



Ernst & Young AS
Postboks 1156 Sentrum
0107 OSLO

VÅR REFERANSE
19/10904

DERES REFERANSE

DATO
12.02.2020

Tilsynsrapport

Det vises til tidligere korrespondanse i forbindelse med Finanstilsynets dokumentbaserte tilsyn av Ernst & Young ("EY") sitt oppdrag knyttet til skatteFUNN-attestasjon og finansiell revisjon av en revisjonsklient som drev med mottak og salg, inklusive noe videreføring av sjømat.

1. Innledning

Bakgrunnen for tilsynet var innrapportering fra Skatteetaten ved brev av 3. oktober 2019. Av innrapporteringen fremgår det at selskapet hadde søkt og fått godkjent to skatteFUNN-prosjekter av Norges Forskningsråd knyttet til å øke utnyttelsesgraden av råvaren til nærmere 100% gjennom utvinning av ekstrakter og produksjon av pulver fra avskjær og avfall, henholdsvis for perioden 2013-2014 og 2015-2017. EY var selskapets revisor fra 2011 til revisor ble fravalgt i januar 2019, og attesterte på RF-1053 for de to nevnte prosjektene for perioder til og med 2016.

SkatteFUNN er en skattefradragssystem for bedrifter med forsknings- og utviklingskostnader, hvor det er mulig å få skattefradrag for inntil 20 prosent av prosjektkostnadene, jf. skatteloven § 16-40 og tilhørende skatteforskrift. Bedriftene er pålagt å føre et eget prosjektrengskap som dokumenterer både de faktiske og de beregnede kostnadene (lønnkostnader). Prosjektrengskapet skal attesteres av søkers revisor.

To bokettersyn, henholdsvis for periodene 2013-2015 og 2016, konkluderte med at mer enn 80% av periodens totale oppgitte prosjektkostnader på i underkant av MNOK 40 påviselig var urettmessig fradragført (for 2016; 100% av kostnadene ført i prosjektrengskapet). Som følge av at selskapet i disse årene ikke hadde skattemessig overskudd, var skattefradragene¹ blitt utbetalt til selskapet i sin helhet. Endelige rapporter fra de to foran nevnte bokettersynene forelå etter avleggelse av revisjonsberetningen for årsregnskapet og attestasjon på skatteFUNN for 2016. Skatteetatens vedtak overfor selskapet inkluderte både tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt, og er av Skatteetaten ansett for å tilhøre de mer alvorlige misbrukssakene knyttet til skatteFUNN-ordningen. Vedtaket har ikke blitt påklaget.

Det fremgår av innberetningen at Skatteetaten mener at revisor ikke kan ha utført adekvate revisjonshandlinger knyttet til sine attestasjoner på RF-1053 avgitt i henhold til ISA 805 "særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling".

¹ Her, 20 % av prosjektkostnadsgrunnlaget.

2. Kort om skattefunn og revisors oppgave

Revisors rolle knytter seg til kontroll av prosjektregnskapet og likningsrapporteringen, og ved attestasjon på Skatteetatens skjema RF-1053 bekreftes det at det er kun kostnader som er direkte tilknyttet det godkjente prosjektet og som er fradragsberettigede etter skatteloven kapittel 6 som inngår i skatteFUNN-grunnlaget. Gjennom denne attestasjonen avgir revisor en ISA 805-beretning på prosjektregnskapet, og det følger da at revisors positive konklusjon skal ha samme sikkerhetsnivå som for årsregnskapet. Ved gjennomføringen, må revisor overholde alle ISA'ene i 100-700-serien som er relevante for bekreftelse av prosjektbudsjettet, jf. ISA 805 punkt 7. Som følge av at prosjektregnskapet utgjør en mindre del av det totale årsregnskapet, samt pliktene ved attestasjon av skatte- og avgiftsforhold i henhold til SA 3801, må revisor derimot anvende en lavere vesentlighetsgrense enn ved revisjon av årsregnskapet.

Finanstilsynets undersøkelser og vurderinger referert til nedenfor knytter seg hovedsakelig til revisors attestasjon av skatteFUNN, samt utvalgte deler av revisjon av årsregnskapet for 2016.

3. Finanstilsynets merknader

3.1 Forståelse for foretakets virksomhet og revisors risikovurdering

For å kunne gjennomføre revisjonen av årsregnskapet og attestere på skatteFUNN må revisor i henhold til god revisjonsskikk opparbeide seg nødvendig kunnskap om foretaket og dets omgivelser og derigjennom identifisere og anslå risikoen for vesentlige feilinformasjon uavhengig om det skyldes feil eller misligheter, jf. ISA 805 og ISA 315. Som en del av risikovurderingen skal revisor fastslå hvorvidt noen av de identifiserte risikoene er særskilte risikoer, jf. ISA 315 punkt 27-29. Risikovurderingen og planleggingen er utført i juni 2017, og baserer seg blant annet på et møte med foretakets styreleder og aksjonær samme måned.

I forhold til at foretaket mottar skatteFUNN refusjon, har revisor anført at dette medfører "*en ekstra risiko med tanke på kontroll av kostnader som knytter seg til dette prosjektet*", men at denne risikoen skulle "*dekkes gjennom vår detaljtesting på området, og gjennomgang av prosjektregnskap*". Av revisors arbeidspapirer fremkommer det at revisor i sin risikovurderingsprosess skal etterspørre om det har vært noen kommunikasjon med skattemyndighetene. For det første bokettersynet som omfattet perioden 2013-2015 hadde Skatteetaten avholdt sluttmøte med foretaket i februar 2017, men av revisjonsdokumentasjonen fremkommer det ingen kjennskap til eller vurderinger knyttet til temaet for det pågående bokettersynet². Revisor har innhentet fullstendighetserklæringer fra foretaket hvor det bekreftes at foretaket har overholdt alle skatte- og avgiftsbestemmelser samt opplyst revisor om all korrespondanse vedrørende skattemessige forhold som kan ha vesentlig betydning for regnskapet. Under vurdering av mislighetsrisiko og foretakets overholdelse av lover og forskrifter påpeker revisor ellers kort at Kripos fortsatt etterforsker hendelsen på slutten av 2016 hvor store deler av foretakets lokaler brant ned, før det konkluderes på at det ikke anses å foreligge indikasjoner på manglende overholdelse av lover og forskrifter eller særskilt risiko for misligheter.

SkatteFUNN-ordningen har gjentatte ganger blitt fremhevet i Økokrims risikovurderinger³, da det etter Økokrims vurdering foreligger en forhøyet risiko for misbruk. Uten skatteFUNN refusjonen

² Revisor har mottatt fullstendighetserklæring fra foretaket signert i juli 2017, med bekreftelse på at det har overholdt alle skatte- og avgiftsbestemmelser samt opplyst revisor om all korrespondanse vedrørende skattemessige forhold som kan ha vesentlig betydning for regnskapet.

³ Publisert i juni 2015

ville foretaket ha gått med underskudd i alle årene 2013-2016. Etter Finanstilsynets vurdering har revisor i sin prosess for å fastslå om det i henhold til ISA 315 forelå særskilt risiko, ikke i tilstrekkelig grad identifisert og vurdert disse foran nevnte karakteristikaene ved foretakets virksomhet og årsregnskap.

En betydelig andel av foretakets ressurser siden 2013 skal ha medgått til forskning og utviklingsaktiviteter under de godkjente skatteFUNN prosjektene. I henhold til prosjektregnskapet skal det i 2016 ha medgått mer enn 60% av innkjøpte råvarer og 45% av foretakets totale innberettede lønnskostnader. SkatteFUNN prosjektene utgjorde med andre ord en stor investering i FoU fra foretakets side, og i 2016 skal aktivitetene ha utgjort hoveddelen av foretakets virksomhet. Revisors dokumenterte forståelse av virksomheten inkluderer likevel ingen videre opplysninger om prosjektene eller eventuelle resultater av forskningen, herunder om foretaket etter 4 år hadde lyktes med å produsere pulver og ekstrakter. Prosesser eller rutiner knyttet til forsknings og utviklingsarbeidet, herunder forhold som allokering av råvaretilgang og håndtering av det betydelige avfallet eller alternativt forsøksproduksjon, er heller ikke beskrevet.

I vedtaket vedrørende året 2016, konkluderer Skatteetaten det med at det dette året ikke ble utført noen forsknings- og utviklingsaktiviteter overhodet. I sin innrapportering påpeker Skatteetaten blant annet at: i) At enkelte av de maskinene som ville være påkrevd for å utføre de beskrevne FoU aktivitetene hverken var eid eller leid av foretaket i perioden 2013-2016, ii) At både daglig leder og selskapets styreleder og eiere var oppført som prosjektleder selv om han var bosatt på annet sted av landet og ikke mottok lønn fra foretaket i den aktuelle perioden, men gikk på arbeidsavklaringspenger. Videre, at øvrige ansatte bestod av utenlandske sesongarbeidere som arbeidet med mottak, pakking og forsendelse av sjømaten.

Skatteloven stiller krav til at skatteFUNN prosjekter skal inneholde forskning og/eller utvikling som er nødvendig for å utvikle en ny eller forbedret vare, tjeneste eller produksjonsprosess⁴, men selve godkjenningen av prosjektene er det Forskningsrådet som er ansvarlig for⁵. Det anses ikke å følge av god revisjonsskikk at revisor, hverken som en del av revisjonen av årsregnskapet eller knyttet til attestasjonen av skatteFUNN, skal forsøke å overprøve Forskningsrådets godkjenning av prosjektene. I tillegg til å utføre revisjonshandlinger rettet inn mot gyldigheten og nøyaktigheten til kostnadene i prosjektregnskapet, forventes det derimot at revisor anvender den kunnskapen han har til foretakets virksomhet og den kunnskapen han opparbeider seg under revisjonen, til å bekrefte eller avkrefte om foretaket utfører slike forskning og utviklingsaktiviteter som fremgår av skatteFUNN prosjektets beskrivelse.

Finanstilsynets konklusjon

Etter Finanstilsynets vurdering har revisor ikke opparbeidet en tilstrekkelig forståelse for foretakets virksomhet eller anvendt profesjonell skepsis ved vurdering av risikoene for feilinformasjon, herunder misligheter. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 200, ISA 230, ISA 315 og ISA 805.

3.2 Revisjon av inntekter og kostnader for 2016

I forbindelse med sin kartlegging av transaksjonsflyt har revisor innhentet og sett på bokføringen av en utgående faktura og en inngående faktura for andre driftskostnader, men revisor har valgt å ikke

⁴ Jf. forskrift til skatteloven § 16-40-2

⁵ Jf. forskrift til skatteloven § 16-40-4

bygge på test av kontroller, bare substanshandlinger. For kontosaldoer tilknyttet andre driftskostnader har revisor foretatt detaljtester av en håndfull inngående fakturaer (herunder én for kjøp av sjømat). Disse stikkprøvene er ikke utført i henhold til metodikken som er beskrevet i ISA 530, og omfanget er ikke stort nok til å utgjøre tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for regnskapspåstandene som testes.

For foretakets årsregnskap for 2016 anses revisjonen av inntekter og ulike kostnadsarter (varekost, lønn og driftskostnader) således nesten utelukkende å bestå av analytiske substanskontroller. Disse består i all hovedsak av en analyse av inntekter og kostnader på kontonivå mot fjorårets saldo, sesongutviklingen i inntekter og kostnader gjennom året og en sammenlikning av foretakets bruttofortjeneste forutgående periode. Styrken i revisjonsbeviset som innhentes gjennom analytiske substanskontroller vil blant annet avhenge av kvaliteten av, og presisjonsgraden til, den økonomiske sammenhengen som revisor benytter i fastsettelsen av forventningen. Finanstilsynet anser at revisors analyser ville være egnet i de innledende og avsluttende fasene av revisjonen, men at de økonomiske sammenhengene og presisjonsgraden ved fastsettelse av forventningen er av en art som tilsier at analysene er mindre egnet i analytiske substanshandlinger hvor det skal innhentes faktiske revisjonsbevis. Forklaringene på avvikene revisor har innhentet fra foretaket er på et altfor høyt aggregeringsnivå og øvrige hensiktsmessige revisjonsbevis er ikke innhentet. Til tross for dette konkluderer revisor med "ingen vesentlige avvik avdekket". Forholdene beskrevet i dette avsnitt anses å utgjøre brudd på ISA 520 punkt 5 og 7.

I henhold til revisors analyser var foretakets bruttofortjeneste 10% i 2016. Dette utgjorde et fall fra 24% i forutgående år, som revisor anså som et normalnivå. Dette tilsvarer også nivået på foretakets bruttofortjeneste i perioden før det startet opp med skatteFUNN prosjektene i 2013. Etter Finanstilsynets vurdering har revisor i sin analyse av utviklingen i foretakets bruttofortjeneste ikke korrigert for at en økende andel av varekjøpet ikke skal ha blitt videresolgt, men inngått i foretakets forsknings- og utviklingsaktiviteter. I 2016 var det kun 40% av varekostnadene som inngikk i solgte varers kost, mens resten skal ha blitt forbrukt i skatteFUNN prosjektet. Korrigert for dette, hadde foretakets bruttofortjeneste på sjømat innkjøpt til videresalg faktisk økt til hele 80% i 2016.

Av Skatteetatens innberetning fremkommer det at foretaket i 2016 faktisk hadde solgt større volum (tonn) enn det totalt varekjøp inklusive varelagerendringer tilsa. I deler av 2016 hadde foretaket på utgående fakturaer direkte henvist til de inngående fakturaer til lossede volumer som var videresolgt. Skatteetatens gjennomgang viste at volumene tillegg hadde blitt ført opp i råvareloggen for prosjektregnskapet for skatteFUNN prosjektet. Skatteetatens konklusjon om at foretaket ikke hadde utført noen som helst forsknings- og utviklingsaktiviteter i 2016, skyldes at Skatteetaten kunne dokumentere at alle innkjøpte volumer skal ha blitt videresolgt, og slik sett ikke ha vært råvarer tilgjengelige til SkatteFUNN prosjektet.

Finanstilsynets konklusjon

Etter Finanstilsynets vurdering har revisors substanshandlinger, hverken analytiske eller detaljtester, innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for foretakets inntekter og kostnader i 2016. Forholdet anses å være et grovt brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6 samt ISA 520 og ISA 530.

3.3 Revisors attestasjon av skatteFUNN

Det er bare varekostnader som utelukkende og direkte har blitt konsumert som følge av forskningsvirksomheten som kan inngå i prosjektrengskapet for skatteFUNN prosjektet, jf. skatteforskriften §16-40-6 andre ledd. Et sentralt forhold i forhold til revisors attestasjon av skatteFUNN, er derfor at revisor i sin kontroll av kostnadenes gyldighet, ikke bare skal innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for at kostnaden vedrører foretaket, men at den vedrører prosjektet. For å dokumentere sin revisjon av prosjektrengskapet har revisor utarbeidet et separat arbeidspapir. Her angir revisor blant annet at han har bladd gjennom alle inngående fakturaer og kontrollert nøyaktigheten av beløp for sjømat som er ført i prosjektets råvarelogg. Vedrørende kontroll av om disse kostnadene vedrører prosjektet skriver revisor derimot utelukkende: *"På bakgrunn av at prosjektet benytter seg av samme råvarer som den generelle driften er det vanskelig å kontrollere hvorvidt dette faktisk går til prosjektet. Dette må vi likevel anta."*

Finanstilsynets konklusjon

Etter finanstilsynets vurdering har revisor hverken planlagt eller utført revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for at råvarekostnadene ført i prosjektrengskapet for skatteFUNN prosjektet er gyldige kostnader i henhold til skatteforskriften. Forholdet anses å utgjøre et grovt brudd på revisorloven §5-2 annet ledd, jf. ISA 805 og ISA 500 punkt 6.

4. Avslutning

Etter Finanstilsynets vurdering er det ikke innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som underbygger hverken revisors konklusjoner i revisjonsberetningen for foretakets årsregnskap eller attestasjonen av skatteFUNN for 2016. Dette utgjør et grovt brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 805 og ISA 500 m.fl.

I sitt svar på Finanstilsynets forespørsel om redegjørelse opplyste EY at også revisor etter fornyet gjennomgang hadde kommet til at råvarekostnaden i skattefunnprosjektet ikke kunne være reell da de innkjøpte kvanta av sjømat i sin helhet var videresolgt, og at det etter revisjonsselskapets vurdering ikke hadde vært lagt til grunn en tilstrekkelig profesjonell skepsis ved revisjon av prosjektrengskapet som lå til grunn for skatteFUNN.

EY har også opplyst om konkrete tiltak både på selskapsnivå og knyttet til den aktuelle oppdragsansvarlige revisoren. I tillegg til kompetansetiltak, omfatter disse tiltakene kvalitetskontroll av ytterligere skatteFUNN attestasjoner både utført av samme oppdragsansvarlig revisor og på selskapsnivå. Basert på utfallet av disse kvalitetskontrollene vil revisjonsselskapet vurdere eventuelle ytterligere tiltak.

Finanstilsynet tar dette til etterretning. Utfallet av tiltakene vil bli fulgt opp av Finanstilsynet som del av de løpende tilsynsaktivitetene.

For Finanstilsynet

Anders Grini
seksjonssjef

Espen Jacobsen
tilsynsrådgiver

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.