



VAR REFERANSE
21/12846

DERES REFERANSE

DATO
26.10.2022

Tilsynsrapport - vedtak om overtredelsesgebyr

Finanstilsynet viser til tilsyn med [redacted] og til foreløpig tilsynsrapport – varsel om vedtak sendt selskapet 8. september 2022. Finanstilsynet har ikke mottatt merknader til varselet innen fristen eller senere.

Tilsynet ble gjennomført som ledd i Finanstilsynets tematilsyn rettet mot regnskapsførers og revisors bekreftelser knyttet til kompensasjonsordningen for næringslivet i forbindelse med koronaepidemien. Ved søknad om kompensasjon etter lov om midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall etter august 2020 av 18. desember 2020 nr. 156 § 4 (3) kan departementet i forskrift gi bestemmelser om blant annet bekreftelse av opplysninger fra revisor eller regnskapsfører. Slike krav er gitt i forskrift av 17. april 2020 nr. 820 (kompensasjonsordning 1), forskrift av 21. desember 2020 nr. 3085 (heretter kalt kompensasjonsordning 2), forskrift av 4. juni 2021 nr. 1792 (heretter kalt kompensasjonsordning 3) og i forskrift 28. januar 2022 nr. 139 (kompensasjonsordning 4). Det følger av forskriftene at regnskapsfører eller revisor skal bekrefte innholdet i søknaden og at tilskuddsmyndigheten skal fastsette krav til kontrollhandlinger som revisor eller autorisert regnskapsfører skal utføre i forbindelse med bekreftelse av opplysningene. I tillegg til å overholde de kravene som oppstilles i kompensasjonsforskriftene og fastsatte kontrollhandlinger, må revisor utføre oppdraget i tråd med revisorloven § 9-10.

Det følger av definisjonen i revisorloven § 1-2 fjerde ledd at en bekreftelse revisor avgir etter kompensasjonsforskriftene er en revisorbekreftelse. Revisorloven § 9-10, herunder kravet om god revisjonsskikk, og ISRS 4400 – avtalte kontrollhandlinger, kommer derfor til anvendelse.

Tilsynet avdekket alvorlige mangler i revisjonsselskapets etterlevelse av kompensasjonsregelverket og revisorloven. På grunnlag av de mangler som ble avdekket under tilsynet og omtalt i foreløpig tilsynsrapport – varsel om vedtak, har Finanstilsynet truffet vedtak om å ilegge revisjonsselskapet et overtredelsesgebyr etter revisorloven § 14-5 på kr 30 000. Begrunnelsen fremkommer i det følgende.

1. Tilsynet

1.1 Kompensasjonsordningen - kontrollhandlinger

For å motta støtte er det flere lovfastsatte vilkår som må være oppfylt. Kompensasjonsordningen er søknadsbasert og forutsetter at opplysningene som blir gitt, blir bekreftet av regnskapsfører eller

revisor gjennom avtalte kontrollhandlinger fastsatt i forskrift og av tilsynsmyndigheten. De fastsatte kontrollhandlingene er detaljerte og spesifikt rettet for å avdekke feil i oppfyllelse av vilkårene. Regnskapsfører eller revisor kan bare bekrefte dersom gjennomførte kontrollhandlinger ikke har avdekket feil, eller om de ikke har kjennskap til at foretaket har gitt uriktige opplysninger. Om feil avdekkes, må foretaket korrigere feilen før søknaden kontrolleres på nytt.

Finanstilsynets tematisyn omfattet bare gjennomgang av kontrollhandlinger for kompensasjonsordning 2, dvs. kontrollhandlinger for perioden fra september 2020 til februar 2021, og kompensasjonsordning 3, dvs. kontrollhandlinger for perioden fra mars 2021 til oktober 2021. For nærmere beskrivelse vises til foreløpig tilsynsrapport – varsel om vedtak.

1.2 Faktum

I stikkprøvekontrollen plukket Finanstilsynet ut følgende av revisjonsselskapets bekreftelser:

- Oppdrag A. [REDACTED]
 - Januar og februar 2021
 - Mai og juni 2021
- Oppdrag B. [REDACTED]
 - November og desember 2020
 - Mai og juni 2021

For arbeidet som er gjennomført for oppdrag B for de utvalgte periodene har Finanstilsynet ingen kommentarer til revisors arbeid.

Når det gjelder attestasjonene for oppdrag A, viste kontrollen følgende feil og mangler:

Kontrollhandlinger vedrørende skatter, avgifter og forskuddstrekk

Lovkrav

Det følger av forskrift til utfylling og gjennomføring av lov om midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall etter august 2020 for tilskuddsperioder til og med februar 2021 av 21. desember 2020 nr. 3085 og forskrift til utfylling og gjennomføring av lov om midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall etter august 2020 for tilskuddsperioder etter februar 2021 av 4. juni 2021 nr. 1792, begge § 2-6 første ledd bokstav b at skatter, avgifter og forskuddstrekk forfalt før 29. februar 2020 skal være betalt. Brønnøysundregistrene er tilskuddsmyndighet og har fastsatt følgende kontrollhandling som revisor skal gjennomføre før bekreftelse kan gis: *"Kontroller foretakets dokumentasjon på at de ikke har restanser relatert til krav som var forfalt før 29. februar 2020"*.

Faktum

Revisjonsselskapet påtok seg oppdraget med å bekrefte innholdet i søknadene for oppdrag A 6. oktober 2021. Det foreligger engasjementsbrev av 7. oktober 2021 for hver av bekreftelsene.

Revisjonsselskapet bekreftet 7. oktober 2021 innholdet i søknadene og vedtak om tilskudd ble gitt [REDACTED] av tilskuddsmyndigheten. [REDACTED] januar 2022 ble det åpnet konkurs i oppdrag A.

I sluttredokumentasjonen fra bostyrer til tingretten av [REDACTED] mars 2022 punkt 10.1.5 fremkommer det at *"Skatteetaten har meldt inn et krav på NOK 297 280 som gjelder merverdiavgift 1. termin 2019 og 2020. Det legges på denne bakgrunn til grunn at konkursboet ikke har krav på refusjon av merverdiavgift."*

Revisjonsselskapets redegjørelse

Revisjonsselskapet hadde ikke oversendt til Finanstilsynet dokumentasjon på at revisor hadde gjennomført kontroll av om foretaket hadde skatte- og avgiftsrestanser som var forfalt før 29. februar 2020. Finanstilsynet sendte derfor e-post til ansvarlig revisor 25. januar 2022 og mottok svar 31. januar og 1. februar 2022.

Det fremgår av redegjørelsen til Finanstilsynet 31. januar 2022 at revisor kun hadde spurt søkerforetakets ledelse om det var restanser i e-post 6. oktober 2021 i forbindelse med at revisjonsselskapet påtok seg oppdraget. I denne e-posten hadde revisor opplyst at det var en forutsetning for at søkerforetaket kunne få kompensasjon at alle skatte- og avgiftsrestanser forfalt før 29. februar 2020 var betalt. I revisjonsselskapets redegjørelse til Finanstilsynet fremkommer det at søkerforetaket per telefon samme dag bekreftet at det ikke hadde noen restanser og at bokført skyldig merverdiavgift til Skatteetaten på reskontro hadde forfall etter dette tidspunktet (1. termin 2020) og at det var innvilget utsettelse. Revisor skriver videre i sin redegjørelse til Finanstilsynet at det ble gjennomført kontroller i hovedbok for 2020 både av arbeidsgiveravgift og merverdiavgift som bekreftet betaling på forfall eller rundt forfall.

Finanstilsynet mottok videre en e-post fra revisor 1. februar 2022 hvor det fremgår at ansvarlig revisor i forbindelse med at det ble det åpnet konkurs i oppdrag A kontaktet bostyrer som opplyste at "*Skatteetaten har pr. i dag krav mot selskapet fra 2019 og 2020*". Revisor skriver videre til Finanstilsynet at "*Selskapet har derfor gitt revisor uriktige opplysninger angående restanser*". Revisor skriver videre at "*I ettertid kan man si at det burde vært tatt ut en reskontro fra Skatteetaten. Pr i dag er det er ikke noe godt system for å få tatt ut en slik oversikt. Dette skulle vært på plass f.eks via Altinn.*".

Finanstilsynets vurdering

På bakgrunn av revisors redegjørelse og bostyrers sluttrededgjørelse, legger Finanstilsynet til grunn at søkerforetaket hadde restanser knyttet til krav som var forfalt før 29. februar 2020. På bakgrunn av dette var ikke foretaket berettiget til å motta støtte, og søknadene som Finanstilsynet valgte ut til kontroll vedrørende oppdrag A, dvs. søknadene for januar- februar 2021 og mai-juni 2021, skulle ikke vært bekreftet av revisor. Finanstilsynet legger til grunn at det samme gjelder søknaden for perioden mars- april 2021.

Det fremgår av redegjørelsen til Finanstilsynet at revisor kun har stolt på uttalelser fra ledelsen i søkerforetaket, uten å innhente eksterne bevis på at foretaket ikke hadde restanser knyttet til skatter og avgifter med forfall før 29. februar 2020, slik forskriftene til kompensasjonsordningene 2 og 3, begge § 2-6 første ledd bokstav b, og fastsatte kontrollhandlinger krever. Revisor har derved sviktet ved gjennomføringen av kontrollhandlingene for å kunne bekrefte søknadene til søkerforetaket for perioden januar til juni 2021.

Det følger av revisorloven § 9-10 at oppdrag om revisorbekreftelser skal utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk. Oppdraget skal utføres med profesjonell skepsis. På bakgrunn av ovennevnte mener Finanstilsynet at dette ikke er tilfelle i denne saken og at det foreligger et alvorlig brudd på revisorloven § 9-10.

Overtredelsene har skjedd på et område hvor overtredelsesgebyr kan ilegges, jf. revisorloven § 14-5 første ledd. Finanstilsynet mener at det er grunnlag for å ilegge overtredelsesgebyr.

2. Vedtak om overtredelsesgebyr

2.1 Rettslig grunnlag

Overtredelsesgebyr kan ilegges for brudd på en rekke plikter etter revisorloven, herunder revisorbekreftelser. Hvilke overtredelser og hvordan overtredelsesgebyret skal beregnes følger av revisorloven §§ 14-5 og 14-6, som lyder:

"§ 14-5. Overtredelsesgebyr

Finanstilsynet kan ilegge overtredelsesgebyr ved overtredelse av

- a. § 7-1*
- b. §§ 8-1 til 8-7*
- c. §§ 9-2 til 9-10*
- d. §§ 8-8 eller 12-5*
- e. revisjonsforordningen artikkel 4, jf. § 12-3, om revisjonshonorar*
- f. artikkel 5, jf. § 12-4, om forbud mot å levere visse tjenester*
- g. artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsoppdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen*
- h. vedtak fattet med hjemmel i § 14-3 eller § 14-4.*

Fysiske personer kan ilegges overtredelsesgebyr bare for forsettlig eller uaktsomme overtredelser. Foretak kan ilegges overtredelsesgebyr når foretaket eller noen som har handlet på foretakets vegne, har overtrådt bestemmelsene nevnt i første ledd.

For juridiske personer kan det fastsettes overtredelsesgebyr på inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap. For et morselskap eller et datterselskap av et morselskap som skal utarbeide konsernregnskap etter direktiv 2013/34/EU, skal den relevante samlede omsetningen være den samlede årsomsetningen, eller tilsvarende inntekt etter relevante regnskapsdirektiver, etter siste godkjente konsernregnskap.

For fysiske personer kan det fastsettes et overtredelsesgebyr på inntil 5 millioner kroner.

Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om kvalifisert skyldkrav for å ilegge overtredelsesgebyr."

"§ 14-6. Momenter ved vedtak om overtredelsesgebyr

Ved avgjørelsen av om overtredelsesgebyr skal ilegges og ved utmåling av overtredelsesgebyr kan det blant annet tas hensyn til

- a. overtredelsens grovhet og varighet*
- b. overtrederens grad av skyld*
- c. overtrederens økonomiske evne*
- d. hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtredelsen*
- e. tap påført tredjeperson som følge av overtredelsen*
- f. i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet*
- g. tidligere overtredelser"*

Det følger av ordlyden til § 14-5 at revisjonsforetaket kan ilegges gebyr når foretaket eller noen som har handlet på foretakets vegne, har overtrådt bestemmelser som gir grunnlag for overtredelsesgebyr. Loven krever ikke at det skal være utvist forsett eller uaktsomhet når foretaket ilegges gebyr, slik det kreves for personer. Det vises til ordlyd og til forarbeidene, Prp. 37 LS (2019-2020) punkt 21.2.5.1 hvor departementet uttaler:

"Ved overtredelsesgebyr overfor revisjonsforetak vil regelen i forvaltningsloven § 46 første ledd første punktum komme til anvendelse. Dette innebærer at ingen må ha utvist skyld for at overtredelsesgebyr skal kunne ilegges et revisjonsforetak."

På bakgrunn av rettspraksis legger Finanstilsynet likevel til grunn at det ved ileggelse av overtredelsesgebyr ovenfor foretak stilles krav om at den eller de som har opptrådt på vegne av foretaket, har utvist alminnelig uaktsomhet. Skyldkravet kan oppfylles ved anonyme og kumulative feil.

Vedtak om ileggelse av overtredelsesgebyr vil bygge på en helhetsvurdering. Vurderingen skal inkludere konkrete vurderinger av relevante momenter i revisorloven § 14-6. Listen over vurderingsmomenter er ikke uttømmende og angir ikke hvilken vekt de ulike momentene skal ha i helhetsvurderingen. Også momentene i forvaltningsloven § 46 andre ledd må vurderes i den grad de ikke fremgår av revisorloven § 14-6. Forvaltningsloven § 46 lyder:

"§ 46. (administrativ foretakssanksjon)

Når det er fastsatt i lov at det kan ilegges administrativ sanksjon overfor et foretak, kan sanksjon ilegges selv om ingen enkeltperson har utvist skyld. Med foretak menes selskap, samvirkeforetak, forening eller annen sammenslutning, enkeltpersonforetak, stiftelse, bo eller offentlig virksomhet.

Ved avgjørelsen av om et foretak skal ilegges administrativ sanksjon og ved individuell utmåling av sanksjonen kan det blant annet tas hensyn til

- a. sanksjonens preventive virkning*
- b. overtredelsens grovhet, og om noen som handler på vegne av foretaket, har utvist skyld*
- c. om foretaket ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak kunne ha forebygget overtredelsen*
- d. om overtredelsen er begått for å fremme foretakets interesser*
- e. om foretaket har hatt eller kunne oppnådd noen fordel ved overtredelsen*
- f. om det foreligger gjentakelse*
- g. foretakets økonomiske evne*
- h. om andre reaksjoner som følge av lovbruddet blir ilagt foretaket eller noen som har handlet på vegne av det, blant annet om noen enkeltperson blir ilagt administrativ sanksjon eller straff*
- i. om overenskomst med fremmed stat eller internasjonal organisasjon forutsetter bruk av administrativ foretakssanksjon eller foretaksstraff."*

2.2 Finanstilsynets vurdering

Revisorloven og bestemmelsen om revisorbekreftelser har som formål å sikre tillit til at et forhold er rapportert i overensstemmelse med regelverk eller fastsatte kriterier. Det er viktig for tilliten til revisjonsinstituttet at brudd på regelverket avdekkes og sanksjoneres. Bruk av overtredelsesgebyr

innebærer blant annet at revisjonsselskapet ikke oppnår økonomiske fordeler ved manglende etterlevelse av revisorloven § 9-10, og det vil ha en viktig allmennpreventiv virkning.

Som nevnt foran mener Finanstilsynet at revisorloven § 9-10 er overtrådt. Bruddet kan sanksjoneres etter revisorloven § 14-5. Ved vurderingen av om overtredelsesgebyr skal ilegges, har Finanstilsynet foretatt en konkret og helhetlig vurdering av forholdene i saken.

Når det gjelder graden av skyld, legger Finanstilsynet til grunn at oppdragsansvarlig revisor i det minste har utvist alminnelig uaktsomhet. Revisor har kun i forbindelse med at revisjonsselskapet påtok seg oppdraget spurt ledelsen i søkerselskapet om det var forfalte skatte- og avgiftskrav som skulle vært betalt før 29. februar 2020, og stolt på bekreftelsen han fikk fra ledelsen om at merverdi- eller arbeidsgiveravgift var betalt på forfall eller rundt forfall, og kontrollert hovedbok for 2020. Revisor ba ikke ledelsen om å dokumentere med skatteattest at det ikke var noen restanser. Han innhentet heller ikke skatteattest selv.

Revisor har ikke utført oppdraget med profesjonell skepsis. Det er Finanstilsynets oppfatning at søknadene ikke skulle vært bekreftet, og at revisor heller ikke ville ha gjort dette, dersom revisor hadde innhentet skatteattest eller annen dokumentasjon for utestående skatte- og avgiftskrav. Da det er revisjonsselskapet som har påtatt seg oppdraget med å bekrefte søknadene om kompensasjon og som avgir bekreftelsene, mener Finanstilsynet at gebyret skal ilegges revisjonsselskapet. Revisjonsselskapet har ikke hatt tilstrekkelig oppmerksomhet rettet mot bekreftelser knyttet til kompensasjonsordningen og med etterlevelsen av fastsatte kontrollhandlinger. Det må forutsettes at revisor og revisjonsselskaper setter seg inn i regelverket som gjelder for de oppdrag de påtar seg. Tilskuddene som ble gitt under kompensasjonsordningen skulle ivareta viktige samfunnsmessige interesser. Kravet om revisors bekreftelse skulle sikre at tilskudd bare ble gitt til de foretakene som oppfylte de bestemte kriteriene som ble oppstilt.

Det fremgår av revisorloven § 9-10 at oppdrag om revisorbekreftelser skal utføres i samsvar med god revisjonsskikk og profesjonell skepsis. Dette er regelverk som revisor og revisjonsselskap er godt kjent med og vant til å håndtere. Revisjonsselskapet må forventes å ha oppmerksomhet rettet mot disse oppdragene, sette av tilstrekkelige ressurser, ha nødvendige rutiner og treffe tiltak for å oppfylle de regulatoriske kravene som gjelder, samt sørge for at virksomheten er gjenstand for betryggende kontroll. Finanstilsynet mener at det har sviktet på flere nivåer i revisjonsselskapet.

Finanstilsynets vurdering er at både de objektive og subjektive vilkårene er til stede for at Finanstilsynet kan ilegge overtredelsesgebyr etter revisorloven § 14-5.

Når det gjelder overtredelsenes grovhet og varighet, viser Finanstilsynet til at tilskuddsmyndigheten har fastsatt bestemte kontrollhandlinger som revisor skal gjennomføre før revisor kan bekrefte en søknad om tilskudd. Det fremgår uttrykkelig av de fastsatte kontrollhandlingene at revisor skal kontrollere at foretaket ikke har restanser knyttet til skatter og avgifter forfalt før 29. februar 2020, og det er ikke åpnet for skjønsmessige vurderinger. Tilsynet avdekket mangler ved gjennomføringen av de fastsatte kontrollhandlingene knyttet til skatt og avgift for alle tre søknadene som ble innsendt i perioden fra januar til juni 2021. Revisor har bekreftet de tre søknadene til tross for at det faktisk var avgiftsrestanser med forfall før 29. februar 2020. Krav om at søknadene skulle bekreftes av regnskapsfører eller revisor før utbetaling ble oppstilt for å minimere risiko for misbruk av ordningen og for å begrense omfanget av tilbakebetalinger og andre justeringer av støtte i etterkant. Finanstilsynet anser manglende gjennomføring av nødvendige kontrollhandlinger som grove overtredelser.

Finanstilsynet mener at ileggelse av gebyr i denne saken vil ha en allmennpreventiv virkning.

Finanstilsynet har videre sett hen til revisjonsselskapets økonomiske evne. Etter loven kan størrelsen på gebyr som ilegges et foretak maksimalt være to prosent av omsetningen.

Finanstilsynet konstaterer at revisor har mottatt 21 000 kroner i honorar for de tre bekreftelsene og at søkerforetaket har mottatt 97 350 kroner i tilskudd basert på de tre søknadene som er bekreftet av revisor. Dette er støtte søkerforetaket ikke skulle mottatt, og som har gjort at foretaket har kunnet drive videre frem til foretaket gikk konkurs i januar 2022.

Avslutningsvis kan det nevnes at revisjonsselskapet har oversendt all etterspurt dokumentasjon samt gitt forklaringer som har vært relevant for å belyse faktum.

3. Vedtak

På grunnlag av lovbrudd som er avdekket og de momenter som er gjennomgått over, mener Finanstilsynet at revisjonsselskapet skal ilegges et overtredelsesgebyr.

Finanstilsynet har i dag fattet følgende vedtak:

Med hjemmel i revisorloven § 14- 5 ilegges [redacted] et overtredelsesgebyr på kroner 30 000 (trettitusen kroner) for overtredelse av revisorloven § 9-10.

Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen.

Dette vedtaket kan påklages innen 3 uker etter at vedtaket er mottatt. Klage sendes Finanstilsynet. Klageinstans er Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker. Forvaltningsloven §§ 18 og 19, om partenes adgang til å gjøre seg kjent med sakens dokumenter, gjelder. Det kan søkes om utsatt iverksetting av vedtaket, jf. forvaltningsloven § 42.

Overtredelsesgebyrer innkreves av Skatteetaten ved Statens innkrevingsentral. I tilfeller der vedtaket ikke påklages, vil Statens innkrevingsentral sende krav om betaling umiddelbart etter klagefristens utløp. I tilfeller der vedtaket påklages, sendes kravet etter at klagen er avgjort av Finansdepartementet. Statens innkrevingsentralers frist for betaling er 3 uker etter faktura er sendt.

For Finanstilsynet

Anne Merethe Bellamy
direktør for markedstilsyn

Anders Sanderlien Hole
seksjonssjef

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.