

BDO AS
Postboks 1704 Vika
0121 OSLO

VÅR REFERANSE
18/7116

DERES REFERANSE

DATO
16.10.2018

Merknader etter revisortilsyn

Det vises til stedlig tilsyn 28.-29. august 2018, Finanstilsynets brev datert 6. september 2018 med foreløpige merknader etter tilsynet og tilsvaret fra BDO AS i brev datert 28. september 2018.

Inter Revisjon Øvre Romerike AS/Inter Revisjon Romerike AS var valgt revisor for Malerservice Norge AS (selskapet) ved revisjonen av årsregnskapene for regnskapsårene 2002-2009. Aksjene i Inter Revisjon Romerike AS ble i 2011 kjøpt av BDO AS (BDO), og revisjonen av selskapets årsregnskap for regnskapsåret 2010 er fullført av BDO. I juni 2015 fratradte BDO. Regnskapsåret 2013 er siste år BDO AS har revidert og avgitt revisjonsberetning til.

Skatt Øst fattet 14. mai 2013 vedtak om endring av ligning, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og ansvar ved summarisk fellesoppgjør for årene 2005-2010 for selskapet. Skatte- og avgiftskravet er på 124,2 millioner kroner med tillegg av tilleggsavgifter og renter. Hovedspørsmål i saken er om bokførte fakturaer fra underleverandører representerte tjenester levert i næring eller om dette var å anse som lønnsytelser. Saken er behandlet i dommer fra Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett, avsagt henholdsvis 3. juni 2015 og 15. november 2016. Skatt Øst fikk medhold i begge instanser. Høyesterett avviste selskapets anke i saken. Da dom fra Oslo tingrett forelå, meldte BDO fratreden. Revisors brev om fratreden er datert 4. juni 2015.

Skatt Øst begjærte 11. november 2013 selskapet konkurs basert på merverdiavgiftskravet i vedtaket. I kjennelse 23. mars 2014 forkastet Oslo byfogdembete begjæringen. Skatt Øst anket kjennelsen inn for Borgarting lagmannsrett, som i kjennelse 4. juni 2014 forkastet anken. Konkurs ble senere åpnet i selskapet 10. mars 2017, etter oppbud.

For nærmere om bakgrunnen for saken vises det til dom fra Borgarting lagmannsrett av 15.11.2016 med saksnummer 15-131877ASD-BORG/03.

1. Finanstilsynets merknader

2.1 Avgrensning

Finanstilsynet har gjennomgått revisjonsutførelsen for regnskapsårene 2011-2013. Kontrollen har i hovedsak vært konsentrert om regnskapsposter knyttet til underleverandører.

I revisjonsberetningene for disse årene har revisor presisert at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, tatt forbehold om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger samt presisert at årsregnskapet er fastsatt for sent. I tillegg er ikke næringsoppgaven signert av revisor.

2.2 Revisjon av underleverandører

Revisors kontroller

Revisor har gjennomgått alle underleverandører med hensyn på formelle forhold. Det er kontrollert om leverandøren er innberettet i kode 401 og er registrert i Foretaks-, merverdiavgifts- og arbeidstakerregisteret (Aa-registeret). I tillegg er det foretatt formalkontroll av minst én inngående faktura fra hver underleverandør. Revisor har sjekket at alle inngående fakturaer knyttet til innleid hjelp er ført på prosjekt i hovedbok. Disse er igjen sortert på kjøp per underleverandør, og oppstillingen er vurdert opp mot Aa-registeret.

Revisor har sett på prosjektsammendrag over alle prosjekter i løpet av året og revisor har kontrollert at tjenester selskapet har fått levert av underleverandører, er viderefakturert med fortjeneste. I tillegg er et utvalg på nesten 40 % av prosjektene nærmere gjennomgått. Revisor har tatt ut egne prosjektregnskaper og kontrollert dette mot kontrakt fra kunde i forhold til utfakturering, mot inngående fakturaer og kontrakter mot underleverandører. Revisor konstaterte også at selskapet som ledd i sin internkontroll innhentet skatte- og merverdiavgiftsattest på underleverandører. Revisor har funnet noen få enkeltstående avvik.

Revisor har også innhentet saldoforespørsler. Revisor har mottatt svar som viser at saldo for ca. 90 % av leverandørene er verifisert. Saldobekreftelsene fra leverandørene ble innhentet av selskapet. Revisor innhentet ikke selv saldo- eller kontoutdrag direkte fra noen leverandør.

Finanstilsynets vurdering

Virksomhet innenfor bygg og anlegg vil normalt bety at det foreligger en presumsjon for særskilt risiko knyttet til både inntekter, lønn og underleverandører. At Skatt Øst har fattet vedtak om betydelige etterberegninger kan ikke tilsi annet enn at det også foreligger mislighetsrisiko ved om malertjenester levert av underleverandører er riktig klassifisert. Revisor har identifisert både særskilt risiko og mislighetsrisiko knyttet til tjenester levert av underleverandører.

For å kunne avgi sin uttalelse om årsregnskapet må revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Dette er spesielt behandlet i revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 500 om revisjonsbevis. Det fremgår av ISA 500 punkt 6 at: «*Revisor skal utforme og utføre revisjonshandlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene med det formål å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis*». I standardens punkt 7 fremgår det at: «*Ved utforming og utførelse av revisjonshandlinger skal revisor vurdere relevansen og påliteligheten av informasjonen som skal brukes som revisjonsbevis*.» Videre følger det av standardens punkt 9 blant annet at: «*Ved bruk av informasjon som er generert av enheten, skal revisor evaluere hvorvidt informasjonen er tilstrekkelig pålitelig for revisors formål, ...*». Det følger av både revisjonsstandardene og generell revisjonsteori om bevishierarkiet, at styrken av revisjonsbevis øker dersom disse innhentes av revisor selv og fra eksterne parter. Tilsvarende svekkes bevisenes verdi om de innhentes av enheten eller utarbeides av enheten.

Det følger av ISA 240 punkt 13 at når revisor ikke har grunn til å tro noe annet, går revisor vanligvis ut fra at registrerte opplysninger og dokumenter er ekte. Dersom forhold som identifiseres

under revisjonen, gir revisor grunn til å tro at et dokument ikke er autentisk eller at vilkår i et dokument er blitt endret uten at revisor er blitt opplyst om dette, skal revisor foreta ytterligere undersøkelser. Av veiledningen til standarden A9 fremgår det at dersom revisor identifiserer forhold som gir revisor grunn til å tro at et dokument ikke er autentisk eller at vilkår i et dokument er blitt endret uten at revisor er blitt opplyst om dette, foretar revisor ytterligere undersøkelser, for eksempel ved å innhente en bekreftelse direkte fra tredjepart eller bruke arbeidet til en ekspert for å bedømme om dokumentet er autentisk. Revisors bruk av eksterne bekreftelser er spesielt omhandlet i ISA 505 om eksterne bekreftelser.

Revisor visste at Skatt Øst startet bokettersyn i Malerservice Norge AS i 2007. Rapporten etter bokettersynet er datert 29. april 2011 og skattekontorets vedtak i endringssak er datert 14. mai 2013. Ved avgivelse av revisjonsberetning for regnskapsårene 2011, 2012 og 2013 var revisor kjent med bokettersynsrapportens innhold, som var grunnlag for skattekontorets vedtak. Skattekontoret har også i brev datert 22. mai 2018 varslet om skatteendring og tilleggsskatt for årene 2010 til 2012. Av dette brevet konstaterer Finanstilsynet at underleverandører som er omklassifisert alle har en saldo per 31.12 på kr. 0, og at de alle har hatt transaksjoner kun i kortere perioder.

Finanstilsynet mener at det er riktig av revisor å angi at det foreligger mislighetsrisiko knyttet til gyldigheten av underleverandørene. Revisor har utført en utvidet revisjon av området ved å gjennomgå samtlige underleverandører for å kontrollere registrering i offentlige registre, innberetning kode 401, bokføring av prosjektregnskaper og etterlevelse av bokføringsregelverket.

Finanstilsynet konstaterer at kontrollene revisor har utført mot eksterne parter gjelder kontroll av formelle krav. Revisor forholder seg gjennom alle regnskapsår kun til selskapet når revisor gjennomfører kontroller og innhenter revisjonsbevis for materielle forhold, det vil si kontrollerer hva som er kjøpt fra underleverandører. Dette medfører at selskapet og selskapets interne regnskapsfører har mulighet til å styre og påvirke hvilken informasjon som revisor skal få tilgang til.

Finanstilsynet mener at revisjonshandlingene som er utført har begrenset bevisverdi til å bekrefte om underleverandørene er reelle, herunder om de faktisk kan sies å utøve virksomhet i næring. I en slik situasjon der det er slike klare indikasjoner på misligheter ved underleverandørene, skulle revisor selv ha innhentet saldobekreftelser/kontoutdrag fra leverandørene i samsvar med det som følger av ISA 505 om eksterne bekreftelser. Det er ikke tilstrekkelig å innhente kun saldobekreftelser via intern regnskapsfører. Når revisor også kun ber om saldobekreftelser så er ikke underleverandørene med kr. 0 i saldo per 31.12 omfattet av revisors kontroller.

Finanstilsynet mener at det i dette tilfelle ikke foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for gyldigheten av underleverandørene. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd, jf. ISA 240 punkt 13 og ISA 500 punkt 6.

2.3 Formelle forhold

Selskapet har etter det opplyste aldri formalisert styrets arbeid og har ikke utarbeidet og oppbevart styre- og generalforsamlingsprotokoller. Aksjeloven stiller minimumskrav til styrebehandling og generalforsamling, jf. aksjeloven §§ 5-5, 5-16, 6-12 og 6-29. Revisor burde som minimum forsikret seg om at årsregnskap og årsberetning var behandlet av styret og generalforsamling, uavhengig av

om dette var behandlet i møte eller på annen måte, og at det forelå styre- og generalforsamlingsprotokoll.

Finanstilsynet mener at forholdet skulle vært tatt opp med selskapet i nummerert brev. Forholdet er brudd på revisorloven § 5-2 fjerde ledd, jf. § 5-4.

2. Oppsummering

Finanstilsynet konstaterer brudd på revisorloven. Det legges vekt på at i en situasjon der det er klare mislighetsindikatorer så må revisor utføre ytterligere revisjonshandlinger. At det utføres alternative revisjonshandlinger, blant annet ved å innhente eksterne bevis, er da sentralt for å kunne avkrefte/bekreft mislighetsrisikoen. Det er ikke tilstrekkelig å kun innhente revisjonsbevis fra selskapet.

For Finanstilsynet

Anders Grini
tilsynsrådgiver

Espen Jacobsen
spesialrådgiver

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.