



FINANSTILSYNET
THE FINANCIAL SUPERVISORY
AUTHORITY OF NORWAY

SOLVANG REVISJON AS
Postboks 1132
3905 PORSGRUNN

Vår referanse
25/1967
Deres referanse

18.09.2025

Tilsynsrapport med vedtak

1 Innledning

Finanstilsynet har gjennomført tilsyn med Solvang Revisjon AS, org.nr. 888 048 472. Formålet med tilsynet var å kontrollere om revisjonsvirksomheten drives i samsvar med gjeldende regler. Finanstilsynet gjennomførte møter med revisjonsforetaket 21. mars, 25. mars og 9. april 2025.

Tilsynet avdekket manglende etterlevelse av lover og forskrifter som gjelder for virksomheten. I brev 1. juli 2025 varslet Finanstilsynet vedtak om overtredelsesgebyr etter revisorloven. Finanstilsynet har vurdert revisjonsforetakets kommentarer til varselet i brev 13. august 2025, men mener at vedtak skal fattes i samsvar med varselet.

2 Vedtak om overtredelsesgebyr etter revisorloven

Finanstilsynet har fattet følgende vedtak:

På bakgrunn av de forhold som er omtalt i tilsynsrapporten ilegger Finanstilsynet Solvang Revisjon AS et overtredelsesgebyr på 300 000 kroner for overtredelse av revisorloven §§ 8-5, 9-4 og 9-7. Hjemmel for vedtaket er revisorloven § 14-5.

Foretaket kan klage på vedtaket innen tre uker etter at dette brevet er mottatt. Finanstilsynsklagenemnda er klageinstans, men klagen sendes til Finanstilsynet.

Foretaket har rett til å se dokumentene i saken etter reglene i forvaltningsloven §§ 18 til 19.

Overtredelsesgebyr innkreves av Skatteetaten ved Statens innkrevingssentral. Statens innkrevingssentral sender krav om betaling umiddelbart etter klagefristens utløp. Hvis vedtaket påklages, sendes kravet etter at klagen er avgjort. Fristen for betaling vil være tre uker etter at Statens innkrevingssentral har sendt faktura.

3 Nærmere om tilsynet

3.1 Finanstilsynets tilsyn

Bakgrunnen for tilsynet var en innrapportering fra DnR. Formålet med Finanstilsynets tilsyn var å kontrollere om revisjonsvirksomheten drives i samsvar med gjeldende krav, herunder om oppdragene gjennomføres i samsvar med god revisjonsskikk og revisjonsforordningen der denne gjelder. Finanstilsynet kontrollerte helt eller delvis 13 revisjonsoppdrag, og oppdragene hvor det er

Revierstredet 3
Postboks 1187 Sentrum
0107 Oslo

Telefon 22 93 98 00
post@finansilsynet.no
finansilsynet.no

Saksbehandler
Cato Grønnem
Dir. tlf. 22 93 98 25

avdekket pliktbrudd omtales som oppdrag A - J. Samtlige oppdrag er utført av daglig leder som også er kvalitetsstyringsansvarlig i foretaket.

3.2 Oppfølging av tilsynsrapporten

Revisjonsforetaket har erkjent de avdekkede svakhetene i revisjonsutførelsen som ligger til grunn for vedtaket, og har iverksatt arbeid for å rette opp forholdene. I denne forbindelse har foretaket sendt Finanstilsynet en rotårsaksanalyse og tiltaksplan. Finanstilsynet tar dette til etterretning.

4 Begrunnelse for vedtaket

4.1 Oppdrag A til D

Manglende revisjon av varelagerets eksistens og tilstand

Konklusjon

I oppdragene A til D har ikke revisor innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand pr. 31. desember 2023. Manglende revisjonsbevis er et grovt brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, bokstav e.

Begrunnelse

Tabellen under viser fire foretak i revisjonsforetakets kundeportefølje den 31. desember 2023, hvor revisor ikke deltok på varetelling. Bokført varelager utgjorde en vesentlig post i årsregnskapet.

Oppdrag	Revisors totale vesentlighetsgrense (hele tusen)	Revisors arbeids- vesentlighetsgrense (hele tusen)	Bokført varelager 31. desember 2023 (hele tusen)
Oppdrag A	1 300	200	1 399
Oppdrag B	400	50	415
Oppdrag C	300	30	467
Oppdrag D	1 500	100	1 605

Dersom varelageret er vesentlig for regnskapet, skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen. Dette skal gjøres ved å være til stede ved den fysiske varetellingen, med mindre det ikke er gjennomførbart. Revisor skal evaluere ledelsens instruksjer og rutiner for registrering og kontrollere resultatet av foretakets fysiske varetelling, observere utførelsen av ledelsens tellerutiner, inspisere varelageret og utføre kontrolltelling, se ISA 501 punkt 4.

Dersom det ikke er gjennomførbart for revisor å være til stede ved den fysiske varetellingen, skal revisor utføre alternative revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand. Dersom dette ikke er mulig, skal revisor modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen i samsvar med ISA 705, jf. ISA 501 punkt 7.

Revisor var ikke til stede ved den fysiske varetellingen. Han har ikke dokumentert at det ikke var gjennomførbart å være til stede, og har heller ikke utført alternative revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand i oppdragene A, B, C og D. Forholdet er gjentakende i flere oppdrag. Finanstilsynet mener derfor at bruddet på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e er grovt.

4.2 Oppdrag E

Mangler ved revisjon av inntekter

Konklusjon

Finanstilsynet avdekket gjentatte brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum om god revisjonsskikk og kravet til dokumentasjon i revisorloven § 9-9 første ledd første punktum. Samlet anses bruddene som grovt.

Begrunnelse

Foretaket hadde en omsetning i 2023 på over 2 mrd. kr, som fordelte seg på kontantomsetning og kredittsalg. Revisor har lagt til grunn en totalvesentlighet på kr 8 000 000 og en arbeidsvesentlighet på kr 500 000.

Kontantsalg:

Kontantsalget utgjorde i underkant av 2 mrd. kr, fordelt på 14 ulike geografiske lokasjoner/avdelinger. Revisjon av foretakets kontantsalg er gjennomført ved kontroll av dagsoppgjør og månedsoppgjør for juni 2023 og desember 2023. For å kontrollere dagsoppgjørene har revisor innhentet Z-rapporter som oppsummerer daglige salg og transaksjoner registrert i kassasystemet. For å kontrollere månedsoppgjørene har revisor innhentet månedsrapporter som viser omsetning pr dag for hele måneden, fordelt på betaling med bankkort, MasterCard, VISA, kontantbetaling, VIPPS, tilgodelapper og gavekort, samt en oversikt som spesifiserer omsetningen ytterligere ned på terminalnummer. Z-rapportene og månedsrapportene er utgangspunktet for revisjonshandlingen som utføres, og hentes ut fra foretakets butikkdatasystem.

Ved bruk av informasjon som er frembrakt av den reviderte, skal revisor i henhold til ISA 500 punkt 9 evaluere hvorvidt informasjonen er tilstrekkelig pålitelig for revisors formål, herunder slik revisor finner det nødvendig ut fra omstendighetene

- a) innhente revisjonsbevis om informasjonens nøyaktighet og fullstendighet, og
- b) evaluere hvorvidt informasjonen er tilstrekkelig presis og detaljert for revisors formål.

I et foretak med kontantsalg på rundt 2 mrd. kr er kassa- og butikkdatasystemet en kjernekomponent i inntektsprosessen. Første fase i datafangsten er registrering av salgstransaksjoner i kassasystemet, som rapporteres i Z-rapporten. Z-rapporten danner grunnlaget for månedsrapportene og registrering i hovedbok, og Finanstilsynet mener at revisor må utføre kontroller som sikrer at data i Z-rapporten er nøyaktig og fullstendig.

Det fremgår ikke av revisors arbeidspapirer at det er utformet og gjennomført revisjonshandlinger som underbygger nøyaktighet og fullstendighet av data i Z-rapporten. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum, jf. ISA 500 punkt 9.

Revisor har testet Z-rapporter og månedsrapporter for juni 2023 og desember 2023, og disse er testet som stikkprøver. Revisors populasjon er Z-rapporter og månedsrapporter for hele 2023. Formålet med bruk av stikkprøver er å skaffe et betryggende grunnlag for at revisor kan trekke konklusjoner om populasjonen som utvalget er trukket fra. Revisor skal fastsette en utvalgsstørrelse som er tilstrekkelig for å redusere utvalgsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, og videre velge ut enheter til utvalget på en slik måte at hver utvalgsenheter i populasjonen har en mulighet for å bli valgt. Revisor har ikke begrunnet og dokumentert størrelsen på utvalget, og heller ikke om utvalget er gjort på en slik måte at hver utvalgsenheter har en mulighet til å bli valgt. Det fremgår ikke at revisor har fastsatt en utvalgsstørrelse som er tilstrekkelig for å redusere utvalgsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, samt om alle utvalgsenheter i populasjonen har hatt en mulighet for å bli valgt. Revisors utforming og gjennomføring av revisjonshandlingen av kontantsalg, er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum, jf. ISA 530 punkt 6 til 8.

Kredittsalg:

Foretaket hadde i 2023 et kredittsalg på 127 mill. kr. De sentrale arbeidspapirene som dekker området kredittsalg er "Testing av salgsrutinen juni 2023" og "Testing av salgsrutinen desember 2023", to dokumenter på to sider. Dokumentene beskriver i all vesentlighet inntektsprosessen med tilhørende interne rutiner, og det fremgår at foretaket bruker et helintegreert automatisk system for ordre, varelevering, fakturering, bokføring og innbetaling.

I arbeidspapiret som dekker juni 2023 skriver revisor "Salget for juni 2023 er sjekket for alle varegrupper, det er ført inn salgsordrer daglig og det er til sammen 156 sider med utgående fakturaer, store datamengder." Under konklusjonen skriver revisor "Vi bør kunne konkludere med at salget er fullstendig medtatt i regnskapet for 2023".

I arbeidspapiret som dekker desember 2023 skriver revisor "Salget for juni 2023 er sjekket for alle varegrupper, det er ført inn salgsordrer daglig og det er til sammen 156 sider med utgående fakturaer, store datamengder" og "Kontrollert nå i februar at det kun ligger igjen ordrer fra siste uke for salg til butikkene hos X, alle ordrer fra 2023 er ekspedert i ordregisteret. Cut-off er dermed riktig". Under konklusjonen skriver revisor "Vi bør kunne konkludere med at salget er fullstendig medtatt i regnskapet for 2023" og "Det ligger ingen ufakturerte, leverte varer fra 2023, alt er fakturert. De siste journalene for varer i 2023 er journaler for utgående fakturaer 28. desember 2023. Dermed er cut-off i orden rundt årsskiftet".

Når det gjelder revisjonshandlingen utført i juni og desember hvor revisor har sjekket for alle varegrupper at det er ført inn salgsordrer daglig, spurte Finanstilsynet i møte med revisor den 25. mars 2025 om disse revisjonshandlingene var dokumentert nærmere. Revisor kunne ikke legge frem mer detaljert dokumentasjon. Teksten i de to dokumentene er identisk på dette området. Basert på den dokumentasjonen som er fremlagt for Finanstilsynet, er det vanskelig å forstå hva revisor har gjort av handlinger, og det er også uklart om handlingen som er beskrevet i arbeidspapiret for desember faktisk er utført. Dokumentasjonen tilfredsstiller ikke kravene i revisorloven § 9-9 første ledd, jf. ISA 230 punkt 8.

Når det gjelder revisjonshandlingen utført i desember hvor revisor skriver "Kontrollert nå i februar at det kun ligger igjen ordrer fra siste uke for salg til butikkene hos *kunde X*, alle ordrer fra 2023 er ekspedert i ordregisteret. Cut-off er dermed riktig", bekreftet revisor i møte 25. mars 2025 at denne revisjonshandlingen bygger på en rapport fra den revidertes system, som viser omfanget av ufakturerte, leverte varer. Det fremgår ikke av revisors arbeidspapirer at det er utført og gjennomført revisjonshandlinger for å sikre at rapporten er tilstrekkelig pålitelig for revisors formål. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum, jf. ISA 500 punkt 9.

Det er avdekket gjennomgående svakheter i utført revisjon. Dokumentasjonen er mangelfull, og det er uklart hva revisor faktisk har gjort eller om beskrevne revisjonshandlinger faktisk er utført. Finanstilsynet mener at bruddene som er beskrevet samlet sett er en grov overtredelse av revisors plikter.

Brudd på uavhengighetsregler**Konklusjon**

Revisor har utført lovfestet revisjon til en gruppe foretak hvor det foreligger en tiknytning mellom revisjonsforetaket og de reviderte som utgjør en risiko for egeninteresse, se revisorloven § 8-1 andre ledd. Det fremgår ikke av revisors arbeidspapirer at revisor har vurdert risikoen knyttet til egeninteresse. Dette er brudd på revisorloven § 8-5 første ledd, jf. ISA 300 punkt 6 (b) og ISA 220 punkt 16 og 18.

Begrunnelse

Foretaket inngår i en gruppering som revisjonsforetaket reviderer.

I henhold til revisorloven § 8-1 andre ledd første punktum skal ikke revisor utføre lovfestet revisjon hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egeninteresse. I tilfeller hvor inntektene fra en revisjonskunde eller en gruppering av revisjonskunder utgjør en uforholdsmessig stor andel av revisjonsforetakets totale inntekter, kan dette utgjøre en risiko for egeninteresse. Om foretak inngår i en gruppering vil bero på en konkret vurdering. Foretak kan utgjøre en gruppering til tross for at de ikke inngår i en konsernstruktur.

Revisjonsforetaket leverte tjenester i 2023 til foretakene i grupperingen som utgjør 19,6% av revisjonsforetakets inntekter. Finanstilsynet mener at inntektene fra grupperingen er av en størrelse som medfører at det foreligger en risiko for egeninteresse.

I henhold til revisorloven § 8-1 første ledd skal revisor være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden, og i henhold til revisorloven § 8-5 første ledd skal revisor i begynnelsen av ny regnskapsperiode vurdere overholdelsen av uavhengighet, se ISA 300 punkt 6 (b), jf. ISA 220 punkt 16 og 18. Revisor har ikke vurdert overholdelse av revisorloven § 8-1 andre ledd om risiko for egeninteresse når det gjelder lovfestet revisjon av foretaket og andre foretak i nevnte gruppering. Uavhengighet er grunnleggende i revisjonsinstituttet fordi det sikrer objektivitet, tillit og integritet i revisjonsarbeidet. Finanstilsynet mener derfor at det foreligger brudd på revisorloven § 8-5 første ledd, jf. ISA 300 punkt 6 (b) og ISA 220 punkt 16 og 18.

4.3 Oppdrag F

Feil i avlagt revisjonsberetning vedrørende utsatt skattefordel

Konklusjon

Til tross for at revisor mener at det foreligger usikkerhet rundt oppføring av utsatt skattefordel, og revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for en vesentlig og gjennomgripende regnskapspost, har revisor avgitt en revisjonsberetning uten negativ konklusjon. Dette er brudd på revisorloven § 9-7 andre ledd bokstav c.

Begrunnelse

Foretaket har i perioden 2017 til 2023 et akkumulert underskudd før skatt på over 36 mill. kroner. I 2023 hadde foretaket en omsetning på 2,8 mill. kroner og et underskudd før skatt på 9,2 mill. kroner. Pr. 31.12.2023 hadde foretaket totale eiendeler på 15,8 mill. kroner, egenkapital på 3,4 mill. kroner og en balanseført utsatt skattefordel på 9 mill. kroner.

I revisors arbeidspapir står det "Det foreligger ikke noen presentable data eller kan refereres til hendelser siste år som gjør det overveiende sannsynlig at fremførbart underskudd vil kunne bli helt eller delvis benyttet i fremtiden. Eierne har stor tro på produktet og produktutviklingen, det knytter seg stor spenning til hvorledes produktet vil fungere i praksis. Vi vet per tidspunkt ikke noe om dette, og har etter forespørsler til styret ikke mottatt ny informasjon. Styret vil føre opp utsatt skattefordel fortsatt, vi må ta forbehold i årets revisjonsberetning om at det hersker usikkerhet rundt oppføringen av utsatt skattefordel."

I konklusjonsavsnittet i revisjonsberetningen skriver revisor "Etter vår mening foreligger det vesentlig usikkerhet rundt oppføring av utsatt skattefordel per 31.12.2023 med 9 mill. kroner". I nest siste avsnitt av revisjonsberetningen skriver revisor "Det vises til korrespondanse mellom revisor og styret vedrørende utsatt skattefordel". I brev til ledelsen datert 14. mai 2024 skriver revisor at forholdet vil presiseres i årets revisjonsberetning.

Det fremgår av revisors arbeidspapir at det ikke foreligger dokumentasjon som underbygger balanseføring av utsatt skattefordel. Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å underbygge konklusjonen på en regnskapspost, og regnskapsposten er både vesentlig og gjennomgripende. Revisor skulle avgitt en revisjonsberetning med negativ konklusjon. Dette er brudd på revisorloven § 9-7 andre ledd punkt c jf. ISA 705 punkt 8 og punkt 18.

4.4 Oppdrag G

Brudd på god revisjonsskikk ved akseptvurdering

Konklusjon

Revisor har ikke gjennomført egnede handlinger og vurderinger i samsvar med god revisjonsskikk i forbindelse med akseptvurderingen. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum.

Begrunnelse

I 2023 hadde foretaket negativt resultat før skatt, negativ egenkapital og negativ arbeidskapital. Foretaket har drevet med underskudd i flere år. Det fremgår av e-postkorrespondanse at revisjonsforetaket sendte sin villighetserklæring til foretaket 4. juni 2024, og revisorskiftet ble registrert i Foretaksregisteret 10. juli 2024. Det fremgår av konkursregisteret at det ble åpnet konkurs hos foretaket i desember 2024.

Revisor ba i e-post den 3. juni 2024 den revidertes forrige revisor opplyse om det forelå forhold som tilsa at revisjonsforetaket ikke burde påta seg oppdraget. Forrige revisor svarte den 4. juni 2024 at han ikke hadde noen innvendinger til at revisjonsforetaket påtok seg oppdraget, og informerte om at det ikke var skrevet nummererte brev til styret i foretaket de siste to år samt at han heller ikke var kjent med andre forhold påtroppende revisor burde bli kjent med før han tok på seg oppdraget.

Utover henvendelsen til forrige revisor, foreligger det ingen dokumentasjon på at revisjonsforetaket gjorde egne vurderinger av foretakets økonomiske situasjon, eller kommuniserte forholdene til foretaket før det påtok seg oppdraget. Årsregnskapet for 2023 ga klare indikasjoner på at det kunne være en vesentlig risiko knyttet til fortsatt drift, og revisor skulle derfor foretatt en grundig vurdering av dette forholdet før revisjonsoppdraget ble akseptert. Manglende vurderinger av den økonomiske situasjonen og fravær av nødvendige handlinger knyttet til aksepten, gjør dette til et grovt brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum, jf. ISA 220 punkt 22.

4.5 Oppdrag H

Manglende revisjonsbevis ved revisjon av inntekter

Konklusjon

Revisors mangelfulle utforming og gjennomføring av revisjon av kontantsalg er et brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum. Revisor har derved ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for inntekter som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen. Dette er et brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e. Samlet sett er bruddet grovt.

Begrunnelse

Foretaket hadde i 2024 sum driftsinntekter på over 10 mill. kroner, som fordelte seg på kontantomsetning og kredittsalg. Totalvesentlighetsgrensen på dette oppdraget er satt til kr 300 000 og arbeidsvesentligheten til kr 240 000.

Kontantsalg:

Kontantsalget utgjorde nærmere 7 mill. kroner. I revisors arbeidspapirer står det at salg skjer over en (1) kasse, at det er koblet opp bankaxept- terminal som også har link til kredittkort (Diners, Visa mv.) og at det er et lovlig kassaapparat med produkterklæring. Revisjon av foretakets kontantsalg er gjennomført ved to kontroller, hvor revisor først påser at det er sammenhengende numre i Z-rapportene fra dag til dag, for så å summere omsetning på Z-rapportene og måle dette opp mot bokført kontantomsetning for august 2024 og desember 2024.

Kontantomsetningen i foretaket utgjør 61% av foretakets inntekter, og kassa- og butikkdatasystemet er en kjernekomponent i inntektsprosessen. Første fase i datafangsten er registrering av salgstransaksjoner i kassasystemet, som rapporteres i Z-rapporten. Z-rapporten danner grunnlaget for månedsrapportene og registrering i hovedbok. Finanstilsynet mener at revisor må utføre kontroller som sikrer at data i Z-rapporten er nøyaktig og fullstendig.

Ved bruk av informasjon som er generert av den reviderte, skal revisor evaluere hvorvidt informasjonen er tilstrekkelig pålitelig for revisors formål, se nærmere punkt 4.2 over.

Det fremgår ikke av revisors arbeidspapirer at det er utformet og gjennomført revisjonshandlinger som gir revisjonsbevis som underbygger nøyaktighet og fullstendighet av data i Z-rapporten. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum jf. ISA 500 punkt 9.

Revisor har identifisert omsetning som holdes utenfor regnskapet som særskilt risiko, det vil si særskilt risiko knyttet til påstanden fullstendighet. Når revisor har funnet at en anslått risiko for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå er en særskilt risiko, skal revisor utføre substanshandlinger som er tilpasset denne risikoen. Når angrepsvinkelen til en særskilt risiko bare består av substanshandlinger, skal disse kontrollene omfatte detaljtester. Det fremgår ikke av revisors arbeidspapirer at revisor har utformet og gjennomført revisjonshandlinger som fanger opp om det er kontantomsetning som går utenfor regnskapet, og som følge av dette er det heller ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for påstanden fullstendighet basert på at revisor har identifisert dette som en særskilt risiko. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav d og e.

Revisor har testet Z-rapporter og månedsrapporter for august 2024 og desember 2024, og disse er testet som stikkprøver. Revisors populasjon er Z-rapporter og månedsrapporter for hele 2024. Formålet med bruk av stikkprøver er å skaffe et betryggende grunnlag for at revisor kan trekke konklusjoner om populasjonen som utvalget er trukket fra. Revisor skal fastsette en utvalgsstørrelse som er tilstrekkelig for å redusere utvalgsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, og videre velge ut enheter til utvalget på en slik måte at hver utvalgsenhet i populasjonen har en mulighet for å bli valgt. Det fremgår ikke at revisor har fastsatt en utvalgsstørrelse som er tilstrekkelig for å redusere utvalgsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, samt om alle utvalgsenheter i populasjonen har hatt en mulighet for å bli valgt. Revisors mangelfulle utforming og gjennomføring av revisjonshandlingen av kontantsalg er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum, jf. ISA 530 punkt 6 til 8.

4.6 Oppdrag I

Manglende revisjonsbevis ved revisjon av inntekter

Konklusjon

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for inntekter som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen. Manglende eller mangelfulle revisjonsbevis er et brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e.

Begrunnelse

Foretaket hadde i 2024 sum driftsinntekter på nærmere 16 mill. kroner. Foretaket har kun inntekter fra kredittsalg.

Revisor har utført revisjonshandlinger på salgstransaksjoner i juni 2024 og desember 2024. Med utgangspunkt i kontospesifikasjon for kontoer i intervallet 3000 til 3025 (inntekter) har revisor valgt ut et antall salgstransaksjoner fra konto spesifikasjonen, og innhentet tilhørende faktura fra regnskapsfører. Revisor har kontrollert at fakturert beløp stemmer med hovedbok og at beløpet er innbetalt i henhold til kontoutskrift fra bank. Det fremgår videre av dokumentet "Kontroll av salg i desember" at revisor velger ut tilfeldige fakturaer fra ulike salgskontoer for kontroll mot fakturajournal og hovedbok, og at det påses at det foreligger sammenhengende fakturanummer.

Ovennevnte revisjonshandlinger gir revisjonsbevis for påstanden gyldighet, da testen tar utgangspunkt i en registrering i hovedbok og ikke i initiell datafangst som for eksempel registrering av en ordre.

Foretaket benytter et fullautomatisert nettbasert ordre- og fakturasystem, hvor kunden selv legger inn ordre i systemet, faktura sendes til kunden, faktura sendes via filer til regnskapssystemet og bokføres. Revisor skriver at systemet sikrer at all omsetning blir medtatt.

Revisor kan ikke uten ytterligere vurdering og testing legge til grunn at et fullautomatisert ordre- og fakturasystem sikrer at all omsetning blir bokført. Finanstilsynet kan ikke se at revisor har utført tester av systemet som sikrer at alle transaksjoner blir fullstendig inntektsført, og kan heller ikke se at uførte substanshandlinger som beskrevet over gir revisjonsbevis for påstanden fullstendighet.

Revisor skriver at det er påsett at det er sammenhengende fakturanummer. Dette er ikke en revisjonshandling som alene gir tilstrekkelig revisjonsbevis for påstanden fullstendighet, da manuelle justeringer kan medføre at transaksjoner kan bli slettet eller utelatt, mens fakturanummerrekken beholdes.

De gjennomførte revisjonshandlingene retter seg mot påstanden gyldighet. Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for påstanden. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e.

4.7 Oppdrag J

Manglende revisjonsbevis ved revisjon av inntekter

Konklusjon

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for inntekter som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen. Det foreligger brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e.

Begrunnelse

Foretaket hadde i 2024 sum driftsinntekter på 103,5 mill. kroner. Foretaket har kun inntekter fra kredittsalg, og dette fordeler seg på inntekter fra salg av maskiner på 77,2 mill. kroner og salg av servicetjenester og deler på 26,3 mill. kroner. Inntekter fra salg av maskiner og inntekter fra servicetjenester og deler er to ulike inntektsprosesser. Arbeidsvesentligheten på dette revisjonsoppdraget er satt til kr 375 000.

Revisjon av inntekter fra servicetjenester og deler er dokumentert i følgende arbeidspapirer:

Arbeidspapir: Substanshandlinger – Salg

Utdrag fra arbeidspapiret: "Interim". Det fremgår av arbeidspapiret at "Alle salgskonti januar-august er kontrollert med stikkprøver med fokus på føringer med størst saldo. Alle utgående fakturaer er korrekt bokført i hovedbok. ÅO: Vi har tatt et jevnt utvalg av stikkprøver i salgskonti gjennom året. Vi har ikke funnet vesentlige feil, korrekte mva. koder hele veien".

Arbeidspapir: Test av kontroller - Salg

Utdrag fra arbeidspapiret: "Interim: Har sjekket et jevnt utvalg gjennom hele året frem til 31.08 og 31.12. Det er tett nr. serie på de utgående fakturaene. Salget er tilfredsstillende dokumentert i henhold til bokføringsforskriften. Utvalgte bilag er riktig bokført. Ingen mangler avdekket. ÅO: Fullstendighet i fakturering og bokføring, alle kontrakter er fakturert".

Finanstilsynet har gjennomgått den underliggende dokumentasjonen for ovennevnte arbeidspapirer. Revisor har oversendt utskrift av spesifisert hovedbok for konto 3000 og 3024. Transaksjonene som revisor har testet er markert på rapporten. Revisor har på den ene utskriften

(konto 3024) påført en konklusjon som sier "Selskapet har ikke ordregrunnlag. Utførte arbeider er fullstendig fakturert, bokført og betalt. Kundens konto er gjort opp".

Revisjon av fullstendighet innebærer å ta utgangspunkt i grunnlaget for en transaksjon, for eksempel en ordre, for så å følge opp at ordren er effektivert, fakturert og inntektsført. Revisor har tatt utgangspunkt i spesifisert hovedbok og avstemt de utvalgte transaksjonene i hovedbok med underliggende faktura, samt påsett at beløpet er innbetalt. Dette gir revisjonsbevis for påstanden gyldighet. Når revisor skriver i sin konklusjon at selskapet ikke har ordregrunnlag, kan ikke Finanstilsynet se at revisor har revidert påstanden fullstendighet for salg av servicetjenester på kr 26 264 932. Finanstilsynet mener at revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, bokstav e.

Manglende revisjonsbevis ved revisjon av varelager

Foreløpig konklusjon

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelager som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen. Manglende eller mangelfulle revisjonsbevis er et grovt brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, bokstav e.

Begrunnelse

Det fremgår av arbeidspapiret "Vurdering og dokumentasjon av særskilt risikoer – vurdert av ansvarlig revisor" at revisor har erfaring med at foretakets ledelse har oppskrevet varelagerverdien av skogsmaskiner med begrunnelse om reell verdiøkning. Revisor anser det som en særskilt risiko at foretakets ledelse kan oppskrive verdien på varelageret.

Foretaket hadde 31. desember 2024 et bokført varelager på nærmere 12 mill. kroner. Varelageret besto av tre varegrupper, hvor maskiner utgjorde en vesentlig verdi. En oppsummering av varetellingen er dokumentert i arbeidspapiret "Konklusjon – fysiske varelager kontroller". Der skriver revisor blant annet "Ved stikkprøvekontrollene tar vi utgangspunkt i varer med vesentlig verdi, og unngår å bruke tid på mindre varer med svært lav verdi per enhet" og "I år hadde selskapet ingen maskiner i varelageret som sto på eiendommen deres. De to maskinene som er bokført er demo-maskiner ute i skogen. Vi har bestilt bilder av disse av daglig leder (Bilder er lagret)". Videre står det "Jeg telte da deler til maskiner som selskapet har liggende på verkstedet".

Dersom det ikke er gjennomførbart for revisor å være til stede ved den fysiske varetellingen, skal revisor utføre alternative revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand. Dersom dette ikke er mulig, skal revisor modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen i samsvar med ISA 705.

Revisor har ikke under tilsynet hevdet at det ikke var gjennomførbart å foreta kontrolltelling, men begrunnet manglende kontrolltelling med avstanden til området hvor de aktuelle maskinene befant seg. For tre av maskinene ble det innhentet bilde.

Finanstilsynet mener at revisor ikke har utført tilstrekkelig alternative revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand. Denne vurderingen legger spesielt vekt på at revisor anså det som en særskilt risiko at foretakets ledelse tidligere har rapportert varelageret med en høyere verdi enn opprinnelig kostpris. Det foreligger derfor et grovt brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum, jf. ISA 501 punkt 7.

5 Nærmere om vilkårene for å kunne fatte det varslede vedtaket

5.1 Rettslig grunnlag

Finanstilsynet kan ilegge revisjonsforetaket overtredelsesgebyr når foretaket eller noen som har handlet på foretakets vegne, har overtrådt nærmere angitte bestemmelser i revisorloven, se revisorloven § 14-5 andre ledd. Finanstilsynets kontroll avdekket overtredelser av revisorloven §§ 8-5, 9-4 og 9-7, som er grunnlag for å ilegge gebyr, se revisorloven § 14-5 første ledd.

Skyldkravet er alminnelig uaktsomhet, se revisorloven § 14-5 og forvaltningsloven § 46 første ledd. Skyldkravet kan oppfylles ved anonyme og kumulative feil. Det er på det rene at samtlige oppdrag er utført av daglig leder som også er kvalitetsstyringsansvarlig i foretaket. For slike feil kan foretaket ilegges et administrativt overtredelsesgebyr.

Finanstilsynet mener både de objektive og subjektive vilkårene for å ilegge overtredelsesgebyr er oppfylt.

5.2 Om overtredelsesgebyr skal ilegges

Momentene som skal inngå i vurderingen av om gebyr skal ilegges, fremgår av revisorloven § 14-6 og forvaltningsloven § 46. Bestemmelsene angir ikke hvilken vekt de ulike momentene skal ha. Oppregningene er ikke uttømmende, og Finanstilsynet kan derfor legge vekt på andre forhold. Vedtak om illeggelse av overtredelsesgebyr vil bygge på en konkret helhetsvurdering.

Ett av de momentene som skal inngå i vurderingen er overtredelsens grovhet. Som det fremgår av punkt 4, har revisor brutt sentrale plikter i revisorloven og revisjonsstandardene i revisjonsutførelsen av inntekter og varelager og ved akseptvurdering. Overtredelsene har en grovhet som gjør at de begrunner illeggelse av gebyr. I tillegg til grovhet er varighet et moment, og Finanstilsynet ser alvorlig på at det er avdekket tilsvarende brudd over flere regnskapsperioder.

Når revisors manglende aktsomhet fører til de overtredelsene som er avdekket i denne saken, er det egnet til å svekke revisors rolle som allmennhetens tillitsperson. At overtredelsene gebyrlegges, vil ha en preventiv effekt ikke bare for foretaket som ilegges gebyr, men også for andre revisorer i utførelsen av revisjonsoppdrag eller ved avgivelse av revisorbekreftelser.

At Finanstilsynet ilegger foretaket gebyr, vil også kunne dempe en mulig tillitssvikt hos allmennheten.

Finanstilsynet mener at gebyr skal ilegges.

5.3 Vurdering av størrelsen av overtredelsesgebyret

Maksimalt overtredelsesgebyr som kan ilegges foretak er inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap, se revisorloven § 14-5 tredje ledd. Basert på revisjonsforetakets årsomsetning vil maksimalt overtredelsesgebyr i dette tilfellet være 10 millioner kroner.

De lovfastsatte momentene for vurderingen av om overtredelsesgebyr bør ilegges, gjelder også for fastsettelsen av gebyret. Størrelsen av ilagt gebyr i sammenlignbare saker vil være relevant. Det må i tillegg vurderes om revisjonsforetaket har oppnådd vinning eller unngått tap som følge av overtredelsene.

Finanstilsynet mener at gebyret må reflektere at revisor har sviktet i oppfyllelsen av sentrale og grunnleggende plikter og på den måten tilsidesatt formålet med revisjon, og at revisjonsforetaket

ikke har hatt retningslinjer, rutiner og kvalitetsstyring som har vært egnet til å avverge disse pliktbruddene.

Finanstilsynet er av den oppfatning at de svakhetene og manglene som er avdekket kan ha medført en vinning for revisjonsforetaket, da høyere kvalitet på revisjonen spesielt i form av deltakelse på varetellinger ville medført større tidsforbruk. Bruk av overtredelsesgebyr innebærer at revisjonsforetaket ikke oppnår økonomiske fordeler av manglende etterlevelse av lovkrav.

Gebyret må uansett settes på et nivå som gir preventiv effekt. I varsel om vedtak fremgikk det at Finanstilsynet, basert på en konkret vurdering, var innstilt på å fatte vedtak om et overtredelsesgebyr på 300 000 kroner.

Revisjonsforetaket har generelt ikke innvendinger til de svakheter som er påpekt i tilsynet. I tilknytning til påpekningene som gjelder feil i revisjonsberetning, akseptvurderinger og revisors uavhengighet har foretaket kommentert at bruddene ikke er av gjennomgående art, uten at dette er nærmere utdypet.

Revisjonsforetaket anfører imidlertid at gebyret er satt for høyt. Som begrunnelse viser foretaket til enkelte forhold som bør innvirke på utmålingen; lang saksbehandlingstid fra DnR startet sin kontroll i september 2024 til avslutning av Finanstilsynets tilsyn, at revisjonsforetaket har vist tidlig og aktiv oppfølging og at revisjonsforetaket har styrket kompetansen for å sikre fremtidig etterlevelse av regelverket det er underlagt.

Finanstilsynet kommenterer til dette at et vedtak om overtredelsesgebyr også har et pønalt formål, se forvaltningsloven § 43 andre ledd. Finanstilsynet kan ikke se at endringstiltakene foretaket har gjennomført etter og som konsekvens av tilsynet, skal vektlegges ved utmålingen av gebyrets størrelse i denne saken. Det vises også til at foretaket uansett har en plikt til å følge opp merknader etter kvalitetskontroll og tilsyn uten ugrunnet opphold, se revisorloven § 13-1 tredje ledd.

Når det gjelder anførselen om at saksbehandlingstiden bør innvirke på gebyrets størrelse, kan ikke Finanstilsynet se at dette er et relevant moment ved utmålingen. Det vises uansett til at tilsynet er en separat prosess fra DnR sin kvalitetskontroll, og at tilsynsprosessen ikke har vært urimelig lang.

Foretaket har også anført at gebyret strider med prinsippet om forholdsmessighet og viser i denne forbindelse til et konkret vedtak om gebyr fattet av Finanstilsynet i 2025. Det påpekes at gebyret i den nevnte saken var relativt lavere ved sammenligning av årsomsetning, enn i gjeldende sak.

Finanstilsynet understreker at utmåling av overtredelsesgebyr beror på en skjønnsmessig helhetsvurdering hvor flere momenter inngår. Etter revisorloven § 14-6 kan det blant annet tas hensyn til overtrederens økonomiske evne som ett av flere momenter.

Ved vurderingen av overtreders økonomiske evne har Finanstilsynet sett hen til både årsomsetning og andre relevante økonomiske forhold, uten at dette momentet alene har vært avgjørende for gebyrets størrelse. Årsomsetning inngår som et av flere elementer i vurderingen, men er ikke grunnlag for en prosentberegning.

I motsetning til den tidligere saken, omfatter de aktuelle lovbruddene i denne saken flere oppdrag og varte over en lengre periode, noe som tilsier et strengere reaksjonsnivå. Det er i denne saken konstatert flere ulike lovbrudd i tilknytning til ti oppdrag, og bruddene har vært gjennomgående over tid.

Utmålingen av overtredelsesgebyret bygger derfor på en konkret vurdering i den enkelte saken, i tråd med revisorloven § 14-6. Finanstilsynet mener at lovbruddenes art og omfang i de to sakene ikke er sammenlignbare, og at eventuelle prosentmessige forskjeller i gebyrets størrelse ikke innebærer usaklig forskjellsbehandling.

Basert på ovennevnte kan ikke Finanstilsynet se at revisjonsforetakets anførsler tilsier en reduksjon av gebyret som er varslet. Finanstilsynet opprettholder derfor at overtredelsesgebyret skal fastsettes til 300 000 kroner.

For Finanstilsynet

Marte Voie Opland
direktør for markedstilsyn

Lene Tofte Dønvold
seksjonsleder

Dokumentet er godkjent elektronisk.