

**FINANSTILSYNET**THE FINANCIAL SUPERVISORY  
AUTHORITY OF NORWAYEnter Revisjon AS  
Kilengaten 1  
3117 TØNSBERGVår referanse  
25/6142  
Deres referanse

05.02.2026

# Tilsynsrapport med vedtak om overtredelsesgebyr

## 1. Innledning

Finanstilsynet har gjennomført tilsyn med Enter Revisjon AS (987 597 046). Formålet med tilsynet var å kontrollere om revisjonen av et konkret revisjonsoppdrag er gjennomført i samsvar med gjeldende regler. Finanstilsynet gjennomførte møte med foretaket 20. august 2025.

Tilsynet avdekket manglende etterlevelse av lover og forskrifter som gjelder for virksomheten. I brev 3. november 2025 varslet Finanstilsynet vedtak om overtredelsesgebyr etter revisorloven. Finanstilsynet har vurdert revisjonsforetakets tilsvarende svar til varselet i brev 15. januar 2026, men mener at vedtak skal fattes i samsvar med varselet.

## 2. Vedtak om overtredelsesgebyr etter revisorloven

Finanstilsynet har fattet følgende vedtak:

*Finanstilsynet ilegger Enter Revisjon AS (987 597 046) et overtredelsesgebyr på 300 000 kroner for overtredelse av revisorloven § 9-4 tredje og fjerde ledd, § 9-6, § 9-7 første ledd og andre ledd bokstav c og d, og § 9-10. 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 innkrevingsentral. Statens innkrevingsentral 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 innkrevingsentral har sendt faktura.

## 3. Nærmere om tilsynet

### 1. Finanstilsynets tilsyn

Finanstilsynet gjennomførte tilsyn hos Enter Revisjon AS for å kontrollere et oppdrag, som følge av en innrapportering til Finanstilsynet. Rapporteringen gjaldt en barnehage som revisor har revisjonsoppdrag for. Bakgrunnen for rapporteringen var et vedtak fra Utdanningsdirektoratet om tilbakebetaling av offentlige tilskudd fordi tilskuddet ikke hadde blitt brukt i samsvar med vilkårene for tildelingen.

Den reviderte driver barnehage i et aksjeselskap. Barnehagen driftes av årlige offentlige tilskudd som er gitt i medhold av barnehageloven § 19 og foreldrebetaling. Vedtaket om tilbakebetaling

gjelder offentlig tilskudd som er gitt for 2023. I henhold til barnehageloven § 21 gis tilskudd blant annet under forutsetning av at det skal dekke kostnader som kommer barna i barnehagen til gode, og under nærmere vilkår som fremgår av barnehageloven § 23. Det skal årlig gis revisorattesterte regnskapsopplysninger til Kunnskapsdepartementet ved Utdanningsdirektoratet om bruken av de offentlige tilskuddene og foreldrebetalingen (Basil-rapport), se økonomiforskriften til barnehageloven § 8. Dersom forutsetningen og vilkårene ikke etterleves, kan det medføre at tilskuddet kreves tilbakebetalt.

Det fremgår av tilbakebetalingsvedtaket og tilsynsrapporten at barnehagen har gitt totalt 1,7 millioner kroner i lån til nærstående uten at det var stilt betryggende sikkerhet for lånet eller beregnet renter. I 2023 er den revidertes regnskap belastet med en avsetning til tap på 750.000 kroner knyttet til dette lånet, noe som betyr at midlene som ble lånt ut kan anses tapt. Tilbakebetalingskravet gjelder den tapsførte fordringen og ytterligere ca. 700.000 kroner av lånet til nærstående.

Revisjonen av årsregnskapet for 2023 er også grunnlaget for revisors særattestasjon på "Basil-rapporteringen" til Utdanningsdirektoratet. Med dette som utgangspunkt, har Finanstilsynet gjennomgått revisjonen av kundens årsregnskaper for 2022 og 2023, og revisors fortsettelsesvurderinger av oppdragene for regnskapsårene 2023 og 2024.

## 2. Oppfølging av tilsynsrapporten

Finanstilsynet forutsetter at revisjonsforetaket gjennomgår tilsynsrapporten, finner forklaringen på hvorfor de avdekkede overtredelsene skjedde og iverksetter tiltak som er egnet til å hindre at overtredelsene videreføres i revisjonsvirksomheten. Dette gjelder både overtredelsene som begrunner gebyret og øvrige forhold. Finanstilsynet vil vurdere oppfølging av de iverksatte tiltakene i senere tilsynsvirksomhet.

# 4. Begrunnelse for vedtaket

## Manglende forståelse av virksomheten og revisjon av inntekter

### Konklusjon

Revisors planlegging og forståelse av virksomheten og interne kontroller som er relevant for revisjonen av inntektene, 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 og 9-10 første ledd. Bruddene er grove.

### Begrunnelse

I forbindelse med revisors virksomhetsforståelse av barnehagen er det i revisjonsdokumentasjonen vist til blant annet barnehageloven. Revisor har imidlertid ikke dokumentert noe konkret om hvilke konsekvenser denne loven har for den revidertes drift, oppfølging av lovkrav og rapportering til myndigheter og i årsregnskapet. Revisor har heller ikke innhentet tildelingsbrevet for det offentlige tilskuddet. Revisor viser også nesten gjennomgående i sin dokumentasjon til barnehagen som en *stiftelse*, selv om det riktige er aksjeselskap.

I revisjonsfilene for 2022 og 2023 har revisor notert under virksomhetsforståelsen at *[v]i har god erfaring med selskapets bokføring og dokumentasjon*. Finanstilsynet viser imidlertid til punktene "Mangelfull revisjon av kostnader" og "Mangelfull fortsettelsesvurdering" under, hvor det fremgår at revisor i skriftlig kommunikasjon med styret ved flere anledninger har påpekt blant annet svakheter i ajourhold og avstemming av regnskapet. Revisor konstaterer videre i revisjonsfilene at *selskapet har pt god økonomi, og noen mer formell risikovurdering gjøres ikke*. Imidlertid fremgår det av revisjonsberetningene for 2022 og 2023 at revisor har inntatt presisering om vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift. Finanstilsynet slo derfor fast i foreløpig rapport at vurderingene i revisjonsfilene ikke er korrekte.

Foretaket har opplyst at det siterte er en eldre formulering som har blitt stående fra tidligere år og som skulle vært korrigert. Det erkjennes at revisjonsfilen er noe mangelfull ved at flere gjennomførte revisjonshandlinger ikke er nedfelt i Descartes, men at *Kommunikasjonen med selskapet og i revisjonsberetningen viser derved tydelig hvilket arbeid som er gjort*. Uavhengig av revisors kommunikasjon er det Finanstilsynets oppfatning at planleggingen er mangelfull og at revisjonsbevisene på inntektsområdet ikke er tilstrekkelige og hensiktsmessige.

Når det gjelder risikovurderingen på inntektsområdet, har revisor trukket frem fullstendighet, gyldighet, nøyaktighet, periodisering og klassifisering som relevante påstander. Foreldrebetalingene er revidert ved å sammenligne betalingene for 2023 med betalingene for 2022. Revisor har imidlertid ikke fulgt de kravene ISA 520 punkt 5 stiller for at en slik analyse skal kunne gi revisjonsbevis. Revisor har på stikkprøvebasis kontrollert fakturering av foreldre i såkalte "pass og stell"-oppgaver (RF-1141), men denne dokumentasjonen ligger ikke i revisjonsfilen i Descartes.

I tilsvaret skriver revisor at *Foreldrebetalingene er sammenlignet med året før, revisjonsbeviset er ikke en "analyse" (ISA 520) i vanlig forstand, men et grunnlag for vurdering av beløpenes størrelse*. At revisor kaller revisjonshandlingen noe annet enn "analyse" medfører ikke at handlingen gir revisjonsbevis. Finanstilsynet påpeker at å følge formkravene til en analyse i samsvar med ISA 520, er avgjørende for at analysen skal gi revisjonsbevis.

Videre har revisor med utgangspunkt i hovedboken påsett at alle driftstilskuddene fra kommunen er inntektsført for 2023, men ikke gjort tilstrekkelige handlinger for å bekrefte gyldigheten av driftstilskuddene. Det er ikke hentet inn oppgave fra kommunen som bekrefter tilskudd og vilkår for tilskuddet. Manglende etterlevelse av de kravene som barnehageloven stiller og vilkårene i tilskuddsbrevet fra kommunen, vil kunne medføre en plikt til å betale tilbake mottatte tilskudd. Finanstilsynet forventer at revisor følger opp grunnleggende krav i barnehageloven for å påse at inntektsførte tilskudd er gyldige.

I tilsvaret viser revisor til at på grunn av ferieavvikling i kommunen fikk ikke revisor tilgang til tildelingsbrevet på revisjonstidspunktet. Revisor peker på at det ble gjort kontroller av at inntektene fra kommunen var innbetalt på bankkontoen samt sammenligninger av driftstilskuddet for 2023 mot 2022 som ikke *tilsa at det ville være nødvendig med ytterligere avstemming*. Revisor kommenterer ikke risikoen for at barnehagen måtte betale tilbake mottatte tilskudd og fraværet av revisjonshandlinger for å dekke denne revisjonsrisikoen. Revisor peker også på at det ikke er et lovkrav at tildelingsbrevet skal innhentes selv om dette er et godt revisjonsbevis.

Finanstilsynet viser til at tildelingsbrevet er helt avgjørende for at revisor skal kunne vurdere gyldigheten av inntekter og kostnader. Det er et lovkrav at revisjonen skal utføres i henhold til god revisjonsskikk, se revisorloven § 9-4 tredje ledd første punktum. Dette innebærer blant annet at revisor skal innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse. Finanstilsynet mener at revisor ikke kan ta stilling til gyldighetspåstanden av inntekten uten å klarlegge tildelingsbrevets forutsetninger. Når det ikke foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for inntektene, har ikke revisor grunnlag for revisjonsberetningen og for konklusjonen i beretningen til Basil-rapporteringen om at den er utarbeidet i samsvar med kravene i barnehageloven. Finanstilsynet mener derfor at revisor grovt har brutt sine plikter.

## **Mangelfull revisjon av kostnader**

### Konklusjon

Revisors planlegging og forståelse av virksomheten og interne kontroller som er relevant for revisjonen av kostnadene, er mangelfull. Dette er brudd på revisorloven §§ 9-4 tredje ledd bokstav a og c, og 9-10 første ledd.

Revisor har ikke dokumentert kostnadsrevisjonen på en tilfredsstillende måte. Dette er brudd på revisorloven §§ 9-9 første ledd og 9-10 første ledd.

### Begrunnelse

Revisor har blant annet trukket frem gyldighet som en relevant påstand for kostnadstransaksjoner. I risikovurderingen av kostnader har revisor konkludert med at *substanshandlinger gir ikke alene tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis*. I fortsettelsesvurderingene for både 2023 og 2024 trekkes det frem at *regnskapet ikke er ajour og er mangelfullt. Dette skyldes at det ikke er kompetente personer som tar seg av regnskapet og at flere personer roter det til*. I risikovurderingen er den iboende risikoen satt til middels, selv om revisor i tekstfeltet konkluderer med at iboende risiko er lav. Det er derfor ikke klart hva revisor mener den reelle risikoen for ugyldige kostnader er. Finanstilsynet mener at planleggingen er så mangelfull at det foreligger et brudd på revisorloven §§ 9-4 tredje ledd bokstav a og c, og 9-10 første ledd.

Barnehager kan kreve kompensasjon for merverdiavgift de har betalt etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. Revisor har utført en kostnadskontroll for denne merverdiavgiftskompensasjonen. Denne kostnadskontrollen er også lagt til grunn for revisjonen av årsregnskapet. Utvalget omfatter alle *vesentlige bilag* uten at det er forklart hva vesentlige bilag er. Revisor har ikke forklart hvordan testingen er innrettet for å kunne konkludere med at kostnadene er gyldige, herunder hva som er påsett ved bilagskontrollen.

I kontrollen har revisor funnet 37 feil, noe som er et relativt stort antall avvik. Revisors dokumentasjon indikerer at feilene gjelder merverdiavgift, men det er uklart i hvilken grad revisor har kontrollert at kostnadene er gyldige. Ifølge revisors notater er de aktuelle feilene rettet opp, men det fremgår ikke av notatene at omfanget av feil har initiert et ytterligere og utvidet utvalg bilag for kontroll.

I tilsvaret skriver revisor at *I ettertid ser vi at vi ikke har dokumentert alt vi har gjort i Descartes*. Ifølge revisor er alle kostnadsbilag kontrollert, herunder med tanke på gyldighet av kostnadene. Revisor har i tilsvaret også kommentert nærmere de ulike kontogruppene i regnskapet, og viser til dokumentasjon som ligger utenfor revisjonsfilen og som sannsynliggjør de nærmere kommentarene i tilsvaret. Basert på tilsvaret legger Finanstilsynet til grunn at manglene i revisjonen av kostnadene først og fremst er relatert til mangelfull dokumentasjon av revisjonen.

### **Lån til og mellomværende med nærstående**

#### Konklusjon

Revisors planlegging og forståelse av virksomheten som er relevant for revisjonen, er mangelfull. Dette er brudd på revisorloven §§ 9-4 tredje ledd bokstav a og c, og 9-10 første ledd.

Revisor har ikke utført revisjonen med profesjonell skepsis i samsvar med revisorloven §§ 9-4 fjerde ledd og 9-10 første ledd. Pliktbruddene er grove.

#### Begrunnelse:

Barnehagens inntekter kommer fra offentlige tilskudd og foreldrebetaling. Tilskuddene er gitt under vilkår av at de skal brukes til det beste for barna i barnehagen. Den reviderte har imidlertid benyttet midlene til blant annet lån til konsernselskaper (nærstående). Det er ikke stilt betryggende sikkerhet for lånet eller beregnet renter. Det er heller ikke dokumentert av revisor at lånene er formalisert i låneavtaler. I 2023 er årsregnskapet belastet med en avsetning for tap på kr 750.000 fordi utlånene ikke vil bli gjort opp i sin helhet.

Lånetransaksjonene er vurdert i Tilsynsrapport av 10. april 2025 fra Utdanningsdirektoratet. Det fremgår av tilsynsrapporten at *[...] barnehagen har belastet regnskapet med kostnader som ikke direkte gjelder godkjent drift av barnehage. Ved dette har tilskudd og foreldrebetaling gått til å dekke tap på fordring til nærstående selskap, fremfor å komme barna til gode. [...] barnehagen har lånt ut midler til selskap i samme konsern på vilkår som avviker fra det som ville ha vært avtalt med en uavhengig part. Saldo for samlet utlån til konsernselskapene utgjorde pr. 31.12.2023*

*kr. 1 694 313. Slik låneforholdet og barnehagens økonomi i perioden fremstår er vår vurdering at barnehagen ikke ville ha akseptert å låne ut midler til en uavhengig part.*

Utdanningsdirektoratet konkluderer etter dette med et vedtak om tilbakebetaling av tilskudd tilsvarende kr. 1.440.313.

Revisor har i skriftlig kommunikasjon med ledelsen flere ganger over flere år både kommentert lånene, men også ulovlig utbytte/lån til daglig leder/styreleder. At transaksjonene som gjelder utbytte og utlån ikke er vurdert av revisor med tanke på kravene i barnehageloven, viser at revisor ikke har innrettet sine handlinger med tilstrekkelig grad av profesjonell skepsis. Finanstilsynet bemerker i denne sammenheng at det er et eksplisitt krav i revisorloven § 9-4 fjerde ledd at revisor skal utvise særlig profesjonell skepsis ved transaksjoner med nærstående. Slike transaksjoner vil også være spesielt viktig å undersøke nærmere når finansieringen av driften i barnehagen er fra offentlige midler og foreldrebetaling. Når revisor ikke i tilstrekkelig grad har utført slike handlinger i samsvar med revisorloven § 9-10 og heller ikke har rapportert sine funn i særattestasjonen på Basil-rapporteringen, mener Finanstilsynet at bruddene er grove.

I tilsvaret redegjør revisor utførlig for bakgrunnen for lånet til nærstående uten at det endrer verken fakta eller vurderinger som ligger til grunn for Finanstilsynets konklusjon.

### **Mangelfull revisjon av risikoen for misligheter**

#### Konklusjon

Revisors planlegging og gjennomføring av revisjonen av risikoen for misligheter er mangelfull. Som en konsekvens har ikke revisor hentet inn tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis i revisjonen av mislighetsrisikoen. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav c, d og e.

Revisor har ikke utført revisjonen med profesjonell skepsis i samsvar med revisorloven § 9-4 fjerde ledd.

Pliktbruddene er grove.

#### Begrunnelse:

I samsvar med ISA 240 punkt 32 har revisor konkludert med at det er særskilt risiko knyttet til ledelsens overstyring av kontroller. Den særskilte risikoen innebærer at det foreligger en risiko for vesentlig feilinformasjon som krever spesiell oppmerksomhet fra revisor. Revisor har likevel konkludert med at mislighetsrisikoen er lav.

Revisor har også vurdert at det er særskilt risiko knyttet til tilgang til likvider jf. ISA 240 punkt 26, og har skrevet i revisjonsfilen at denne risikoen skal følges opp. Under tilsynet har revisor imidlertid forklart at dette var en feil, og at han egentlig mente at den særskilte risikoen ikke skulle følges opp. Han har derfor heller ikke fulgt opp denne risikoen.

Som begrunnelse for at risikoen for misligheter er lav til tross for at revisor har vurdert disse som særskilte, har revisor notert at *[h]ensyntatt stiftelsens størrelse er det i alle fall noe arbeidsdeling*. Ifølge "Kontrollvurdering/Rutiner og systemer" punkt 4 om likvider har daglig leder bankfullmakt og er hovedsakelig den som utfører betalinger på vegne av barnehagen. Videre er det notert at regnskapsfører avstemmer bank månedlig.

Revisor har ikke testet konkrete betalingstransaksjoner. Det er heller ikke hentet inn en revisjonsoppgave direkte fra banken som ville bekreftet hvem som har hvilke fullmakter på bankkontoene. Det fremgår heller ikke av revisjonsdokumentasjonen at det er gjort konkrete handlinger for å følge opp den identifiserte risikoen, se revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav d.

Finanstilsynet påpeker at uavhengig av en revisors vurdering av risikoen for ledelsens overstyring av kontroller, fremgår det av ISA 240 punkt 33 hvilke revisjonshandlinger revisor som minimum skal utforme og gjennomføre for å håndtere den særskilte risikoen. Eksempelvis krever ISA 240 punkt 33 bokstav b at regnskapsestimer skal gjennomgås med tanke på manglende objektivitet. Revisor har ikke utformet eller gjennomført slike handlinger verken i revisjonen av årsregnskapet for 2022 eller 2023. Finanstilsynet viser her til punktet nedenfor om *Mangelfull revisjon av varige driftsmidler*. Videre følger det av ISA 240 punkt 29 - 31 at særskilt risiko knyttet til tilgang til likvider alltid skal følges opp med ytterligere revisjonshandlinger. Når revisor ikke har fulgt kravene til revisjonshandlinger for særskilte risikoer som følger av revisjonsstandarden, mener Finanstilsynet at pliktbruddene er grove.

Videre har revisor argumentert for at mislighetsrisikoen knyttet til inntekter er lav fordi tilskuddsgiver årlig skal motta regnskapsrapportering fra den reviderte og at *[t]ilskuddene kan også enkelt la seg avstemme mot tilskuddsbrev mv som begrenser mulighetene for manipulasjon her*. Revisor har imidlertid ikke vurdert eller fulgt opp risikoen for at inntekter kan være ugyldige fordi de er brukt i strid med formålet og derfor må betales tilbake til tilskuddsgiver. Når revisor ikke påser at offentlige tilskudd blir brukt til sitt formål, undergraver dette formålet med den lovpålagte revisjonen. Finanstilsynet mener derfor at bruddet er grovt.

Revisor viser i tilsvaret til at *Vi mener også at mislighetsrisikoen er ivaretatt gjennom vår nærmest komplette gjennomgang av bilagene i regnskapet. Det er ikke avdekket avvik utenom konsernlånene og at det har oppstått midlertidige mindre uttak på mellomregningskonto med daglig leder*. Finanstilsynet bemerker til dette at en *nærmest komplett gjennomgang av bilagene i regnskapet* ikke er en tilfredsstillende oppfølging av at tilgang til likvider er en særskilt risiko. Det er heller ingen relevant oppfølging på risikoen for bevisste feil i regnskapsestimer, som for eksempel verdsettelse av eiendom.

## **Mangelfull revisjon av varige driftsmidler**

### Konklusjon

Revisor har ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varige driftsmidler. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav e. Pliktbruddet er grovt.

### Begrunnelse:

Ved utgangen av 2022 utgjorde bokført verdi av varige driftsmidler 82 % av total balansesum og 79 % ved utgangen av 2023. Regnskapsposten gjelder en eiendom barnehagen eier.

I revisjonsdokumentasjonen har revisor vist til en markedsverdivurdering for eiendommen fra 2019. Denne markedsverdivurderingen indikerte betydelige nedskrivningsbehov. Omtrent 25% av bokførte verdier skulle vært kostnadsført dersom markedsverdivurderingen hadde vist den reelle virkelige verdien av eiendommen.

Revisor har notert at *vi finner taksten noe tilfeldig og velger å ikke legge vekt på denne i forhold til bokført verdi av eiendommen*. Revisor har ikke dokumentert noen nærmere forklaring til sin vurdering, og det er heller ikke innhentet andre revisjonsbevis for markedsverdien av eiendommen.

Finanstilsynet viser til at revisor skal utvise særlig profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimer knyttet til virkelige verdier og nedskrivning av eiendeler. I en situasjon der egenkapitalen allerede er negativ og regnskapet i tillegg er belastet med kostnader som kan medføre plikt til å betale tilbake mottatte driftstilskudd, er forventningene til revisors profesjonelle skepsis høy. I dette tilfellet har ikke revisor innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for en vesentlig post i regnskapet som kan ha stor betydning for kundens egenkapital. Finanstilsynet konkluderte derfor i foreløpig rapport med at bruddet er grovt.

I tilsvaret viser revisor til forhold som eiendommens opprinnelige kostpris, revisors kjennskap til eiendommen, eiernes egeninnsats samt en verdivurdering fra desember 2024 som forsvarer den bokførte verdien. Ingen av disse forholdene er omtalt i revisjonsdokumentasjonen for verken 2022 eller 2023. En verdivurdering foretatt etter at revisjonene er avsluttet kan åpenbart heller ikke hensyntas. Finanstilsynet opprettholder vurderingen om at revisor grovt har brutt kravet om å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis ved revisjonen av denne regnskapsposten.

## **Mangelfull revisjon av forutsetningen om fortsatt drift**

### Konklusjon

Revisors planlegging, gjennomføring og konklusjon knyttet til revisjonen av risikoen for fortsatt drift, er mangelfull. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd bokstav a, c, d og e. Revisor har ikke utført revisjonen med profesjonell skepsis i samsvar med revisorloven § 9-4 fjerde ledd. Pliktbruddene er grove.

### Begrunnelse:

Revisor har under avsluttende handlinger om fortsatt drift konstatert følgende (gjengitt i sin helhet): *Egenkapitalen er tapt, men ikke usikkerhet om fortsatt drift. Ingen ledige plasser i barnehagen, tilskudd fra staten. Dog anstrengt likviditet.*

Under revisjonen av egenkapital er følgende slått fast: *Det er gjort merknad i note om negativ egenkapital og at det er igangsatt tiltak for å bedre denne og at fortsatt drift kan legges til grunn.*

Under "hendelser etter balansedato" er det referert til samtale med daglig leder som sier at den reviderte *må forsøke å redusere bemanning og redusere kostnader.*

Til tross for flere indikasjoner på forhøyet risiko knyttet til fortsatt drift – som vedvarende underskudd, negativ egenkapital, mulig nedskrivningsbehov og risiko for tilbakebetaling av tilskudd – har revisor ikke gjennomført tilstrekkelige revisjonshandlinger for å vurdere om det foreligger vesentlig usikkerhet.

Å basere vurderingen på ledelsens uttalelser uten videre dokumentasjon er brudd på revisorlovens krav om profesjonell skepsis, særlig ved vurdering av fremtidige kontantstrømmer.

Når det ikke foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for forutsetningen om fortsatt drift, har ikke revisor grunnlag for konklusjonen i revisjonsberetningen om at årsregnskapet gir et rettviseende bilde. Finanstilsynet konkluderte derfor i foreløpig rapport med at revisor grovt hadde brutt sine plikter.

I svaret til foreløpig rapport viser revisor til at *For begge årene har vi tilnærmet gjennomgått alle bilag og påsett avstemming av samtlige saldi i saldobalansen samt flere møter med ledelsen* uten at revisor forklarer hvordan dette ga revisjonsbevis for forutsetningen om fortsatt drift. Revisor erkjenner også at dokumentasjonen i Descartes er mangelfull og at det har blitt stående enkelte setninger fra gammelt av, men forklarer dette med at avsluttende revisjon ble gjennomført i feriemånedene og at oppdateringen i Descartes ikke ble gjort tilstrekkelig. Revisor mener likevel at regnskapene for 2022 og 2023 gir et rettviseende bilde av selskapets situasjon og at revisor har gjort nødvendige revisjonshandlinger.

Revisor har imidlertid ikke gjort vurderinger eller hentet inn konkrete revisjonsbevis knyttet til likviditet eller ny egenkapital til tross for at likviditeten ifølge revisjonsdokumentasjonen var anstrengt og egenkapitalen var tapt. Finanstilsynet kan derfor ikke se at det har fremkommet ny informasjon som endrer Finanstilsynets vurdering og konklusjon i foreløpig rapport.

## Feil i revisjonsberetningen

### Konklusjon

Det er feil i revisjonsberetningene for både 2022 og 2023. Dette er brudd på revisorloven § 9-7 første ledd og andre ledd bokstav c og d.

### Begrunnelse:

I revisjonsberetningen for både 2022 og 2023 har revisor innledet konklusjonsavsnittet med *Konklusjon med forbehold*, og neste avsnitt har overskriften *Grunnlag for konklusjonen med forbehold*. Revisor har imidlertid ikke omtalt nærmere hvilket forhold som gir grunnlag for å konkludere med forbehold. Revisor har heller ikke omtalt *konklusjon med forbehold* i den skriftlige kommunikasjonen med ledelsen eller i revisjonsdokumentasjonen verken for 2022 eller 2023.

For både 2022 og 2023 har revisor tatt inn et eget avsnitt i revisjonsberetningen der det presiseres at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Dette avsnittet viser til en note i årsregnskapet hvor fortsatt drift er omtalt. Styret har imidlertid ikke skrevet i denne noten at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift.

I svaret til foreløpig rapport erkjenner revisor *At vi brukte revisjonsberetning med uttrykket "forbehold" er feil begrepsbruk da det her var presisering som var formålet*. I noten om fortsatt drift for 2023 bekreftes at *Styret mener at fortsatt drift er forsvarlig*. Finanstilsynet understreker at revisor ikke skal bruke en presisering til å gi ny informasjon til regnskapsbrukerne. Presiseringsavsnittet i revisjonsberetningen er ikke i samsvar med ISA 706 punkt 8 og 9. Dersom revisor mener at foretaket ikke har gjort rede for usikkerhet om fortsatt drift på en god nok måte, må revisor endre sin konklusjon. I planleggingen av revisjonen har revisor for både 2022 og 2023 slått fast at *selskapet har pt god økonomi*. I dokumentasjonen av avslutningen av revisjonen for begge årene har revisor konstatert at egenkapitalen er tapt og likviditeten anstrengt, *men ikke usikkerhet om fortsatt drift*.

Finanstilsynet viser til at som en konsekvens av ovenstående er det inkonsistens mellom innholdet i årsregnskapet og ordlyden i revisjonsberetningen. Videre er det manglende sammenheng mellom revisjonsdokumentasjonen og ordlyden i revisjonsberetningen. I revisjonsberetningen er det også gitt uttrykk for en modifisert konklusjon, uten at en slik konklusjon er begrunnet.

## Mangelfull fortsettelsesvurdering

### Konklusjon

Revisor har ikke overholdt plikten til å trekke seg fra oppdraget. Dette er grovt brudd på revisorloven § 9-6 første punktum.

### Begrunnelse

Revisor har kommunisert skriftlig med styret i den reviderte seks ganger siden juni 2021, hvorav fire ganger etter fullført revisjon av årsregnskapene for årene 2020 til 2023. Manglende ajourhold av regnskapet og manglende avstemminger av regnskapsposter er tatt opp i samtlige nummererte brev. Den reviderte har også gjentatte brudd på skattebetalingslovens bestemmelser om skattetrekkmidler og aksjelovens bestemmelser om kreditt og sikkerhetsstillelse. Revisor har også vist til negativ egenkapital og styrets plikt til å sørge for forsvarlig egenkapital.

Videre er det påpekt at årsregnskapene for både 2022 og 2023 er avlagt for sent. I revisjonsberetningene for disse årene er også lovbruddet knyttet til skattetrekkmidler og presisering om vesentlig usikkerhet om fortsatt drift tatt inn. Revisor har i begge de nummererte brevene som er sendt i 2023 varslet fratreden uten at disse varslene er videre fulgt opp.

Revisor har påpekt alvorlige forhold hos kunden flere år på rad uten at kunden har rettet forholdene. Verken i fortsettelsesvurderingen for 2023 (datert 4. juli 2024) eller for 2024 (datert 9. desember 2024) har revisor beskrevet krav om konkrete tiltak som må iverksettes av den reviderte for å sikre at lover og regler blir etterlevd. Finanstilsynet mener revisors manglende oppfølging av disse forholdene er grove brudd på revisors plikter fordi det er flere lovbrudd som gjentar seg over flere år.

I svaret til foreløpig rapport opplyser revisor at de ikke er enige i Finanstilsynets konklusjon om at revisor pliktet å trekke seg fra oppdraget. Det vises i denne sammenheng til at Enter Revisjon AS har hatt revisjonsoppdraget siden barnehagens etablering i 2013 og har inngående kjennskap til familien og aksjonærene som står bak barnehagen. Revisor opplyser imidlertid at etter at daglig leder begynte å føre regnskapet selv etter at regnskapsfører sa fra seg oppdraget etter regnskapsåret 2019, oppsto det en del problemer med teknisk føring og avstemming av regnskapet. Dette medførte at revisor måtte gjøre inngripende substanshandlinger og korrigeringer i regnskapet. Barnehagen fikk ny regnskapsfører i 2024, og revisor vurderte da at det ikke var grunnlag for å fratre fra oppdraget. Revisor har imidlertid også opplyst i svaret til foreløpig rapport at de nå har meddelt fratreden av oppdraget.

Finanstilsynet mener at revisors utfyllende opplysninger i svar til foreløpig rapport underbygger Finanstilsynets konklusjon om at revisor ikke har overholdt plikten til å trekke seg fra oppdraget på et tidligere tidspunkt.

## 5. Nærmere om vilkårene for å kunne fatte vedtak om overtredelsesgebyr

### 5.1 Rettslig grunnlag

Finanstilsynet kan ilegge overtredelsesgebyr til revisjonsforetak 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 § 9-4 tredje og fjerde ledd, § 9-6, § 9-7 første ledd og andre ledd bokstav c og d, § 9-9 første ledd og § 9-10 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.

Det er Finanstilsynets vurdering i denne saken at revisor har unnlatt å følge helt grunnleggende revisjonsprinsipper, og at oppdragsutførelsen i stor grad avviker fra normal aktsomhet. Finanstilsynet viser spesielt til det forhold at barnehagen er underlagt revisjonsplikt og særskilt rapportering til myndighetene nettopp for å sikre at offentlig tilskudd og foreldrebetaling blir benyttet til barnas beste, noe som skjerper kravet til aktsomhet. I denne saken har imidlertid revisor verken satt seg inn i forutsetningene for tilskuddet eller utført tilstrekkelige revisjonshandlinger for å påse gyldigheten av inntekter. Det er heller ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for den mest betydelige eiendelen til barnehagen, og revisor har på generelt grunnlag utvist en liten grad av profesjonell skepsis i revisjonen. Finanstilsynet mener derfor at revisor har handlet uaktsomt i utførelsen av oppdraget.

Finanstilsynet mener at 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. I vurderingen av om gebyr skal ilegges, ses det blant annet hen til overtredelsens grovhet og varighet.

I revisors beretning til Basil-rapportering for 2023 har revisor konkludert med at rapporteringen er utarbeidet i samsvar med kravene i barnehageloven, men Finanstilsynet mener at det ikke var grunnlag for denne konklusjonen. Det vises blant annet til beskrivelsen over om revisors mangelfulle revisjon av inntekter, eiendeler og transaksjoner med nærstående.

Revisor har etter dette brutt plikter knyttet til sentrale bestemmelser i revisorloven. Bruddene er til stede i begge årene som er kontrollert. Finanstilsynet legger derfor til grunn at bruddene har hatt en viss varighet. At revisjonen omfatter midler fra offentlige tilskudd og foreldrebetaling, gjør bruddene særlig alvorlige. Barnehagens virksomhet er underlagt revisjon fordi revisjon er satt som vilkår for å motta midlene. Når dette er situasjonen, må det forventes at revisor har en særlig oppmerksomhet rettet mot at de offentlige midlene som mottas og foreldrebetalingen faktisk blir benyttet til det forutsatte formålet og i samsvar med de gitte vilkårene.

I denne saken har ikke revisor gjennomført revisjonshandlinger som adresserer den særlige risikoen som er knyttet til behandlingen av midler som stammer fra offentlige tilskudd og foreldrebetaling, og har derfor heller ikke sørget for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Det er derfor Finanstilsynets vurdering at revisor ikke har hatt oppmerksomhet på om midlene er benyttet i samsvar med formålet. Det vises til at barnehagen har mottatt til sammen 1,7 millioner kroner i offentlig støtte som i stor grad har gått til (tapt) utlån og til ulovlig utbytte til lederen av barnehagen.

Det foreligger heller ikke tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for flere vesentlige poster i regnskapet, og revisor har dermed ikke hatt tilstrekkelig grunnlag for å konkludere i revisjonsberetningen. Finanstilsynet påpeker at det foreligger betydelig risiko for regnskapsfeil når revisor trekker konklusjoner uten tilstrekkelig grunnlag. Det er uansett konstatert en generelt negativ økonomisk situasjon i barnehagen, og revisor har brutt plikten til å følge opp at barnehagen retter de påpekte forholdene. Etter Finanstilsynets vurdering må en revisor i en situasjon som denne trekke seg fra oppdraget. Når revisor ikke har fulgt denne plikten, har dette medført at barnehagen urettmessig har kunnet drive videre for det offentliges og foreldrenes regning.

Etter Finanstilsynets vurdering har den mangelfulle revisjonen bidratt til at den reviderte har kunnet misbruke offentlige midler. Det er viktig at Finanstilsynet ilegger gebyr i slike saker fordi det gir et sterkt signal om viktigheten av revisors rolle i å sikre at offentlige midler blir brukt til sitt formål. Det er på det rene at en oppdragsansvarlig revisor på vegne av revisjonsforetaket har overtrådt revisorlovens bestemmelser. For slike feil kan foretaket ilegges et administrativt overtredelsesgebyr.

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.

I tilsvaret viser revisor til at han *ikke i forkant [kunne] forhindre at selskapet brukte midler ved lån til konsernselskap og at alle midler er tilbakebetalt til barnehagen*. Finanstilsynet mener imidlertid at revisor skulle rapportert dette forholdet i revisors beretning til Basil-rapporteringen og til årsregnskapet slik at offentlige myndigheter var informert og dermed i stand til å iverksette relevante tiltak på et tidligere tidspunkt. At midlene i ettertid blir tilbakebetalt, kan ikke ilegges vekt i vurderingen av feil og mangler på revisjonstidspunktet.

Finanstilsynet mener etter dette at vilkårene for å ilegge overtredelsesgebyr er til stede. Basert på en konkret og helhetlig vurdering av saken, mener Finanstilsynet at det skal fattes vedtak om gebyr.

### 5.3 Vurdering av størrelse på overtredelsesgebyr

Maksimalt overtredelsesgebyr som kan ilegges revisjonsforetak er inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap, se revisorloven § 14-5 tredje ledd.

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.

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 ville medført større tidsforbruk. Revisor viser til at tidsforbruket har vært betydelig begge år og at revisor ikke har hatt en økonomisk vinning. Finanstilsynet mener like fullt at revisjonen har vært så mangelfull at manglende gjennomføring av nødvendige revisjonshandlinger har redusert revisors tidsforbruk og dermed kostnader. Bruk av overtredelsesgebyr innebærer at revisjonsforetaket ikke oppnår økonomiske fordeler av manglende etterlevelse av lovkrav.

Også overtreders økonomiske evne vil være av betydning i gebyrfastsettelsen. Det fremgår av foretakets årsregnskap for 2023 at det hadde en omsetning på 20,7 millioner kroner og at årsresultatet var 4,6 millioner kroner.

Gebyret må uansett settes på et nivå som gir preventiv effekt.

Etter en konkret vurdering mener Finanstilsynet at overtredelsesgebyret skal fastsettes til 300.000 kroner.

For Finanstilsynet

Marte Voie Opland  
direktør for markedstilsyn

Lene Tofte Dønvold  
seksjonsleder

*Dokumentet er godkjent elektronisk.*