

SkatteFUNN – vår største kvalitetsutfordring

I 2018 avdekket Skatteetaten at over halvparten av 200 foretak som ble gjenstand for kontroll, hadde overrapportert timene til SkatteFUNN, uten at revisor hadde oppdaget det. Tallenes klare tale tyder på at vi som bransje har en stor kvalitetsutfordring knyttet til attestasjon av SkatteFUNN og at dette er noe vi alle har et felles ansvar for å ta tak i.



Statsautorisert revisor
Asbjørn Nygård
Partner i Fryd Revisjon

I denne artikkelen ser jeg nærmere på forventningene til revisor og hvilke grep vi bør ta for å heve kvaliteten på utført kontrollarbeid før vi attesterer skjema RF-1053 *Fradrag i skatt for forskning og utvikling*.

Forventninger til revisor

Rettledningen til skjema RF-1053

Ifølge rettledningen til skjema RF-1053 *Fradrag i skatt for forskning og utvikling* skal revisor attestere skjemaet etter å ha planlagt og gjennomført kontroller i henhold til god revisjonsskikk, ISA 805 og ISAE 3000. Videre fremgår det av rettledningen at: «... det forventes ikke at revisor skal gå god for at FoU-personalet har arbeidet på prosjektet i de oppgitte timene, men det forventes at revisor bekrefter at foretaket benytter et egnet timeregistreringssystem med relevante kontrollrutiner».

Bakgrunnen for at det ikke forventes at revisor skal gå god for timene, ble utdypet av daværende finansminister Kristin Halvorsen (SV) 20. desember 2006

som svar på spørsmål fra stortingsrepresentant Gunnar Gundersen (H).

I svaret refererte finansministeren til en rapport fra Senter for statlig økonomistyring (SSØ) som blant annet hadde uttalt at: «... revisor vil i stor grad i praksis basere sin vurdering på om utformingen av systemet for registrering av timer som kreves av SkatteFUNN-prosjekter virker tilfredsstillende. Hvis bedrifter, innenfor rimelighetens grenser, bevisst ønsker å blåse opp fradragssystemet, har revisor i praksis begrenset mulighet til å avdekke dette. I noen tilfeller kan det forekomme at oppgitt timebruk virker helt urimelig, for eksempel sammenholdt med andre løpende prosjekter i virksomheten og et rimelig antall timer til rådighet. Likeledes kan revisor gjennom kjennskap til bedriften, blant annet gjennom revisjon av årsregnskap, ha en viss mulighet til å avdekke åpenbare urimeligheter. Vår vurdering er imidlertid at revisors mulighet til objektivt å kontrollere timelister for egenutført FoU innen SkatteFUNN generelt sett er liten».

Vanlige revisjonshandlinger

Som følge av at det i rettledningen ikke forventes at revisor skal gå god for timene, tror jeg at det har utviklet seg en praksis hvor revisors kontroll av

SkatteFUNN-prosjekter hovedsakelig har bestått i:

- kontroll av at prosjektet er godkjent av Forskningsrådet, samt for hvilken periode
- kontroll av at prosjektrengskap er ført
- kontroll av antall timer mot timelister, samt maksimalt antall timer pr. person på 1850 timer
- kontroll av at anvendt timesats tilsvarende det laveste av maksimal timesats på kr 600 og 1,2 promille av årslønn (f.o.m. 2020 er maksimal timesats økt til kr 700)
- kontroll av innkjøp mot inngående fakturaer, samt vurdering av om kostnadene er relevante for prosjektet
- kontrollberegning av totale SkatteFUNN-kostnader og støttebeløp

Finanstilsynets krav og forventninger

12. februar 2020 avga Finanstilsynet for første gang en tilsynsrapport som gjaldt et revisjonsforetaks SkatteFUNN-attestasjon. Revisjonsforetaket fikk skarp kritikk for å ha godkjent prosjektrengskapene for to SkatteFUNN-prosjekter som hadde gått over fire år med totale prosjektkostnader i underkant av 40 millioner kroner. Bokattersyn utført av Skatteetaten hadde avdekket at mer enn 80 % av de totale prosjektkostnadene påviselig var urettmessig inkludert i SkatteFUNN-



Mange foretak overrapporter timene til SkatteFUNN, uten at revisor oppdager dette.

prosjektene. Tilsynsrapporten er interessant fordi den tydeliggjør hvilke krav og forventninger Finanstilsynet har til revisor:

- Gjennom SkatteFUNN-attestasjonen avgir revisor en bekreftelse i henhold til ISA 805 med høy sikkerhet 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 prosjektregnskapet.
- 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 vesentlig feilinformasjon uavhengig av om det skyldes feil

eller misligheter, samt fastslå hvorvidt noen av de identifiserte risikoene er særskilte risikoer.

- Det forventes at revisors dokumenterte forståelse av virksomheten inkluderer opplysninger om prosjektene og resultatene av forskningen.
- I tillegg til å utføre revisjonshandlinger rettet inn mot gyldigheten og nøyaktigheten til kostnadene i prosjektregnskapet, forventes det at revisor anvender den kjennskapen han har til foretakets virksomhet og den kunnskapen han opparbeider seg under revisjonen, til å bekrefte eller avkrefte om foretaket utfører slike forsknings- og utviklingsaktiviteter som fremgår av SkatteFUNN-prosjektets beskrivelse.

Økte forventninger til revisor

De nedslående resultatene fra stikkprøvekontrollene til Skatteetaten i 2018 hvor det ble avdekket at over

halvparten av de kontrollerte foretakene hadde overrapportert timene til SkatteFUNN, indikerer at revisor ikke gjør nok for å bekrefte at bokførte SkatteFUNN-kostnader er reelle. Selv tror jeg at dette er en direkte konsekvens av formuleringen i rettleidingen til skjema RF-1053 om at det ikke forventes at revisor skal gå god for at FoU-personalet har arbeidet på prosjektet i de oppgitte timene og at revisjonshandlingene er planlagt og gjennomført med dette som utgangspunkt.

Finanstilsynets tilsynsrapport er en klar påminnelse om at revisor ikke passivt kan slå seg til ro med at han ikke skal gå god for timene. I stedet må revisor finne andre innfallsvinkler for å bekrefte eller avkrefte om foretaket faktisk har utført FoU-aktiviteter slik det fremgår av SkatteFUNN-prosjektets beskrivelse og med et slikt omfang som prosjektregnskapet viser.

I det følgende vil jeg se nærmere på hvilke konsekvenser dette bør få for revisjon av foretak med SkatteFUNN-prosjekt og arbeidet med selve SkatteFUNN-attestasjonen.

Revisjon av foretak med SkatteFUNN-prosjekt

Vesentlig enkelttransaksjon med særskilt risiko

SkatteFUNN-prosjekt vil ofte utgjøre en stor investering i FoU fra foretakets side. I mange foretak strekker dessuten SkatteFUNN-prosjekt seg over flere år, noe som medfører at akkumulerte investerte beløp og mottatte støttebeløp blir betydelige. SkatteFUNN-ordningen har gjentatte ganger blitt fremhevet i Økokrims risikovurderinger med hensyn til at det foreligger en forhøyet risiko for misbruk. Revisjonsmessig vil derfor SkatteFUNN-prosjekt som regel være en vesentlig enkelttransaksjon i årsregnskapet med særskilt risiko for misligheter.

Revisjonshandlinger

Konsekvensen av at SkatteFUNN-prosjekt klassifiseres som en vesentlig enkelttransaksjon i årsregnskapet med særskilt risiko, er at revisor må opparbeide seg en forståelse av foretakets kontroller som er relevante for den aktuelle risikoen og utføre substanskontroller som er spesielt tilpasset risikoen. Dersom revisor planlegger å bygge på test av kontroll, må revisor teste kontrollene hvert år. Dokumentasjonsmessig bør derfor SkatteFUNN-prosjekt være en integrert del av selve revisjonen og ikke en frittstående attestasjon.

Når det gjelder Finanstilsynets forventning om at revisor skal bekrefte eller avkrefte om FoU-aktivitetene har funnet sted, vil de mest hensiktsmessige revisjonshandlingene kunne variere fra foretak til foretak. Det mest nærliggende vil være å be om at foretaket fremskaffer dokumentasjon som gjør det mulig å bekrefte at ressursbruken i prosjektet er reell sammenholdt med SkatteFUNN-prosjektets beskrivelse og avgrensninger. Når revisor så får presentert denne dokumentasjo-

nen, er det viktig at den gjennomgås med tilstrekkelig profesjonell skepsis.

Revisor bør også utarbeide en flerårig regnskapsanalyse som inkluderer alle årene foretaket har hatt SkatteFUNN-prosjekter og årene like før foretaket fikk slike prosjekter. I analysen trekkes SkatteFUNN-kostnadene ut av totaltallene for å komme frem til selve driften eksklusiv SkatteFUNN-prosjekter. Ved utarbeidelsen av analysen er det viktig å være oppmerksom på at omtrent 60 % av standardsatsen på kr 600 (kr 700 f.o.m. 2020) gjelder lønn og sosiale kostnader, mens det resterende beløpet av standardsatsen går til dekning av sjablongmessige overheadkostnader. Analysen bør vise hvor stor andel av selskapets ressurser som brukes på FoU-aktiviteter. Sammen med akkumulerte investerte beløp i FoU, sett opp mot resultatene av forskningen og revisors forståelse av virksomheten, kan dette gi revisor en indikator på om FoU-aktivitetene har funnet sted eller ikke.

Utfordringer

Lavterskel støtteordning

SkatteFUNN er en lavterskel støtteordning som gir foretak som har fått prosjektet sitt godkjent av Forskningsrådet, rett til skattefradrag basert på kostnadene i prosjektet. Det er derfor et spørsmål om hvor langt revisor skal måtte gå i sitt kontrollarbeid for å bekrefte eller avkrefte at FoU-aktivitetene har funnet sted. Går revisor for langt, vil det være risiko for at foretakene ikke lenger opplever støtteordningen som lavterskel, noe som igjen kan lede til reduserte FoU-investeringer.

Vanskelig å komme i mål

Kontrollarbeidet med å bekrefte eller avkrefte at FoU-aktivitetene har funnet sted, vil være svært krevende i de tilfellene det blir påstand mot påstand som følge av at revisor har mistanke om at foretaket har jukset med timene, men ikke kan bevise det. Siden foretaket i utgangspunktet har rett til skattefradraget, vil revisor da bli stilt ovenfor et dilemma med hensyn til hva han skal gjøre.

Egeninteressesetruassel

Honoraret for attestasjon av SkatteFUNN-prosjekt utgjør vanligvis en liten brøkdel av det samlede honoraret for revisjonsoppdraget. Dersom revisor ikke attesterer SkatteFUNN-prosjektet, vil foretaket mest sannsynlig skifte revisor. For SkatteFUNN-prosjekter hvor revisor har vanskeligheter med å komme til en positiv konklusjon med høy sikkerhet, er det fare for at revisors egeninteresse i å beholde revisjonsoppdraget vil kunne påvirke revisors dømmekraft eller adferd.

Forholdet mellom honorar og risiko

Min vurdering er at forventningene til revisor med hensyn til attestasjon av SkatteFUNN-prosjekt i mange tilfeller vil være så vanskelige å innfri at forholdet mellom honorar og risiko ved å påta seg slike oppdrag fremstår som langt mindre attraktivt enn ordinær revisjon.

For enkelte revisorer kan det fremover bli et spørsmål om de skal fortsette å ha foretak med SkatteFUNN-prosjekter i kundeporteføljen sin, og da spesielt de foretakene som ikke er revisjonspliktige og hvor revisor kun avgir SkatteFUNN-attestasjon.

Likeledes kan det fremover bli aktuelt å gjennomføre utvidede undersøkelser før man påtar seg revisjonen av foretak som har SkatteFUNN-prosjekt. I tillegg til å stille spørsmål til ledelsen om pågående og tidligere SkatteFUNN-prosjekter, kan revisor se seg tjent med å utarbeide en flerårig regnskapsanalyse som viser akkumulerte beløp brukt på forskning, tildelt støtte og resultat fra driften eksklusiv SkatteFUNN-prosjektene.

Avslutning

Med tanke på økt fokus fra myndigheter og media på å få bukt med juks i SkatteFUNN-ordningen, samt viktigheten av å opprettholde revisors omdømme, mener jeg at det er på tide at Revisorforeningen og Skatteetaten kommer med en veiledning om revisors oppgaver og plikter knyttet til attestasjon av SkatteFUNN-prosjekt.