroller endelig lagerliste mot hovedbok og undersøk uvanlige avstemningsposter.
- 6) Kontroll av lagerliste, at den ikke inneholder negative antall eller beløp, og innhent forklaringer til artikler med null i bokført verdi.
- 7) Gjennomgå verdsettelsen til kostpris for varene, herunder for å se om det er behov for nedskrivninger. Test kostpris på et utvalg av varelinjer mot innkjøpsfaktura.
- 8) Avsetning for ukurans, vurder om den er tilstrekkelig
- 9) Periodisering av salgsinntekter, undersøk om det foreligger forskuddsfakturering og tidspunkt for inntektsføring av vesentlige salgstransaksjoner.

Dokumentasjonen for oppfølging av planlagte revisjons handlinger består i korte oppsummerende setninger, dels bekreftelser på at planlagt handlinger er utført, korte faktumbeskrivelser ("*butikken er stengt under telling*") og konklusjoner ("*sum varelager stemmer med hb*", "*vurdert riktig*", "*varelagerliste er kontrollert og den virker fornuftig*").

Det foreligger flere vedlegg i oppdragsarkivet, men kun ett av dem kan relateres til revisjonen av 2016-regnskapet "14 1460 – Varelager.pdf. Øvrig dokumentasjonen vedrører tidligere års revisjoner, tilsynelatende helt tilbake til 2013.

Revisor konkluderer på bakgrunn av risikovurderingen og resultatet av utførte revisjons handlinger at "*regnskapslinjen er uten vesentlige feil og at utført arbeid er tilstrekkelig for relevante regnskapspåstander og deres respektive risikovurderinger*".

3.4.2 Oppdrag B

Varelageret er balanseført med kr.,9 mill og er en vesentlig balansepost. Varelageret er revidert ved at revisor har kontrolltalt 10 varelinjer fra vareliste mot lager. Dette er de største varelinjene. Det er ikke angitt hvor mye av varelageret som faktisk er kontrolltalt. Foretakets kontroller for varetelling er ikke angitt. Revisors angrepsvinkel for revisjon av varelager er substanskontroller. Det foreligger ikke revisjonsbevis for kontroll av priser ut over revisors anførsel om at prisene i varebeholdningen er gjennomsnittlig kostpris, da pris på alle innkjøp registreres i lagersystemet. Det innebærer at revisor kun har revisjonsbevis for gyldighet av varelager for de kontrolltalte postene.

3.4.3 Finanstilsynets vurdering

Angrepsvinkel for revisjonen/ revisjonsstrategi

Revisor har valgt en ren substansstrategi, og skal gjennom substanshandlinger innhente tilstrekkelig sikkerhet for at det ikke er vesentlige feil i bokført lagerbeholdning. FT stiller spørsmål ved om valgt angrepsvinkel er hensiktsmessig i de aktuelle oppdrag med mange varegrupper/varelinjer. God revisjonsskikk krever uansett at revisor tar stilling til foretakets rutiner for varetelling. Det har revisor ikke dokumentert i det aktuelle tilfellet. Det vises til revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 501 særlig punkt 4.

Dokumentasjon

Revisors dokumentasjon for utførelsen er begrenset, og det fremstår ikke klart hvorvidt samtlige planlagte revisjonshandlinger er utført, eller eventuelle begrunnelser for hvorfor de ikke er utført. Det fremgår ikke av konklusjonen hvilket grunnlag revisor fatter sine konklusjoner på. Det medfører brudd på revisorloven og god revisjonsskikk. Det vises til revisorloven § 5-3 første ledd og ISA 230.

Utførte revisjonshandlinger (nummerering henviser til revisors dokumentasjon for oppdrag A)

2) Test telling

Dokumentasjonen underbygger ikke at revisor har utført konkrete kontrolltellinger. Revisor skriver kun "*Vi har testet noen varer mot varelager listen og funnet denne i orden*". Det foreligger ikke dokumentasjon for hvilket utvalg revisor testet, hvordan utvalget ble bestemt, hvilke antall foretaket selv talte for aktuelle varelinjer, hvilke antall revisor kom frem til (evt. avvik), eller hvordan evt. avvik ble fulgt opp.

Revisor har ikke dokumentert sammenstilling av informasjonen som viser hvor stor andel av lageret som ble dekket gjennom kontrolltellingene, og dermed heller ikke dokumentert grunnlaget for sin konklusjon om at varelageret er bokført uten vesentlige feil.

Det vises til revisorloven § 5-3 første ledd, jf. ISA 230 punkt 7, 8 og 9 og ISA 530 punkt 6. Ut fra dokumentasjonen kan det oppfattes at kontrollretningen revisor benyttet var "fra golv til liste". Kontrollretningen gir informasjon om fullstendighet, men bekrefter ikke eksistens av bokført lager. Begge regnskapspåstander burde vært dekket. For å dekke eksistens, burde også motsatt kontrollretning (fra liste til golv) vært benyttet.

3) Periodisering av varelager

Revisor dokumenterer at "*butikken er stengt under telling*". Det er uklart om revisor mener at periodisering knyttet til lager ikke er problematisk. Dokumentasjonen uttrykker ikke at revisor har vurdert forhold som ligger i handlingsprogrammet, og som er nødvendige for å ta stilling til periodiseringen.

4) Ukurante varer og 8) Avsetning for ukurans

Revisor bekrefter kort at "*Ukurante varer blir kastet og tas ikke med i lager telling*". Revisor uttrykker ikke om han selv har kontrollert for dette, evt. hvordan.

7) Verdssettelse

Revisor har notert følgende under handling for pristesting: "*Priser er kontrollert. Det er daglig varer så trekker ut en bruttoff[ortjeneste] så har en kostpris. Vurdert riktig.*"

Dokumentasjonen gir ikke svar på hvordan revisor har kontrollert prisene som ligger til

grunn for balanseført verdi av varelageret. Dokumentasjonen underbygger ikke at det er utført handlinger som gir revisjonsbevis for at det er benyttet riktige priser ved fastsettelse av varelagerets verdi.

Det er Finanstilsynets vurdering at revisor ikke har dokumentert å ha innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og verdi for årsregnskapet 2016. Det vises til revisorloven §§ 5-1 første ledd, 5-2 annet ledd, 5-3 første ledd, jf. ISA 230 og ISA 501.

Revisors tilsva

Finanstilsynet har merket seg revisors tilsva der han tar Finanstilsynets merknader til etterretning og at han i fremtiden vil bestrebe å bedre revisjonsdokumentasjonen slik at det ikke stilles spørsmål om revisors grunnlag for konklusjoner i fremtiden.

3.5 Mangler ved revisors rapportering

3.5.1 Oppdrag A

Revisor har i revisjonsberetningen tatt forbehold til ledelsens oppfyllelse av krav til ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon som følge av brudd på bokføringsloven. Revisor skriver i revisjonsberetningen: *"Selskapet avstemmer ikke kasseoppgjørene hver dag. Kassebeholdningen blir ikke avstemt mot regnskapet."* Til tross for nevnte forbehold har revisor attestert næringsoppgaven overfor Skatteetaten ved innsendelse av ligningspapirene. Disse forholdene er ikke fulgt opp i forhold til revisors vurdering av revisjonsbevis for salgsinntektene og risiko for misligheter. Etter Finanstilsynets vurdering vil nevnte mangler i foretakets kontroller måtte ha betydning for integriteten i bokført informasjon. Etter Finanstilsynets mening er det tvil om revisor kan uttale seg om årsregnskapet når det foreligger slike fundamentale svakheter i foretakets interne kontroll.

Finanstilsynet finner at det ikke foreligger revisjonsbevis som underbygger den avgitte revisjonsberetning, se punkt 4.2.1 ovenfor. Revisor skulle heller ikke ha signert næringsoppgaven.

Finanstilsynet har merket seg revisors tilsva til de foreløpige merknadene at det er en "glipp" at næringsoppgaven ble signert. Intensjonen var at den ikke skulle signeres. Dette underbygges med at kopi av nummerert brev ble sendt Skattekontoret.

3.5.2 Oppdrag D

Foretaket er en byggentreprenør. Revisor har tatt opp med selskapet at det er krav til føring av prosjektregnskap. Men lovbruddet er ikke påpekt i nummerert brev til selskapet. Finanstilsynet mener forholdet skulle vært tatt opp i nummerert brev til foretaket, det skulle vært tatt forbehold til ledelsens oppfyllelse av krav til ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon som følge av brudd på bokføringsloven. Næringsoppgaven skulle således ikke vært signert.

3.5.3 Finanstilsynets vurdering

For begge selskaper er det manglende konsistens mellom revisors rapportering i revisjonsberetning og overfor Skatteetaten. Finanstilsynet anser feil i revisors rapportering som alvorlig. Det vises til ligningsloven § 4-5 og revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. SA 3801 punkt 24. Det vises også til revisorloven § 1-2 hvor det fremgår at revisor er allmenhetens tillitsperson. Finanstilsynet mener at forholdet er et grovt brudd på revisorloven.

3.6 Revisjon av foretak med konsesjonsplikt

3.6.1 Oppdrag C

Foretaket er et regnskapsførerselskap. I henhold til regnskapsførerloven § 1 skal enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre være autorisert av Finanstilsynet.

Det foreligger ikke dokumentasjon for at revisor har kontrollert at foretaket faktisk har autorisasjon i Finanstilsynets konsesjonsregister. Det foreligger heller ikke av revisjonsdokumentasjonen at revisor har angitt regnskapsførerloven og hvitvaskingsloven som relevant regelverk som foretaket er underlagt. Det er heller ikke utført revisjonshandlinger for å kontrollere at foretaket faktisk tilfredsstiller kravene i lovgivingen. Det er heller ikke i planleggingsdokumentasjonen angitt at revisor har rapporteringsplikt til Finanstilsynet i gitte tilfeller, jf. finanstilsynsloven § 3a.

3.6.2 Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet finner at revisor må kartlegge hvilket regelverk som den revisjonspliktige er underlagt. I tillegg må revisor kontrollere overholdelse av konsesjonsvilkårene. Det vises til revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 250 og ISA 315 punkt 11 samt ISA 570.

Revisors tilsva

Finanstilsynet har merket seg revisors tilsva at han har kontrollert at regnskapsførerselskapet har konsesjon, men at dette dessverre ikke er dokumentert i revisjonsdokumentasjonen. Det opplyses videre at forholdet vil bli brakt i orden for fremtiden.

3.7 Fortsatt drift

3.7.1 Oppdrag D

Årsregnskapet for 2016 viser at foretaket hadde en negativ egenkapital per 31.12.2016 på kr. 309 000. Årsresultatet var positivt med kr. 28 000. I revisjonsberetningen datert 25. juli 2017 er det presisert at aksjekapitalen er tapt og at selskapets styre ikke har oppfylt sin handleplikt etter aksjeloven § 3-5. Finanstilsynet kunne ikke se at det var innhentet revisjonsbevis for foretakets evne til fortsatt drift. I henhold til ISA 570 punkt 12 skal revisor evaluere ledelsens vurdering av enhetens evne til fortsatt drift. Dersom det er identifisert hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å fastslå om det foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til hendelse eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, jf. ISA 570 punkt 16.

3.7.2 Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet finner at det ikke er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for vurdering av foretakets evne til fortsatt drift. Foretaket gikk med underskudd i årene 2013-2015 og med et lite overskudd i 2016 og egenkapitalen er negativ. Revisor har ikke innhentet perioderegnskap for 2017 før avgivelse av revisjonsberetning. Det er heller ikke innhentet ordreserver, budsjetter eller prosjektregnskaper for å kunne vurdere foretakets evne til fortsatt drift.

Det vises til revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 570.

Revisors tilsva

Revisor tar Finanstilsynets merknader til etterretning og vil for fremtiden styrke revisjonshandlingene og dokumentasjonen av revisors vurdering av grunnlaget for fortsatt drift.

3.8 Dokumentasjon

Generelt er det svakheter ved dokumentasjonen av revisjonshandlingene og revisjonsbevis. Planlagte revisjonshandlinger fremstår å være valgt basert på en handlingsbank i revisjonsverktøyet, uten at de konkret er tilpasset det aktuelle revisjonsoppdraget. Når revisor dokumenterer resultatene av utførte revisjonshandlinger, fremstår dette ufullstendig i forhold til valgte handlinger. Det fremgår ikke hvorvidt revisor har utført samtlige planlagte handlinger.

Det er foretatt konklusjoner i revisjonsverktøyet uten at det er innhentet tilstrekkelig grunnlag og revisjonsbevis som dokumenterer at revisor har grunnlag for de konklusjoner som treffes.

Vedleggene som ligger i oppdragsarkivet er mangelfulle og misvisende. Det foreligger vedlegg som relateres til revisjonen av årsregnskap tilbake til 2013, men ikke forventete vedlegg relevante for revisjonen av inntektene i 2016.

Det fremgår av revisorloven § 5-3 første ledd at revisor skal kunne dokumentere hvordan revisjonen er planlagt og gjennomført samt resultatet av revisjonen på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner. Dokumentasjonen skal oppbevares på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år, jf. revisorloven § 5-5. Slik dokumentasjonen i revisjonsfilen var ordnet, var dette lovkravet ikke oppfylt.

Forholdet er et grovt brudd på revisorlovens dokumentasjonsbestemmelse.

Det vises til revisorloven § 5-3 første ledd og ISA 230, særlig punkt 2 og 8.

4. Finanstilsynets konklusjon

Finanstilsynets konklusjon er at det foreligger så alvorlige feil og mangler at det er grunnlag for å kalle tilbake Deres godkjenning som registrert revisor, revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2. Finanstilsynet har kommet til at slikt vedtak ikke skal fattes. I vurderingen har Finanstilsynet lagt vekt på den ekstraordinære situasjon i 2017.

Finanstilsynet ba i de foreløpige merknadene om en redegjørelse for hvilke tiltak De som oppdragsansvarlig revisor har eller vil iverksette for å sikre at revisjonen av regnskapene for 2017 og senere år blir gjennomført i samsvar med kravene i revisorloven, herunder god revisjonsskikk. Finanstilsynet har merket seg revisors tilsva der det er iverksatt en rekke tiltak for å styrke revisjonsutførelsen og dokumentasjonen.

Som følge av de alvorlige feil og mangler som er avdekket i revisjonsvirksomheten må det kunne legges til grunn at revisjonsselskapet ikke har hatt hensiktsmessige retningslinjer og rutiner som kan bidra til å sikre at revisjonsoppdragene gjennomføres i samsvar med revisorloven, og at det ikke var etablert et forsvarlig system for intern kvalitetskontroll i samsvar med revisorloven § 5b-1, jf. ISQC1. Som daglig leder i revisjonsselskapet er de ansvarlig for å påse at de kravene som gjelder

for revisjonsselskapets virksomhet er oppfylt. Revisjonsselskapet har nå oversendt oppdaterte retningslinjer (ISQC1) til Finanstilsynet.

Finanstilsynet gjør oppmerksom på at De må påregne nytt tilsyn fra Finanstilsynet.

For Finanstilsynet

Anders Grini
tilsynsrådgiver

Espen Jacobsen
spesialrådgiver

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.

Kopi til:

