



VÅR REFERANSE
24/593

DERES REFERANSE

DATO
15.04.2024

Tilsynsrapport - vedtak om tilbakekall av godkjenning som statsautorisert revisor

1. Innledning

Finanstilsynet har hatt tilsyn med [REDAKTERT] og deg som statsautorisert revisor. Tilsynet omfattet alle revisorbekreftelser du har avgitt i tilknytning til ordningen med fradrag i skatt for forskning og utvikling, "Skattefunn", i perioden 1. januar 2018 til og med 31. desember 2023 (heretter kalt skattefunnattestasjoner).

Bakgrunnen for tilsynet var at Finanstilsynet i desember 2023 mottok ekstern innrapportering knyttet til avgitte skattefunnattestasjoner for et foretak. Det var avgitt to skattefunnattestasjoner for dette foretaket for henholdsvis regnskapsåret 2020 og regnskapsåret 2021. Basert på Finanstilsynets foreløpige funn og vurderinger i tilknytning til disse to attestasjonene, ble det i tillegg innhentet informasjon og dokumentasjon for alle skattefunnattestasjoner revisjonsforetaket hadde avgitt i perioden 2018 til 2022.

Tilsynet avdekket grove pliktbrudd i tilknytning til skattefunnattestasjonene. Du har vært oppdragsansvarlig revisor på samtlige av attestasjonene, og er også styreleder og daglig leder for revisjonsselskapet. Du er derfor ansvarlig for pliktbruddene. Etter Finanstilsynets vurdering er pliktbruddene av en slik art og i et slikt omfang at Finanstilsynet mener det er nødvendig å kalle tilbake din godkjenning som statsautorisert revisor.

I foreløpig tilsynsrapport 14. mars 2024 varslet Finanstilsynet om vedtak om tilbakekall av din godkjenning som statsautorisert revisor. Finanstilsynet ba om dine eventuelle kommentarer innen 5. april 2024. Du bekreftet i telefonsamtale 9. april 2024 at du ikke anså det som nødvendig å kommentere den foreløpige tilsynsrapporten. Vedtaket fattes derfor i samsvar med det som ble varslet.

2. Vedtak

Med hjemmel i revisorloven § 14-1 første ledd bokstav a kaller Finanstilsynet tilbake godkjenningen til [REDAKTERT] som statsautorisert revisor.

Vedtaket settes i kraft fra den 15. august 2024. Det kan bes om utsatt iverksetting av vedtaket, jf. forvaltningsloven § 42.

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

Vedtaket kan påklages innen tre uker etter at det er mottatt. Klageinstans er Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker, men klagen skal sendes til Finanstilsynet, jf. forvaltningsloven §§ 28, 29 og 32. Innsyn i sakens dokumenter gis i samsvar med forvaltningsloven §§ 18 og 19.

3. Innholdet i den foreløpige tilsynsrapporten

- Kort om Skattefunn-ordningen og revisors rolle, se punkt 4.
- Nærmere om oppdragsetableringen i forbindelse med skattefunnattestasjonene, se punkt 5.
- Nærmere om revisors gjennomføring av attestasjonene, se punkt 6.
- Finanstilsynets vurdering av om vilkårene for tilbakekall av godkjenningen som statsautorisert revisor er til stede, se punkt 7.

4. Kort om Skattefunn-ordningen og revisors rolle

Skattefunn er en skattefradragsordning for bedrifter med forsknings- og utviklingskostnader, hvor det er mulig å få skattefradrag for inntil 20 prosent av prosjektkostnadene¹. Dersom fradraget i skatt overstiger sum skatt hos skattepliktige i vedkommende inntektsår, blir overskytende utbetalt til den skattepliktige².

Prosjektet og de tilhørende kostnadene må oppfylle en rekke krav for å være fradragsberettiget. Kravene følger av skatteloven § 16-40, forskrift til skatteloven § 16-40, jf. også Skatte-ABC som er en håndbok som beskriver de materielle skattereglene.

Kravene innebærer blant annet at:

- Det gis kun fradrag for kostnader som er direkte knyttet til prosjektet³
- Prosjektregnskapet må føres løpende gjennom året⁴
- For personalkostnader må det kunne fremlegges timelister for FoU-personale som viser, fordelt pr. dag, navn på FoU-person, antall timer samt hvilke delmål som er bearbeidet.⁴
- FoU-medarbeider og prosjektansvarlig signerer timelistene løpende, og minst hvert kvartal.⁴
- Personalkostnader og indirekte kostnader henført til godkjent prosjekt beregnes med utgangspunkt i antall timer som ansatt FoU-personell (prosjektleder, vitenskapelig og teknisk personell) utfører på prosjektet med en timesats på 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret⁵
- Det gis kun fradrag for kostnader som er attestert av revisor⁶

Det følger av rettleidingen til skjema (RF-1527) for Fradrag i skatt for forskning og utvikling (RF-1053) at revisor skal avgi en bekreftelse i samsvar med ISA 805 "Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling". Revisor skal følge alle ISA-ene som er relevante for revisjonen i

¹ Skatteloven § 16-40 og tilhørende forskrift

² Skatteloven § 16-40 sjette ledd

³ Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 16-40-6 andre ledd

⁴ Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 16-40-8 andre ledd

⁵ Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 16-40-6 tredje ledd

⁶ Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 16-40-6 første ledd

planleggingen og gjennomføringen, i den grad det er nødvendig ut fra omstendighetene ved oppdraget, se ISA 805 punkt 10. Revisor bekrefter opplysningene med betryggende (høy) grad av sikkerhet. Alle revisjonsstandardene i serien ISA 200-700 skal tilpasses omstendighetene, jf. også ISA 805 punkt 7.

Attestasjonsstandarden SA 3801 gjelder for revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter, blant annet inntektsskatt, jf. SA 3801 punkt 2. Skattefunnprosjekter gir fradrag i inntektsskatten og skjemaet "Fradrag i skatt for forskning og utvikling" (RF-1053) rapporteres til skattemyndighetene som et vedlegg til skattemeldingen. Kravene som følger av SA 3801 er dermed også relevant for revisor.

For revisjonspliktige foretak er grunnlaget revisor opparbeider seg gjennom årsregnskapsrevisjonen sentralt for revisors arbeid knyttet til Skattefunn-attestasjonen. Flere av kravene som følger av ISA-standarden og SA 3801 vil helt eller delvis oppfylles gjennom revisjonen av årsregnskapet. Kravene gjelder uavhengig av om foretaket er revisjonspliktig. I tilfeller der revisor ikke er valgt revisor for foretaket, må revisor likevel oppfylle kravene i alle revisjonsstandardene som er relevante for å kunne signere på Skattefunn-attestasjonen, jf. ISA 805 punkt 7. Det innebærer at revisor må overholde de overordnede kravene for gjennomføring av attestasjonen som fremgår av ISA 200, og må blant annet vurdere lover og forskrifter som er relevant (ISA 250), identifisere og vurdere risiko for vesentlig feilinformasjon (ISA 315) og håndtere disse (ISA 330).

Oppdrag om revisorbekreftelser skal utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk, og utføres med profesjonell skepsis, jf. revisorloven § 9-10.

Av lovforarbeidene fremgår det at bakgrunnen for kravet om revisorbekreftelse blant annet er for å unngå misbruk av ordningen⁷. I Økokrim sine trusselvurderinger⁸ er Skattefunn trukket fram som et område med betydelig potensiale for skatteunndragelser. Revisorer og revisjonsforetak er rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven. Dette innebærer at revisor skal gjennomføre risikobaserte kundetiltak på grunnlag av en vurdering av risiko for hvitvasking og terrorfinansiering. Dette skal gjennomføres for den enkelte kunde. I tillegg må revisjonsforetak ha foretatt en virksomhetsinnrettet risikovurdering der blant annet virksomhetens tjenester skal vurderes.

Det er avgjørende at revisor hensyntar den risiko som er til stede når det aksepteres oppdrag om attestasjon av skattefunn og revisor definerer oppdraget i et engasjementsbrev med kunden. Dette er særlig viktig når revisor aksepterer slikt oppdrag for en ny kunde.

5. Nærmere om oppdragsetableringen i forbindelse med skattefunnattestasjonene

Finanstilsynet gjennomgikk de to skattefunnattestasjonene som var omfattet av innrapporteringen. Basert på Finanstilsynets foreløpige funn av mangler i dokumentasjonen, fant Finanstilsynet grunn til å innhente informasjon og dokumentasjon for alle skattefunnattestasjoner revisjonsforetaket hadde avgitt i perioden 2018 til 2022.

Det er avgitt totalt 29 skattefunnattestasjoner fordelt på 15 foretak i perioden 2018 til 2022. Alle skattefunnattestasjonene er utført for foretak som ikke er ordinære revisjonskunder av revisjonsforetaket. Revisjonsselskapet opplyser av 9 av de 15 foretakene har blitt kunder etter

⁷ Ot. prp. nr. 1 (2001-2002) «Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer» pkt. 5.5.2.2 «Krav til revisorattestasjon»

⁸ Jf. Økokrims trusselvurderinger fra 2018, 2020 og 2022

henvendelse fra et rådgivningsfirma som driver rådgivning til selskap som søker om skattefunn. De øvrige 6 foretak har etter det opplyste kommet etter henvendelse fra foretakenes respektive regnskapsførere.

Kun for 2 foretak er det signert engasjementsbrev og akseptvurdering, og utført kundetiltak etter hvitvaskingsloven. Dette innebærer at det foreligger mangler ved oppdragsetableringen for 13 av foretakene.

Dokumentasjon av den enkelte skattefunnattestasjonen foreligger i en Excel-arbeidsbok utarbeidet av regnskapsfører eller av rådgivningsfirmaet. Revisor har gjort sine kontroller i arbeidsboken og revisjonsprogrammet er arkivert i et eget ark i arbeidsboken.

Revisor opplyser at det gjennomgående er brukt samme arbeidsbok, samme revisjonsprogram og samme angrepsvinkel for samtlige 29 skattefunnattestasjoner avgitt i perioden. Finanstilsynet legger derfor til grunn at de samme manglene som er funnet i de to kontrollerte skattefunnattestasjonene er representative og gjelder for de øvrige revisorbekreftelsene. Finanstilsynet har derfor ikke funnet det nødvendig på nåværende tidspunkt å innhente dokumentasjon og kontrollere alle bekreftelsene.

Finanstilsynet har gjennomgått revisors engasjementsbrev, akseptvurdering og kundetiltak etter hvitvaskingsloven. Finanstilsynets kommentarer og vurderinger i tilknytning til dette følger fortløpende i det understående.

5.1 Engasjementsbrev

Revisor har utarbeidet utkast til engasjementsbrev for 5 av foretakene, hvorav 3 av disse er signert. Revisor opplyser at det er brukt samme mal for disse engasjementsbrevene. Under engasjementsbrevets overskrift "Revisors oppgaver og plikter" fremgår følgende:

Vi vil utføre vårt arbeid i overensstemmelse med internasjonal revisjonsstandard ISAE 3000 Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon. ISAE 3000 krever blant annet at vi etterlever relevante etiske krav. Oppdraget planlegges gjennomført med moderat sikkerhet slik at risikoen ved attestasjonsoppdraget er redusert til et akseptabelt nivå under hensyn til omstendighetene ved oppdraget, som grunnlag for at vår konklusjon kan uttrykkes i en positiv form. Arten av våre kontrollhandlinger avhenger av saksforholdet, de identifiserte kriteriene og bevis som er tilgjengelig som grunnlag for vår vurdering.
Vi vil gi uttrykk for hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å underbygge konklusjonen uttrykt i attestasjonsuttalelsen. Ved utarbeidelse av konklusjonen vurderes alle relevante bevis som er innhentet, uavhengig av om det bekrefter eller motsier informasjonen om saksforholdet. (Finanstilsynets understreking.)

Finanstilsynets vurdering

Revisjonsstandardene krever en betryggende (høy) sikkerhet for en attestasjon for skattefunn. Bruk ISAE 3000 alene er ikke tilstrekkelig for dette formålet. Engasjementsbrevet har ingen henvisning til ISA 805, SA 3801 eller til forskrift til skatteloven § 16-40.

Det vises videre til at engasjementsbrevet uansett avtaler en attestasjon med bare moderat sikkerhet. Allerede i engasjementsbrevet avtaler derfor revisor et attestasjonsarbeid som ikke er tilstrekkelig. Verken utarbeidede revisjonsprogram, den mangelfulle planleggingen eller de etterfølgende revisjonshandlinger, er egnet til å gi tilstrekkelige revisjonsbevis for en erklæring med betryggende sikkerhet.

Det er heller ikke dokumentert i revisors arbeidspapirer eller demonstrert gjennom revisors handlinger at revisor har hensyntatt de relevante krav som stilles i nevnte standarder eller forskrift. Når revisor påtar seg attestasjonsoppdrag og signerer disse uten å ha tilegnet seg helt grunnleggende forståelse for de vilkår som ligger til grunn for oppdragene, viser revisor en grunnleggende svikt i forståelsen av revisors rolle og har dermed sviktet med gjennomføringen av oppdragene. Verken dokumentasjonen eller oppdragsutførelsen gir, etter Finanstilsynets mening, holdepunkter for at revisor har sørget for nødvendig forståelse av regelverket som gjelder for skattefunnattestasjonene.

Finanstilsynet ser alvorlig på forholdene som er klare brudd på god revisjonsskikk, jf. revisorloven § 9-10, ISA 805 punkt 5, 7 og 8, ISA 200 punkt 13 -15 og ISA 210 punkt 10 d). Pliktbruddene er omfattende, gjentakende og grunnleggende. Etter Finanstilsynets vurdering er pliktbruddene grove.

5.2. Akseptvurdering og kundekontroll

Alle skattefunnattestasjonene er utført for foretak som ikke er ordinære revisjonskunder av revisjonsforetaket. Foretakene var ikke revisjonspliktige på tidspunkt for avgivelse av revisorbekreftelsene og revisjonsselskapet reviderte ikke foretakenes årsregnskap. Foretakene har heller ikke valgt annen revisor. Ettersom foretakene ikke hadde revisor, har revisor ikke kunnet bygge på egen forutgående kundeaksept og har heller ikke hatt anledning til å innhente opplysninger fra annen revisor. I disse situasjonene må revisor sørge for en fullstendig kunde- og oppdragsaksept i samsvar med god revisjonsskikk og hvitvaskingsloven.

Det foreligger kun kundekontroll etter hvitvaskingsloven for 5 av 15 kundeforhold. For de øvrige 10 kundeforhold er det opplyst at det ikke er utført noen form for kundekontroll.

For 14 av 15 foretak har revisor fylt ut et standardisert skjema for oppdragsvurdering. Utfylt skjema er imidlertid på under en side med knappe kommentarer og fremstår som utfylt basert på samtale med kunden. Det er ikke dokumentert at det er innhentet årsregnskap, skattemelding eller annen relevant informasjon. Det er heller ikke dokumentert at det er foretatt noen informasjonsinnhenting fra eksterne kilder.

Finanstilsynets vurdering

Revisjonsselskapet er rapporteringspliktig etter hvitvaskingsloven, jf. § 4 (2) a, og plikter å overholde hvitvaskingslovens kapittel 4 om kundetiltak og løpende oppfølging. Når revisor ikke gjør noen form for kundetiltak ved etablering av kundeforhold, er dette et brudd på plikter etter hvitvaskingsloven § 10. Pliktbruddet er grovt og gjennomgående.

Revisjonsselskapet har etablert et standardisert skjema for oppdragsvurdering som er brukt for 14 av attestasjonene. Når revisor imidlertid ikke innhenter grunnleggende opplysninger om foretaket verken fra foretaket selv eller fra eksterne kilder, gir oppdragsvurderingen etter Finanstilsynets vurdering ikke et tilfredsstillende grunnlag for akseptvurdering. Etter Finanstilsynets oppfatning vil oppdragsvurderingen heller ikke gi et tilfredsstillende grunnlag for etterfølgende risikovurderingshandling.

Sett i sammenheng med manglende signert engasjementsbrev for 12 av 15 foretak, mangelfull gjennomført oppdragsvurdering og fravær av kundetiltak etter hvitvaskingsloven, er revisjonsselskapets rutiner for kunde- og oppdragsetablering svært utilfredsstillende. Som redegjort for under punkt 3 har revisor en sentral og viktig rolle når det gjelder skattefunn for å motvirke misbruk av ordningen, jf. Økokrims trusselvurderinger. Etter Finanstilsynets mening er det spesielt

alvorlig at revisjonsselskapet har en utilfredsstillende oppdragsetablering når oppdragene det gjelder er skattefunnattestasjoner for nye kunder.

Den utilfredsstillende oppdragsetableringen og de manglende kundetiltakene utgjør også brudd på ISQC-1⁹ / ISA 220 og brudd på hvitvaskingslovens § 10. Pliktbruddene er gjentakende, langvarige og omfattende. Finanstilsynet mener pliktbruddene er grove.

6. Mangelfull gjennomføring av attestasjonsoppdragene

Revisor har utarbeidet et standard arbeidsprogram for attestasjonsarbeidet. Dette utgjør et ark som arkiveres i Excel arbeidsboken mottatt fra kunde. Arbeidsprogrammet har 3 handlinger:

1. *Detaljkontroll av kostnader som vedrører innkjøp av utstyr/tjenester.
Kriteriet for utvalg er bilag over kr. 15 000, unormale og runde beløp*
2. *Kontroll av medgåtte timer mot timelister.
Kontrollere at timelister er signert.
Vurdere rimeligheten av medgåtte timer.*
3. *Kontrollere at medgåtte kostnader til prosjektet er riktig oppført i RF-1053*

Finanstilsynet har gjennomgått all mottatt dokumentasjonen for de to skattefunnattestasjonene som var omfattet av innrapporteringen. Finanstilsynet har etterspurt om det foreligger ytterligere dokumentasjon. Revisor opplyser at det ikke er utført og dokumentert risikovurderingshandlinger eller ytterligere revisjonshandlinger utover det fremlagte.

Revisor har opplyst at det er benyttet et identisk arbeidsprogram for alle attestasjonene som er avgitt i perioden. Når det gjelder de to attestasjonene Finanstilsynet har gjennomgått, er resultatene av handlingene ført inn i programmet som totalt er på én side. Som tidligere nevnt har revisor opplyst at det er det samme revisjonsprogram og dermed de samme revisjonshandlinger som er utført på samtlige attestasjoner. Finanstilsynet legger dette til grunn. Når det gjelder handling nummer 2 dokumenterer revisor resultatet som følger for 2020:

Mottatt 5 timelister som alle er signert. Alle timelister, med unntak av daglig leder, vedr. ansatte som har jobbet 100% for skattefunn-prosjektet. Vurdert om timelistene virker rimelige ved å se gjennom listene mht antall timer og detaljgraden/tekst. Ikke fremkommet indikasjoner eller forhold som tilsier at timelistene ikke er riktige. Kontrollert timeliste til daglig leder på samme måte som for de andre ansatte. DL har timer som også ikke vedr. skattefunn-prosjektet, og det er timer til administrasjon mv. av selskapet og oppfølging av ansatte. Ikke fremkommet indikasjoner eller forhold vedr. timelisten til DL som tilsier at timelistene ikke er riktige.

Vurderingene er i all hovedsak likelydende for 2021.

Det er én timeliste per ansatt som viser alle timer for hele året. Timelistene er signert etter årets utgang og i samme tidsrom som foretakets avgivelse av RF-1053. Timelistene er bare signert av den ansatte og ikke av prosjektleder. Timelistene har lite tekst og generelt ett ord for arbeidstype og ett ord for prosjekt. For eksempel er det for timer oppgitt Arbeidstype = "jobb" eller "møte" og

⁹ Nåværende ISQM1

Prosjekt = "utvikling" eller "prosjektarbeid". De fleste timelistene viser fullt årsverk, dvs. 1.850 timer ført på skattefunnprosjektet.

Det er ikke innhentet lønnslipper eller dokumentasjon av lønn til den ansatte. Det er heller ikke innhentet dokumentasjon av ansattes tilhørighet til virksomheten. Det er innhentet utdrag fra hovedboken som viser konti fra 6000 serien og oppover. Lønn og personalkostnader (5000 serien) er ikke dokumentert.

Revisor har ikke gjennomført dokumenterte risikovurderingshandlinger som grunnlag for sine revisjonshandlinger. Revisor har ikke gjort noen kartlegging eller vurdering av foretakets internkontroll eller rutiner for føring av prosjektrekskap, føring av lønn samt rutiner knyttet til løpende levering timelister mv. Det er ikke dokumentert gjennomgang av godkjent prosjektsøknad eller annen informasjon om skattefunnprosjektet. Dokumentasjon er i all hovedsak mottatt fra rådgivningsfirmaet eller fra regnskapsfører. Det er ingen dokumentert kommunikasjon mellom revisor og foretaket.

Finanstilsynets vurdering

Finanstilsynet konstaterer at revisor ikke har gjennomført dokumenterte risikovurderingshandlinger rettet verken mot foretaket eller skattefunnprosjektet. Revisor har følgelig ikke opparbeidet seg tilstrekkelig kunnskap om virksomheten og skattefunnprosjektet. Revisor har heller ikke innhentet årsregnskap, lønnsregnskap, lønnslipper eller annen relevant informasjon om foretaket og dets ansatte, og den interne kontrollen og foretakets rutiner for timeføring i prosjekt er ikke kartlagt eller vurdert. Revisor har derved ikke vært i stand til å planlegge og utføre en tilfredsstillende revisjon. Dette er brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 300 og ISA 315.

De fremlagte timelistene er ikke i henhold til de krav som stilles i forskrift til skatteloven § 16-40. Det foreligger ikke kvartalsvise timelister og timelistene som omfatter hele året samlet, er ikke signert av prosjektleder og viser heller ikke tydelig hvilket delmål som er bearbeidet. Det er ikke utført noen revisjonshandlinger rettet mot den anvendte timesatsen på kr 700, jf. krav om maksimalt 1,2 promille av avtalt og reell årslønn, se forskriften § 16-40-6 (3). Både den anvendte timesats og antallet timer ført på skattefunnprosjektet er på forskriftens maksimale grense.

Etter hva Finanstilsynet kan se, har revisjonsdokumentasjonen ingen spor av revisors profesjonelle skepsis. Slik Finanstilsynet oppfatter det, har revisor slått seg til ro med at det ikke har fremkommet indikasjoner på forhold som tilsier at informasjonen ikke er riktig, ved gjennomføring av revisjonshandlinger. Finanstilsynet viser til at en slik negativ konklusjon kan ikke brukes ved skattefunnattestasjoner. De planlagte revisjonshandlingene fremstår ikke som tilstrekkelig egnet til å avdekke feilinformasjon. Revisors vurdering av risikoen for misligheter er mangelfull. Forholdene utgjør grove brudd på revisorloven § 9-10, ISA 240, ISA 315 og ISA 200 punkt 15.

Etter Finanstilsynet mening er heller ikke de faktisk gjennomførte revisjonshandlingene (handling 1 til 3 i arbeidsprogrammet) egnet til å gi revisor tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for attestasjonen. Dette er grove brudd på revisorloven § 9-4 tredje ledd, jf. ISA 330 punkt 25 til 27.

7. Tidligere tilsynssaker og innrapportering fra Den norske Revisorforening i 2023

Finanstilsynet har tidligere hatt flere tilsynssaker overfor revisor og revisjonsselskapet. Du er foretakets eneste oppdragsansvarlige revisor, i tillegg til å være daglig leder, styrets leder og eneste medlem av styret. Ifølge Finanstilsynets registrerte opplysninger om revisjonsselskapet har du

innehatt alle disse rollene alene under hele driftsperioden til selskapet. Du er derfor også ansvarlig for de feil og mangler som tidligere har blitt avdekket ved tidligere kontroller hos selskapet.

I desember 2017 fattet Finanstilsynet vedtak om tilbakekall av selskapets godkjenning som revisjonsselskap. Bakgrunnen for vedtaket var at selskapet ikke hadde rapportert pliktig egenmelding til Finanstilsynet, hvilket er et brudd på finanstilsynsloven § 3 annet ledd, annet punktum og § 4 første ledd nr. 3. Finanstilsynet mottok klage over vedtaket og samtidig selskapets egenmelding den 22. desember 2017. På bakgrunn av klagen og egenmeldingen kom Finanstilsynet til at tilbakekall av selskapets godkjenning skulle omgjøres. Det fremgår imidlertid av vedtaket av 10. januar 2018 at *forholdet må påregnes å bli tillagt vekt i eventuelle fremtidige saker.*

Revisor ble videre innrapportert til Finanstilsynet av Den norske Revisorforening (DnR) i januar 2019. Bakgrunnen for innrapporteringen var at DnR, i forbindelse med Revisorforeningens kvalitetskontroll av revisjonsselskapet 2. november 2018, avdekket at selskapet på kontrolltidspunktet skyldte skattetrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift, samt renter og gebyrer. Kvalitetskontrollen avdekket videre mangler ved levering av terminoppgave mva., for sent avlagt årsregnskap og skattemelding for 2017, og at det ikke ble benyttet skattetrekkkonto i 2017/2018. På denne bakgrunn varslet Finanstilsynet tilbakekall av revisjonsselskapets godkjenning. Etter at Finanstilsynet senere mottok dokumentasjon på at forholdene var rettet, konkluderte Finanstilsynet i brev 13. januar 2020 med at det ikke lenger var grunnlag for å kalle tilbake godkjenningen. Finanstilsynet ga imidlertid revisjonsselskapet en advarsel. Det følger av Finanstilsynet brev:

De har gjentatte ganger, og over tid, vist at både De personlig og revisjonsselskapet har hatt en anstrengt økonomi ved å unnlate rettidige betalinger og innsendelser av offentlige oppgaver. Finanstilsynet viser videre til at heller ikke årsregnskapet for 2018 ble levert rettidig, siden det ble levert til Regnskapsregisteret 6. august 2019, og dermed for sent i henhold til regnskapsloven § 8-2 første ledd. På denne bakgrunn stiller Finanstilsynet spørsmål ved Deres skikkethet som registrert revisor og revisjonsselskapet som godkjent revisjonsselskap. Finanstilsynet forutsetter at De har iverksatt tiltak som sikrer at tidligere brudd ikke gjentar seg i fremtiden, herunder at betalinger av offentlige skatte- og avgiftskrav gjennomføres rettidig og at rapporteringsplikter overfor det offentlige overholdes. De må påregne at de avdekkede forhold tillegges vekt i eventuelle fremtidige saker av betydning for Deres og revisjonsselskapets godkjenning.

Finanstilsynet har vurdert betydningen av de tidligere tilsynssakene. Sakene fra 2018 og 2020 er begge knyttet til revisjonsselskapets egen virksomhet og plikter, herunder økonomi, skatt- og rapporteringsforpliktelser. Som tidligere nevnt innehar du alle roller i foretaket, og er ansvarlig for forhold som avdekkes her. Forholdene er ikke knyttet til selve revisjonsutførelsen og de nå avdekkede pliktbrudd. Imidlertid vil også slike forhold knyttet til virksomheten over tid kunne ha hatt en betydning for revisjonskvaliteten. De tidligere tilsynssakene er derfor også av betydning for vurdering av din skikkethet.

Videre har Den norske Revisorforening den 29. januar 2024 oversendt resultatene fra revisorforeningens kvalitetskontroll gjennomført i 2023 av utført revisjonen for 2022. Det følger av oversendelsen:

Revisorforeningens kontroll av to enkeltoppdrag viste at det er vesentlige avvik knyttet til revisjon av fullstendighet inntekter, eksistens og verdsettelse fordringer, investeringer og varelager, samt fortsatt drift. Det foreligger ikke signerte engasjementsbrev, og vurderingen

av aksept/fortsettelse/fratreden er utilstrekkelige. Forholdene synes gjennomgående slik at det ikke er valgt ut noe tredje oppdrag for kontroll. Kontrolløren har fastslått at det ikke mulig å konkludere med at det foreligger tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for revisors konklusjoner eller at det ikke foreligger slikt revisjonsbevis. [...] det kan være rimelig grunn til å vurdere om vilkårene for tilbakekall av godkjenningen som revisor er til stede.

Revisjonsselskapet har signert observasjonsskjema og har erkjent faktum i notat til Revisorforeningens kvalitetskontrollutvalg den 12. oktober 2023. I brev fra revisjonsselskapet til Revisorforeningens styre den 12. januar 2024 erkjenner igjen revisor at dokumentasjonen og revisjonskvaliteten i 2022 ikke har vært tilfredsstillende, og revisor la i denne forbindelse frem planer for tiltak for å bedre kvaliteten.

Finanstilsynets kontroll av skattefunnoppdragene er for årene 2021 og tidligere. Revisorforeningens kontroll, og revisors brev med planlagte tiltak av 12. oktober 2023 indikerer at revisjonsforetakets revisjonsutførelse i 2022 fortsatt ikke er tilfredsstillende, noe som er med på å underbygge uskikkhetsvurderingen.

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

8.1 Rettslig grunnlag

Ny revisorlov trådte i kraft 1. januar 2021. I likhet med gjeldende revisorlov, dekket også tidligere revisorlov de aktuelle attestasjonene. Som det følger av både ny og gammel revisorlov, skal attestasjonsarbeidet gjennomføres i samsvar med god revisjonsskikk og de bransjefastsatte standardene. Finanstilsynet har vurdert revisjonsutførelsen etter den revisorloven som gjaldt på tidspunktet for avgivelse av attestasjonene. I omtalen av pliktbruddene er det derfor henvist til gjeldende lov, ettersom kravene som fremkommer her er en videreføring av tidligere lovkrav.

Hjemmel for å fatte et vedtak om tilbakekall er revisorloven § 14-1 første ledd bokstav a, som lyder:

"Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert revisor må anses uskikket fordi vedkommende

- a. har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, ..."*

At bestemmelsen i det vesentlige er en videreføring av den som var i tidligere revisorlov, innebærer at også rettspraksis og forvaltningspraksis fra før 1. januar 2021 er relevant. Også forarbeidene til den tidligere revisorloven vil være av betydning for eventuelle spørsmål som ikke er omtalt i forarbeidene til gjeldende lov.

Finanstilsynets vurdering av om en eller flere overtredelser skal anses som grovt pliktbrudd tar utgangspunkt i følgende uttalelse i forarbeidene¹⁰ til revisorloven der det uttales følgende:

I vurderingen av om overtredelsen er grov skal det legges vekt på hvor grunnleggende og sentrale de overtrådte bestemmelsene er for kvaliteten i revisjonen og yrkesutøvelsen for øvrig. Dersom lovbruddet har fått konsekvenser for andre skal dette tillegges vekt i vurderingen av om

¹⁰ NOU 2017:15, side 269

forholdet er grovt. Det kan imidlertid være alvorlige feil og mangler i revisjonsutførelsen selv om regnskapet er riktig.

8.2 Vilkåret om grov overtredelse av revisors plikter

Punkt 5 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:

- Revisors manglende grunnleggende kunnskap om regelverket for skattefunn
- Revisors manglende kunnskap om krav og rammeverk for de attestasjoner som skal avgis
- Revisors ignorering av sine plikter etter hvitvaskingsloven
- Revisors mangelfulle akseptvurdering av kunde og oppdrag
- Revisors manglende vurdering av foretakenes interne kontroll og identifisering av risiko
- Revisors manglende vurdering av misligheter i fremlagte prosjektregnskap
- Revisor avdekket ikke at timelistene ikke overholdt forskriftens krav
- Revisor har ikke innhentet revisjonsbevis for anvendt timesats og ikke av personers tilhørighet til virksomheten
- Revisor har ikke utvist profesjonell skepsis i revisjonen av attestasjonene

De avdekkede bruddene er gjennomgående brudd på sentrale og grunnleggende bestemmelser av stor betydning for kvaliteten i attestasjonsarbeidet. Lovbruddene har medført at det potensielt utbetales uberettiget støtte, ettersom det er en risiko for at grunnlaget for utbetalingen er beheftet med store mangler. Bruddene er gjennomgående, gjelder attestasjoner for flere foretak og over flere år. Bruddene er derfor grove.

Finanstilsynets konklusjon

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

8.3 Vilkåret om uskikkethet

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 skattefunnordningens 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, og at revisor utfører arbeidet i samsvar med revisorloven og relevante revisjons- og attestasjonsstandarder.

Finanstilsynet mener at det foreligger flere grove brudd på revisors plikter knyttet til attestasjonsoppdragene. Revisor har avgitt en rekke skattefunnattestasjoner over flere år. Regelverket for skattefunnordningen er lett tilgjengelig og klart. Regelverket for skattefunnordningen har heller ikke gjennomgått endringer av betydning for de avdekkede bruddene. Kunnskap om regelverket og rammeverket for revisors oppdrag er helt avgjørende for å kunne utføre sitt oppdrag på en forsvarlig måte og i tråd med de krav som må stilles. Finanstilsynet viser i denne sammenheng til at bruddene ikke skyldes at revisor har vært forhindret fra å utføre arbeidet i samsvar med de kravene som gjelder, men heller at revisor ikke har utvist nødvendig vilje og evne til å sikre korrekt etterlevelse av regelverket.

Finanstilsynet har vurdert om det kan konkluderes med at revisor er uskikket til å utøve revisoryrket basert utelukkende på de pliktbruddene som er avdekket i disse attestasjonsoppdragene.

Selv om attestasjoner er noe annet enn årsregnskapsrevisjon, er prinsippene de samme. God revisjonsskikk gjelder, og revisor skal blant annet ha tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for sine konklusjoner. Selv om revisors lovfastsatte rolle som allmennhetens tillitsperson er knyttet til lovpliktig revisjon, er tillitspersonrollen like klar i attestasjonsoppdrag. Dette gjelder ikke minst i attestasjonsoppdrag knyttet til skatt og avgift, som er av betydning for fellesskapet. Skapes det usikkerhet knyttet til om det kan stoles på revisorattestasjoner, kan det være til skade for hele revisjonsbransjen.

Attestasjonsoppdragene er avgitt for selskap som ikke er revisjonspliktige og heller ikke har valgt revisor. Revisor oppgir at han ikke har hatt øvrige oppdrag for selskapene. Det har ikke foreligget noe tidligere klientforhold og det må legges til grunn at revisor har påtatt seg disse attestasjonsoppdragene på helt fritt grunnlag og at revisor ikke hadde noen form for press til å påta seg disse. Når revisor likevel påtar seg mange likeartede attestasjonsoppdrag og signerer disse uten å utvise nødvendig forståelse for de vilkår som ligger til grunn for oppdragene, viser revisor en grunnleggende svikt i forståelsen av revisors rolle. Finanstilsynet trekker igjen frem i denne sammenheng at det er spesielt alvorlig at revisor legger til rette for å legitimere et potensielt mangelfullt grunnlag, slik at det er en risiko for at det utbetales uberettiget støtte. Fradragsretten etter forskriften er lagt opp slik at prosjektrengskapet skal bekreftes av revisor nettopp fordi allmennheten må kunne stole på opplysninger som bekreftes av revisor er korrekte.

Finanstilsynet vurderer at de gjennomgående og grove bruddene knyttet til de avgitte skattefunnattestasjoner alene gir tilstrekkelig grunnlag for Finanstilsynets konklusjoner for skikkethetsvurderingen. De tidligere tilsynssaker og innrapporteringen fra Den norske revisorforeningen omtalt under punkt 7, underbygger imidlertid ytterligere revisors uskikkethet.

Finanstilsynets konklusjon

Finanstilsynets vurdering er at du er uskikket til å være godkjent som statsautorisert revisor.

8.4 Finanstilsynets skjønn

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

Finanstilsynet er innforstått med at et vedtak om tilbakekall er svært inngripende for den vedtaket retter seg mot, men Finanstilsynet mener at vedtak om tilbakekall skal fattes. Finanstilsynet viser til at offentlig godkjenning og tilsyn med revisorer skal støtte opp under allmennhetens tillit til revisorer og revisjonsinstituttet, og sikre at brukerne av revisjonstjenester skal kunne ha tillit til at godkjente revisorer til enhver tid holder mål faglig sett. Når denne tilliten svekkes som følge av at revisor ikke overholder de reglene som gjelder for virksomheten, må det skje en avveining av hensynet til den enkelte opp mot samfunnsmessige hensyn. Revisorer som ikke ivaretar revisorrollen på en forsvarlig måte, herunder ikke etterlever revisorloven og de bransjefastsatte standardene, bør ikke kunne fortsette sin virksomhet. At Finanstilsynet ivaretar sin tilsynsrolle, er også av sentral betydning for allmennhetens tillit til statsautoriserte revisorer. Det vil være negativt for oppdragsgiverne, revisoryrket og revisjonsinstituttet om revisorer som grovt og gjentatt har overtrådt sentrale plikter etter lov og forskrifter, fortsatt skal inneha offentlig godkjenning. I en slik avveining har Finanstilsynet funnet at det er nødvendig å fatte vedtak om tilbakekall og at et vedtak om tilbakekall av godkjenningen som statsautorisert revisor ikke er uforholdsmessig. Finanstilsynet har vurdert om andre og mindre inngripende tiltak kunne vært tilstrekkelig i denne saken, men kommet til at tilbakekall er en nødvendig sanksjon i dette tilfellet. Det vises til at du tidligere har mottatt kritikk for andre forhold ved virksomhetsutøvelsen. Kritikk er gitt av både Finanstilsynet og av Den norske Revisorforening. Det legges til grunn at eksempelvis overtredelsesgebyr etter revisorlovens § 14-5 ikke ville vært tilstrekkelig for å påse at du hadde innrettet deg de kravene du er underlagt som statsautorisert revisor.

Finanstilsynet mener etter dette at vedtak om tilbakekall bør fattes i denne saken, i samsvar med vedtaket som er varselet i punkt 2.

For Finanstilsynet

Anne Merethe Bellamy
avdelingsdirektør

Anders Grini
konst. seksjonssjef

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.

Kopi til:

