



VAR REFERANSE  
22/14185

DERES REFERANSE

DATO  
05.02.2024

## Tilsynsrapport - vedtak

### 1. Innledning

Finanstilsynet har vurdert revisorbekreftelser du har avgitt for fire foretak i tilknytning til ordningen med fradrag i skatt for forskning og utvikling, "SkatteFUNN". Bakgrunnen for tilsynet var en innrapportering fra Skatteetaten, som følge av dine bekreftelser knyttet til fire SkatteFUNN-prosjekter for inntektsåret 2017.

I foreløpig tilsynsrapport 21. september 2023 varslet Finanstilsynet om vedtak om tilbakekall av din godkjenning som statsautorisert revisor. Du har kommentert dette varselet i brev 13. november 2023. Etter en samlet vurdering mener Finanstilsynet at det skal fattes vedtak i samsvar med det som ble varslet.

### 2. Vedtak

Finanstilsynet kaller tilbake godkjenningen til [REDAKTERT] som statsautorisert revisor.

Hjemmel for vedtaket er revisorloven § 14-1 første ledd, bokstav a.  
Vedtaket gjelder fra 8. mars 2024. Du kan søke om utsatt iverksetting av vedtaket, se forvaltningsloven § 42.

#### Klagerett m.m

Du kan også klage på vedtaket innen tre uker etter at vedtaket er mottatt. Klagen sendes til Finanstilsynet som vurderer den. Hvis Finanstilsynet ikke omgjør vedtaket, sender Finanstilsynet saken til Klagenemnden for revisor-, regnskapsfører- og inkassosaker.

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

#### Konsekvensen av vedtaket

Etter at vedtaket trer i kraft kan du ikke påta deg oppgaver som krever godkjenning som statsautorisert revisor og kan heller ikke benytte tittelen.

### 3. Innholdet i denne tilsynsrapporten

- Om innrapporteringen, se punkt 4
- Nærmere om gjennomføring av tilsynet, se punkt 5
- Finanstilsynets vurdering av revisjonsarbeidet, se punktene 6 - 7
- Finanstilsynets vurdering av om vilkårene for vedtak om tilbakekall er oppfylt, se punkt 8

- Finanstilsynets vurdering av om vilkårene for vedtak om tilbakekall skal fattes, se punkt 9

#### 4. Om innrapporteringen

##### Skatteetatens bokettersyn

Skatteetatens bokettersyn i fire foretak avdekket at foretakene hadde oppgitt kostnader som ikke er fradragsberettigede i SkatteFUNN-ordningen. Innrapporteringen til Finanstilsynet er begrunnet i at Skatteetaten mener at du (heretter "revisor") har avgitt bekreftelser i strid med revisorloven.

Tre av ovennevnte foretak utgjør et konsern med ett morselskap og to 100 prosent eide datterselskaper. Morselskapet har en eier. Det siste foretaket er eid av sistnevntes ektefelle. Selv om det formelt er noen variasjoner i styresammensetningen, er i det i praksis samme ledelse i de fire foretakene. Det er også samme prosjektansvarlig i de fire SkatteFUNN-prosjektene.

Ingen av foretakene var revisjonspliktige for regnskapsårene 2017 og 2018 og hadde ikke valgt revisor. De benytter samme eksterne regnskapsfører.

Prosjektene er beskrevet overfor Forskningsrådet, og de fire prosjektene har ulikt formål og krever ulik kompetanse og håndtering, herunder oppfølging.

Totale kostnader for de fire prosjektene er på omtrent 23 millioner kroner, som tilsvarer et skattefradrag på 4,6 millioner kroner. Skatteetaten mener at summen av urettmessig fradrag er 4,37 millioner kroner. To av foretakene har gått konkurs. Tilbakebetalingskravet mot disse er 1,78 millioner kroner.

De fire foretakene oppførte lønnskostnader i SkatteFUNN-prosjektene i 2017 på til sammen 22 millioner kroner, mens regnskapene for 2017 viser til sammen lønnskostnader på 1,8 millioner kroner.

##### Kort om SkatteFUNN og revisors bekreftelse

Vilkårene for å kunne kreve fradrag etter SkatteFUNN følger av skatteloven § 16-40, forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 16-40, jf. også Skatte-ABC som er en håndbok som beskriver de materielle skattereglene.

I lovforarbeidene til SkatteFUNN er kravet om revisorbekreftelse begrunnet i ønsket om å unngå misbruk av ordningen. At revisor er tillagt denne rollen i lovgivningen, stiller skjerpede krav til revisors aktsomhet.

Finanstilsynet legger til grunn at lovkravet i forrige revisorlov § 5-2 annet ledd om "god revisjonsskikk" innebærer at bekreftelsene og grunnlaget for dette skulle skje i samsvar med ISA 805 og SA 3801. Dette innebærer at alle revisjonsstandardene som gjelder for revisjon av regnskap i utgangspunktet gjelder, og at revisor skal bekrefte opplysningene med høy grad av sikkerhet. Revisors plikter knyttet til bekreftelsene er de samme, uavhengig av om revisor også reviderer årsregnskapet.

#### 5. Nærmere om gjennomføring av tilsynet

Høsten 2018 bekreftet revisor de fire SkatteFUNN-prosjektene for inntektsåret 2017. Da revisor vurderte og påstartet arbeidet, var revisor tilknyttet et annet revisjonsselskap. Da revisor byttet revisjonsselskap, valgte også disse foretakene å bytte revisjonsselskap, slik at det var det

revisjonsselskapet du startet opp i som avga SkatteFUNN-bekreftelsene. For å få et fullstendig bilde av revisors vurderinger og arbeid, fra akseptvurderingen og frem til og med signeringen av bekreftelsene, har Finanstilsynet mottatt og gjennomgått aktuell revisjonsdokumentasjon i begge revisjonsselskapene. Det har også vært avholdt et møte der revisor ga supplerende opplysninger.

Selv om vedtaket er fattet med hjemmel i gjeldende revisorlov, er Finanstilsynets vurdering av revisors arbeid basert på forrige revisorlov og revisjonsstandardene slik de var i 2017.

## 6. Gjennomført revisjon - grunnlag for bekreftelsene

I revisjonsdokumentasjonen har revisor listet opp følgende revisjonshandlinger:

- Kontroll av godkjennelse av prosjektet
- Kontroll av timelister mot prosjektregnskap
- Kontrollert av lønn mot lønnslipp for å dokumentere korrekt timesats
- Kontroll av direkte kostnader

Revisor har innhentet søknad om prosjektene vedlagt budsjett, og godkjenningsbrevene fra Forskningsrådet, jf. første kulepunkt. Revisor utførte også revisjonshandlinger rettet mot de tre øvrige punktene i planen, og avdekket at prosjektregnskapene ikke oppfylte vilkårene for SkatteFUNN-fradrag, men valgte likevel å avgi bekreftelse.

### 6.1 Revisors vurdering av oppførte timer i prosjektregnskapet

Som vilkår for SkatteFUNN-fradrag gjelder blant annet at:

- det må kunne fremlegges timelister, pr. dag, som viser navn på forskning og utviklingspersonene, antall timer og hvilke delmål som er bearbeidet
- medarbeidere og prosjektansvarlig skal signere timelistene løpende, og minst hvert kvartal

Revisjonsdokumentasjonen viser at revisor har vært oppmerksom på disse vilkårene og at han har fulgt opp timeføring overfor foretakenes ledelse. Revisor har sett at:

- timelistene er ikke signert av verken medarbeider eller prosjektansvarlig
- timelistene ikke inneholder beskrivelser av aktivitet og hvilket delmål som er arbeidet med
- timeantallet er svært høyt
- det er oppført timer for ansatte som arbeider i andre foretak i konsernet, enn de fire foretakene som er har de aktuelle SkatteFUNN-prosjektene

Når det gjelder beskrivelsen av aktivitet og delmål i timelistene, har foretaket gjennomgående benyttet standardteksten "*Prosjektaktivitet iht plan*" for alle dagene, alle personene og i alle tre prosjektene. Revisor har påpekt overfor foretaket at det ikke er tilstrekkelig.

Når det gjelder timeantallet skriver revisor blant annet følgende i en e-post til foretakenes ledelse:

*"Vi ser og at daglig leder i flere av selskapene har ført opp 1850 timer, som er et normalt årsverk. Det vil alltid være noe tid til administrativt arbeid som går med til å lede et selskap samt at det går med tid til daglig drift. Å hevde at du gjør all administrasjon og daglig drift som overtidsarbeid er derfor ikke reelt. Du kan heller ikke hevde at du gjør all administrasjon og daglig drift som overtidsarbeid når daglig arbeid er så lite spesifikt beskrevet. Dette er vanskelig å rekonstruere i ettertid og krever god daglig timeføring for hele året. (...)*

*Du kan heller ikke hevde at forskning og utviklingsarbeid med skattefunn gjelder flere skattefunnprosjekter i forskjellige selskap samtidig. Eksempelvis har [navngitt person] i [det ene av foretakene] ført 1150 timer 2017 og [et annet av foretakene] 1850 timer, til sammen 3000 timer i 2017 (...)*

*I [det første av de to ovennevnte foretakene] er det og oppført timer for "timehjelpere" med til sammen 4031 timer i 2017. Her må dere spesifisere timeforbruk pr ansatt med spesifisert timeliste med angivelse av delmål i skattefunn prosjektet det er arbeidet på."*

I e-post 12. september 2018 sendte prosjektleder over nytt prosjektregnskap for ett av foretakene der blant annet timeantallet i ett av prosjektregnskapene er noe redusert. De øvrige forholdene revisor hadde påpekt knyttet til manglende oppfyllelse av vilkårene for SkatteFUNN-fradrag ble ikke forklart av ledelsen eller forfulgt ytterligere av revisor.

## **6.2 Revisors vurdering av timesats benyttet i prosjektregnskapet**

Det er et vilkår for SkatteFUNN-fradrag at personalkostnader skal beregnes med utgangspunkt i antall timer og en timesats på 1,2 promille av avtalt og reell årslønn. I 2017 var timesatsen begrenset til maksimalt 600 kroner pr time.

Revisor har kontrollert lønn i prosjektregnskapene mot de ansattes lønnsoppgaver for 2017 for alle ansatte for å påse at timesats benyttet i SkatteFUNN-prosjektene var i henhold til reglene.

I ett av foretakene var det for to av de ansatte benyttet en timepris på 600 kroner, selv om den maksimale timeprisen som kunne benyttes med den årslønnen de hadde var henholdsvis 488 kroner og 466 kroner. Flere andre er oppført med en timepris på 480 kr, som har en lønn som tilsier maksimal timepris på 355 kroner etter SkatteFUNN-reglene. Når det er arbeidet 9685 timer på prosjektet blir feilene av vesentlig betydning for prosjektkostnadene. I revisjonsdokumentasjonen fremkommer følgende "(...) feil sats på beregning av lønn, får ikke verifisert lønn mot lønnsoppgave som er for lav (...)". Revisors konklusjon er at SkatteFUNN-prosjektene ikke kan signeres.

For de øvrige tre foretakene mottok revisor en redegjørelse, 22. september 2018, hvor følgende fremkommer:

*"Vårt skattefunnprosjekt er lagt opp som et utviklingsprosjekt, tett opp mot drift, men med egen prosjektorganisering og prosjektplan. Timeføring i prosjektet kam føres som en hel time selv om en hel time ikke er forbrukt. På denne måten og med høyere timesatser pr time blir timeregnskapet høyere i et prosjektregnskap enn ved et timeført driftsregnskap. Vi bruker særdeles lite tid til administrasjon. Fokus er på drift og gjennomføring".*

Redegjørelsen avsluttes med følgende:

*"Selskapet tar ansvar for alle opplysninger som er gitt til revisor. Eventuelle korreksjoner som krav til tillegsskatt tar selskapet selv ansvar for."*

### 6.3 Grunnlaget for revisors signering

I revisjonsdokumentasjonen har revisor konkludert med at timeføringen er urealistisk, og at det ikke skal avgis noen bekreftelse. Revisors konklusjoner er identisk utformet for alle de fire prosjektene. Revisor bekreftet likevel berettigelsen av fradragene i SkatteFUNN-prosjektene.

Av revisors notat 25. oktober 2018 fremkommer følgende:

*"Vi ga selskapet klar instruks om at denne rutinen måtte endres. Vi valgte likevel å gjennomføre rapportering for skattefunn slik de hadde fått godkjent for 2016, da endring av rutinen også for 2017 var umulig. Dette ville medføre at skattefunnprosjektet for 2017, der selskapet hadde nedlagt veldig mye ressurser fra andre selskaper i konsernet, ikke ville få betalt for de de hadde utført av arbeid på prosjektet. Dette understrekes av at de store ressurser selskapet benyttet på dette skattefunnprosjektet gikk utover driften i selskaper i konsernet. Tap av disse inntektene ville derfor gi katastrofal effekter for selskapet. For å være sikker på at Skatteetaten hadde oppfattet denne måten å rapportere skattefunnprosjekter ble det overlevert et vedlegg til regnskapsfører, der vi ba om at dette ble vedlagt skjema for skattefunn. (Se vedlegg). Dette ble levert personlig til regnskapsfører, slik at denne kunne scanne inn dette sammen med Rf-1053."*

Det vedlegget revisor ber om at blir formidler til Skatteetaten, sammen med Rf-1053, har følgende ordlyd:

*"Til Skatteetaten (...) Vi ber om at dere tar stilling til kostnadene som bedriften krever fradrag for. Alle kostnader er direkte knyttet til det godkjente prosjektet. Kostnader til personell utenfor foretaket inngår også i sin helhet i skattefunn-grunnlaget. Dette gjelder personer ansatt i andre konsernselskap og kostnadsført som lønn i disse (...)"*

Vedlegget ble ikke sendt til Skatteetaten, verken av foretaket, regnskapsfører eller revisor.

Av et udatert notat i revisjonsdokumentasjonen fremkommer følgende:

*"Ved vår gjennomgang av prosjektregnskapene ble det avdekket at selskapene ikke har hatt egne ansatte eller få egne ansatte som har utført arbeid i forbindelse med skattefunnprosjektene. I stedet er det benyttet ansatte i øvrige konsernselskaper som er blitt belastet disse prosjektene. Viser i denne sammenheng til skriftlige svar fra styreleder vedrørende dette. (Se vedlegg). I denne forbindelse har vi utarbeidet en oppsummering og vurdering fra vår side. I utgangspunktet aksepterer vi ikke en slik behandling og vurdering. Rutinen er endret fra regnskapsåret 2018. Vi signerte likevel på skattefunnskjema på grunnlag av den vurdering vi har utført og beskrevet i vedlegget." (Vedlegget er det revisor ba om at ble sendt til Skatteetaten, se sitat foran.)*

### 6.4 Finanstilsynets konklusjon

For Finanstilsynet fremstår det som om revisor har avgitt bekreftelse til tross for at revisor mente at vilkårene for å kreve fradrag etter SkatteFUNN-ordningen ikke var oppfylt. Dette er en grunnleggende svikt i den viktige rollen revisorer er gitt for å sikre at SkatteFUNN-ordningen ikke misbrukes, og et grovt brudd på forrige revisorlov og relevante revisjonsstandarder.

Det er pliktbrudd selv om Skatteetaten hadde blitt gjort oppmerksom på den usikkerheten som forelå knyttet til om vilkårene for skattefradrag er oppfylt, enten om revisor selv hadde gjort det, eller fulgt opp at hans anmodningen var etterkommet. Uriktig bekreftelse kan ikke avhjelpes på en slik måte. Uansett avdekket revisor også andre forhold, som ikke ble rettet av foretakene, og som det ikke var opplyst om i det vedlegget revisor mente at skulle sendes til Skatteetaten.

At foretakene uttaler at de vil holde revisor skadesløs i tilfelle tilleggsskatt, er uten betydning for revisors lovfastsatte plikter.

Finanstilsynet mener at revisors bekreftelse av disse fire SkatteFUNN-prosjektene, på det grunnlaget som revisjonsdokumentasjonen viser, er et grovt pliktbrudd som alene gir grunnlag for tilbakekall av godkjenningen som statsautorisert revisor.

## **7. Øvrige pliktbrudd i revisjonen av prosjektrekskapene**

### **7.1 Mangelfull revisjon av direkte kostnader**

Det følger av SkatteFUNN reglene at det bare gis fradrag for kostnader som er direkte knyttet til prosjektet.

For to av prosjektene var de direkte kostnadene i prosjektrekskapet betydelig endret fra hva som var budsjettert:

- For ett av prosjektene var det budsjettert med 1 million kroner til personalkostnader og 4 millioner kroner til andre kostnader/ utstyr. Prosjektrekskapet viser 5 millioner kroner i personalkostnader og ingen kostnader til utstyr.
- I det andre prosjektet var det budsjettert med 1 million kroner i personalkostnader og 1 million kroner i andre kostnader/ utstyr, mens prosjektrekskapet viser 2 millioner kroner i personalkostnader og ingen kostnader til utstyr.

Revisor har kontrollert at hvert av prosjektrekskapene ligger innenfor den godkjente kostnadsrammen, men ikke vurdert bakgrunnen for at den faktiske kostnadsfordelingen ble betydelig endret fra det som var budsjettert.

Det var kun et annet av foretakene som hadde direkte kostnader i prosjektrekskapet. I henhold til det revisjonsprogrammet revisor benyttet, skal revisor kontrollere at kostnadene er dokumentert, at de tilhører prosjektet og at kostnaden er pådratt i inntektsåret godkjennelsen er gitt.

I e-posten 12. september 2018, der ledelsen vedlegger nytt prosjektrekskap med redusert timeantall for ett av foretakene, skriver ledelsen også at det "først nå" er kommet opp noen nye direkte kostnader på til sammen en halv million kroner som skal belastes prosjektet og at prosjektrekskapet derfor er korrigert. Disse nye kostnadene tilsvarer omtrent de reduserte lønnskostnadene, jf. punkt 6.1.

De nye kostnadene overstiger revisors vesentlighetsgrense. Revisor har ikke etterspurt en nærmere forklaring på hvorfor det dukker opp kostnader ni måneder etter regnskapsårets slutt. Revisor gjorde heller ingen nærmere kontroll av kostnadene, verken gyldigheten av disse, eller om de var direkte relatert til SkatteFUNN-prosjektet.

### Finanstilsynets konklusjon

Finanstilsynet mener at revisor skulle vurdert bakgrunnen for den betydelige endringen i kostnadsfordeling fra det som var budsjettert. Selv om det samlede beløp lå innenfor, vil et eventuelt avvik kunne påvirke revisors vurdering av risikoen knyttet til kostnadene og føre til en revurdering. Finanstilsynet mener den manglene kontrollen er brudd på forrige revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 315 punkt 31.

Manglende revisjon av de oppførte kostnadene i dette prosjektet er brudd på forrige revisorlov § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 punkt 6. Kostnadene er vesentlige. Bruddet er grovt.

### **7.2 Mangelfull revisjon av timeforbruket**

I tillegg til de forholdene revisjonsdokumentasjonen viser at revisor var klar over når det gjaldt timeføringen, mener Finanstilsynet at revisor ikke har hatt tilstrekkelig oppmerksomhet rettet mot følgende:

- Det er bare ett av prosjektene som inkluderer timer for den prosjektansvarlige. Selv om det var samme person i alle prosjektene, må timene være korrekt fordelt per prosjekt.
- Totalt 29 personer har vært involvert i de fire prosjektene. Flere av prosjektregnskapene inkluderer timer for de samme seks personene. Når prosjektene åpenbart krever ulik kompetanse, bør det forklares hvorfor det kan timeføres for personer på flere prosjekter.
- Som det følger av sitatene fra revisjonsdokumentasjonen i punkt 6.3 har revisor reist spørsmål ved bruk av andre enn egne ansatte i prosjektene og ansett timeforbruket som urealistisk. Revisor har ikke vurdert at de seks personene som er oppført med timer i prosjekter i andre foretak enn der de er ansatt, er oppført med mellom 2000 og 3000 timer i prosjektene. Dette kommer da i tillegg til arbeidede timer i foretakene de er ansatt i.
- For foretaket som ikke var en del av konsernet var lønnskostnadene i årsregnskapet for 2017 på 1,2 millioner kroner, mens lønnskostnad i prosjektregnskapet for SkatteFUNN er på 5,5 millioner kroner. Revisor vurderte ikke lønnskostnadene i SkatteFUNN-prosjektet mot de totale lønnskostnadene i foretaket for å forsikre seg om at det ikke var oppføres lønnskostnader i prosjektregnskapene som tilhører den ordinære virksomheten
- Revisor var i tillegg kjent med at foretakene ikke hadde fakturert for utlån av ansatte til foretakene med SkatteFUNN-prosjekter, men manglende fakturering er ikke vurdert nærmere av revisor.

### Finanstilsynets konklusjon

Revisors vurderinger av prosjektregnskapenes timekostnader er mangelfulle. En nærmere vurdering fra revisor ville ha understøttet revisors opprinnelige konklusjon om at det ikke skulle vært avgitt SkatteFUNN bekreftelsene. Finanstilsynet mener revisor ikke har gjennomført revisjonen med profesjonell skepsis. Finanstilsynet mener de mangelfulle vurderingene har medført at det ikke er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for attestasjonsuttalelsen. Det foreligger brudd på forrige revisorlov § 5-2 annet ledd og ISA 200 punkt 15 og ISA 500 punkt 6.

### **7.3 Manglende forståelse av foretakenes virksomhet**

Revisor har innhentet et skjema som er utfylt av ledelsen og som gjelder for alle fire foretakene. Skjemaet beskriver foretakenes rutiner på ulike områder. Det er ikke beskrevet rutiner for timeføring eller andre rutiner som er av betydning for de aktuelle prosjektregnskapene, og heller ikke om det er etablert noen interne kontroller, eventuelt hvilke.

I tillegg til skjemaet inneholder revisjonsdokumentasjonen et notat fra foretakene som beskriver prosjektene, formålet og de ulike delmålene. Heller ikke dette notatet inneholder noen beskrivelse av hvordan prosjektene følges opp, ut over at det fremgår at *"Selskapet bruker særdeles lite tid til administrasjon"*

#### Finanstilsynets konklusjon

Finanstilsynet mener at revisor ikke har opparbeidet seg en forståelse av den interne kontrollen i foretakene. Uten slik forståelse kan ikke revisor identifisere og vurdere de relevante risikoene og dermed heller ikke bestemme hvilke revisjonshandlinger som er nødvendig for å sikre tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for de aktuelle SkatteFUNN-bekreftelsene.

Forholdet er brudd på forrige revisorlov § 5-2 annet ledd, jf. ISA 315 punkt 12 og 26.

Revisor har sviktet i en del av arbeidet som er helt sentralt for å sikre riktigheten av den informasjonen som bekreftes. Normalt vil en slik mangel i revisjonsutførelsen være et grovt pliktbrudd. I denne saken var revisor kjent med svakheter, og det er derfor andre pliktbrudd som er mer alvorlig.

#### **7.4 Manglende oppmerksomhet rettet mot risikoen for misligheter**

Til tross for at SkatteFUNN-ordningen har et ikke ubetydelig potensiale for skatteunndragelse, har ikke revisor vurdert risikoen for misligheter.

I denne saken avdekket revisor flere forhold som gjorde at revisors aktsomhet rettet mot risikoen for misligheter klart burde vært skjerpet. Dette gjelder blant annet:

- at dokumentasjonen for timebruk ikke ga noen sikkerhet for at skattefradragene var berettiget
- foretakenes etterfølgende "tilpassede" justeringer av timeantallet og de underliggende timelistene
- benyttet timepris og foretakenes forklaring knyttet til dette
- at det var oppført av svært mange timer for ansatte i andre foretak, uten at det var sannsynliggjort at disse hadde relevant kompetanse innenfor de prosjektene de var oppført på tatt i betraktning at prosjektene var svært ulike
- at det er ført opp timer for ansatte i andre foretak der lønsslippene viser at det utbetales "hyre", noe som tilsier at de arbeider på sjøen. Flere av disse var i tillegg oppført med 1850 timer på prosjektene, som er lik det maksimale timeantallet i henhold til vilkårene for SkatteFUNN
- revisor var kjent med at bruken av ansatte i andre konsernforetak ikke var fakturert
- at kostnadene i prosjektregnskapene er vesentlig endret i forhold til budsjett og at kostnader plutselig dukker opp etter lang tid
- foretakenes bekreftelse på at revisor skulle holdes skadesløs hvis foretakene ble ilagt tilleggsskatt

#### Finanstilsynets konklusjon

Selv om revisor avdekket flere feil og mangler i prosjektregnskapene, fremkommer det ikke av revisjonsdokumentasjonen at revisor har definert en mislighetsrisiko og håndtert den i samsvar med revisorloven § 5-2 annet ledd og ISA 240. Hvis revisor hadde hatt større oppmerksomhet rundt



risikoen for misligheter, ville det vært lettere for revisor å konkludere med at det ikke kunne avgis bekreftelser for disse prosjektene. Et sentralt formål med revisorbekreftelser i SkatteFUNN er å redusere mislighetsrisikoen inngår. Når revisor ikke har sin oppmerksomhet rettet mot denne risikoen foreligger det et grovt pliktbrudd.

## 8. Finanstilsynets vurdering av om vilkårene for vedtak om tilbakekall er oppfylt

### 8.1 Vilkåret om grov overtredelse av revisors plikter

Punktene 6 og 7 inneholder en nærmere beskrivelse av hvilke plikter Finanstilsynet mener er overtrådt og hvorfor. I tillegg har Finanstilsynet for hvert enkelt pliktbrudd vurdert om det må anses som et grovt pliktbrudd.

De pliktbruddene Finanstilsynet mener er grove hver for seg er følgende:

- At revisor avga bekreftelsene til tross for at revisor mente at vilkårene for å kreve fradrag ikke var oppfylt
- Revisors manglende vurdering av foretakets interne kontroll og identifisering av risiko i alle de fire attestasjonene
- Revisors manglende vurdering av misligheter i alle de fire attestasjonene
- Revisor innhentet ikke tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for direkte kostnader i ett av foretakene.

At revisor ikke vurderte bakgrunnen for at faktiske kostnader avvek fra budsjetterte kostnader, eller vurderte om det var behov for endringer i risikovurderingen, er ikke vurdert til å være grovt. Selv om Finanstilsynets konklusjon om at det foreligger en overtredelse eller om den er grov skulle være uriktig, er antallet avdekkede pliktbrudd og alvorligheten av disse slik at overtredelsene uansett til sammen må anses som grovt pliktbrudd.

#### *Finanstilsynets konklusjon*

Finanstilsynet mener at vilkåret om at det foreligger en grov overtredelse eller at flere overtredelser til sammen er grove, er oppfylt.

### 8.2 Skikkethetsvurderingen

Det er et vilkår for vedtak om tilbakekall at revisoren må anses "uskikket" til å være godkjent revisor. Grunnlaget for vurderingen vil være det samlede bildet av de overtredelsene som hver for seg eller samlet gjør pliktbruddene grove.

Følgende er inntatt i merknadene til § 14-1 i NOU 2017:15, side 269:

*"Grunnvilkåret om at revisor skal anses uskikket, understreker at tilbakekall av godkjenningen er et preventivt tiltak for å hindre uønsket yrkesutøvelse. Vurderingen knyttes til om revisoren, ut fra de lovbrudd som er konstatert eller den utviste adferden, vil være skikket til å være statsautorisert revisor. Det skal legges vekt på om grunnlaget for tilbakekallet viser at revisoren ikke vil ha evne eller vilje til å ivareta sine oppgaver som revisor, og om grunnlaget for tilbakekallet gjør at den nødvendige tilliten til revisoren ikke lenger er tilstede. Det forhold at revisor eller revisjonsselskap i ettertid har iverksatt tiltak som innebærer en oppretting av de feil og mangler som er avdekket, eller*

*har en plan for slike tiltak, er ikke tilstrekkelig for å kunne legge til grunn at personen eller selskapet ikke lenger er uskikket. I vurderingen kan også tilliten til revisjonsinstituttet og revisjonsbransjen, herunder revisors rolle som allmennhetens tillitsperson, vektlegges. Fravær av kritikk fra revisjonskunder, offentlige myndigheter eller andre er ikke av betydning. Revisors subjektive forhold vil være en del av uskikkethetsvurderingen. Slikt forhold vil også kunne tas hensyn til i vurderingen av om vedtak skal fattes."*

Hensikten med SkatteFUNN-ordningens krav om attestasjonen fra revisor, er at myndighetene ikke skal selv skal være nødt til å vurdere og kontrollere at skattefradraget er berettiget for hvert enkelt foretak som krever fradrag. Ordningen bygger på at det er revisor som skal vurdere og kontrollere at vilkårene er oppfylt. Når revisor ikke gjør dette, har ikke bekreftelsen noen verdi.

I denne saken har revisor har vært klar over at flere av vilkårene for skattefradrag ikke er oppfylt, men har signert likevel. For Finanstilsynet fremstår det som om revisor har lagt større vekt på hvilke konsekvenser manglende bekreftelse kunne få for disse, enn det som er formålet med revisorbekreftelsene i SkatteFUNN-regelverket. Dette viser en grunnleggende vurderingsvikt.

Finanstilsynet mener at det ikke kan ses bort fra at revisor også har tillagt vekt at risikoen for å få et erstatningskrav rettet mot, seg fra i tilfelle skattemyndighetene ikke aksepterer fradrag, er eliminert med den foreliggende skadesløserklæringen. I så fall er også dette et forhold revisor ikke kan legge vekt på i sin konklusjon, og som underbygger en vurderingsvikt.

Selv om revisor ikke har tillagt denne skadesløserklæringen vekt, så underbygger den at foretakene har lagt et press på revisor som han burde stått imot. Når Finanstilsynets kontroll bare dekker revisors arbeid knyttet til disse fire bekreftelsen, som han bare har avgitt for ett år, er grunnlaget for å vurdere revisors skikkethet begrenset. Finanstilsynet mener det likevel er tilstrekkelig for å konkludere med at vilkåret om uskikkethet er oppfylt. Det avgjørende i denne saken er at vedtaket, ikke primært er begrunnet i at revisor ikke har utført arbeidet i samsvar med revisorloven, men at han har avgitt bekreftelsen mot bedre vitende.

Revisors bekreftelser har medført at det er gitt skattefradrag som ikke er berettiget. Som følge av konkurs vil ikke unndratt skatt ble betalt i dette tilfellet, slik at offentlige midler har gått tapt.

Selv om bekreftelsesoppdrag er noe annet enn årsregnskapsrevisjon, er prinsippene de samme. At den grunnleggende svikten i forståelsen av revisors rolle som allmennhetens tillitsperson er knyttet til bekreftelsesoppdrag og ikke til årsregnskapsrevisjon, er derfor ikke avgjørende.

I tilsvaret opplyser revisor at han siste interne kvalitetskontroll hos tidligere arbeidsgiver kom gjennom kontrollen uten merknader, og at han hadde kontroll fra DnR høsten 2023 uten avvik. Revisor mener dette må være av betydning for uskikkethetsvurderingen. Finanstilsynet er enig i at dette kan tilsi at vilkåret om uskikkethet ikke kan anses som oppfylt, men etter Finanstilsynets syn må det avgjørende være den grunnleggende svikten revisor har utvist i denne saken.

#### Finanstilsynets konklusjon

Finanstilsynet mener at revisor må anses som uskikket til å være revisor, slik dette vilkåret i revisorloven er å forstå.

## 9. Finanstilsynets skjønn

Som det fremkommer foran, er vilkårene for å tilbakekalle godkjenningen som revisor til stede. Finanstilsynet *kan* derfor fatte et slikt vedtak. Om det *skal* fattes vedtak ligger innenfor forvaltningens frie skjønn.

Revisor har vist til at disse fire skattefunnattestasjonene ble utført i en periode hvor revisor gikk ut av et stort revisjonsforetak for å starte et mindre revisjonsforetak sammen med en annen statsautorisert revisor. Finanstilsynet ser at ønsket om å komme i gang med revisjonsvirksomheten i det nye revisjonsforetaket er et forhold som kan ha påvirket revisors beslutning om avgitt SkatteFUNN-bekreftelsene, men mener at det ikke er et forhold som har hindret revisor i å etterleve revisorloven eller som kan begrunne manglende etterlevelse av revisorloven.

Revisor har videre anført at det må være av betydning for vurderingen av spørsmålet om vedtak skal fattes, at pliktbruddene ligger flere år tilbake i tid, særlig med tanke på at senere kontroller tilsier at revisor holder mål faglig sett. Finanstilsynet er enig i at tidsaspektet kan være et forhold som normalt kan tillegges vekt, men det er uten betydning for alvorligheten i det revisor har gjort i denne saken.

Finanstilsynet har også vurdert betydningen av at tilsynet bare har dekket de fire bekreftelsesoppdragene, for ett år og i praksis for "en klient". Det som begrunner vedtaket er at revisor har bekreftet informasjon han visste var uriktig, og dermed sviktet i ivaretagelsen av den kontrollrollen revisor er gitt i SkatteFUNN-ordningen. Når revisors bekreftelser ikke gir den forutsatte sikkerheten, fordi revisor har brutt de pliktene som skal gi det nødvendige grunnlaget for bekreftelsen, vil det bidra til å svekke både nytten av, og tilliten til revisorbekreftelser. At det fattes vedtak om tilbakekall i så alvorlige tilfeller som i denne saken, vil kunne motvirke en slik tillitssvikt.

At Finanstilsynet ivaretar sin tilsynsrolle, er også av sentral betydning for tilliten til den enkelte revisoren og revisjonsbransjen. Det vil være negativt for oppdragsgiverne, revisoryrket og revisjonsinstituttet om revisorer som avgir bekreftelser som de vet ikke er riktig, fortsatt skal inneha offentlig godkjenning.

Finanstilsynet er innforstått med at et vedtak om tilbakekall er svært inngripende for den vedtaket retter seg mot. I avveiningen av hensynet til revisor opp mot samfunnsmessige hensyn, har Finanstilsynet konkludert med at tilbakekall av godkjenningen som statsautorisert revisor er nødvendig.

For Finanstilsynet

Anne Merethe Bellamy  
direktør for markedstilsyn

Anders Grini  
konst. seksjonssjef

*Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.*

Kopi til:

