

SkatteFUNN, utvalgte problemstillinger

Vi får en god del spørsmål rundt ordningen og vil i det følgende trekke frem noen av forholdene rundt SkatteFUNN som vi mener at revisor må ha vesentlig fokus på.



Statsautorisert revisor
Kristin Hagland
Rådgiver, Revisorforeningen



Statsautorisert revisor
Knut Aker
Rådgiver, Revisorforeningen

SkatteFUNN-prosjekt har en forhøyet mislighetsrisiko som følge av at det er et lavterskeltilbud, det er ingen direkte offentlig oppfølging, støtte går til direkte fradrag i betalbar skatt eller utbetales, og det er formalkrav i regelverket som kan motivere til omgørelser. Vinteren 2024 avholdt Revisorforeningen et webinar med fokus på SkatteFUNN og revisjon. Bakgrunnen for kurset var å fokusere på bevisstheten i rollen som revisor når det gjelder attestasjon av SkatteFUNN-prosjekter. I dette lå blant annet å adressere risikoen for feil i avgivelse av attestasjoner av SkatteFUNN, adressere saker fra media, bokettersyn, tilsynsrapporter med mer, og dele noen tanker rundt det å avgi attestasjon av SkatteFUNN-prosjekt i de tilfellene foretaket ikke har valgt revisor. I etterkant av webinar ble det utarbeidet hjelpemidler ved attestasjon av SkatteFUNN.

Partene i et SkatteFUNN-prosjekt

Ethvert SkatteFUNN-prosjekt består av minst fire parter som har ulike roller:

- Søkeren av midlene
- Norges Forskningsråd gjør en faglig vurdering av innhold og kvalitet i prosjektet, herunder om prosjektet

faller inn under FoU-definisjonen i loven og forskriften før de godkjenner eller avslår prosjektet

- Skatteetaten har ansvaret for kontroll og utbetaling
- Revisor har rollen mellom Forskningsrådet og Skatteetaten. Revisor kontrollerer at selskapet er berettiget til å motta støtte, kostnadene, at den tilhørende dokumentasjonen er i samsvar med regelverket, og at summen av den offentlige støtten til prosjektet ikke overstiger høyeste samlede tillatte støtteintensitet etter ESAs retningslinjer for statsstøtte. Revisors kontroll tar utgangspunkt i prosjektbeskrivelsen og tilsagnet fra Norges Forskningsråd

Det er i tillegg en god del firmaer som er spesialisert på rådgivning i forbindelse med SkatteFUNN-prosjekt. SkatteFUNN-prosjekt er som nevnt i utgangspunktet et lavterskeltilbud, og det skal følgelig ikke være nødvendig å bruke rådgiver, men noen selskap kan finne det hensiktsmessig. Det er greit å være klar over at kostnadene til rådgiver ikke er en kostnad som kan være en del av SkatteFUNN-prosjektet, dvs. kostnaden kan ikke tas inn i prosjektet.

Revisors bekreftelse av opplysningene til Skatteetaten gjennomføres iht. til ISA 805 *Særlige hensyn ved revisjon av*

enkelstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling og ISAE 3000 Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon. Dette tilsier at prosjektregnskapet til prosjektet det er innvilget SkatteFUNN-midler til, skal være gjenstand for full revisjon, og alle ISA-ene gjelder, fra planlegging til gjennomføring til konklusjon.

Forventninger til revisor

Revisor er allmennhetens tillitsperson, og i dette ligger blant annet en forventning om at revisor har bevissthet om sin egen rolle og verdi av signaturen når den gis. Det forventes at revisor er kjent med regelverk, utfører sitt arbeid med profesjonell skeptisk holdning, evner å adressere og kommunisere til relevante organ og personer svakheter og mangler. I dette ligger også en tydelig forventning om at revisor er kjent med og vurderer risikoen for at SkatteFUNN-ordningen misbrukes, for feil i avgivelsen av attestasjoner av SkatteFUNN før revisor påtar seg oppdraget, og gjennom utførelsen av oppdraget når oppdraget aksepteres. Mislighetsrisikoen og risikoen for feil i avgivelsen av attestasjonen er enda høyere i de tilfellene revisor ikke også er selskapets valgte revisor, av den enkle

grunn at revisor ikke kjenner selskapet og personene like godt.

Normalt er det selskapets valgte revisor som attesterer rapporteringen av SkatteFUNN. Ordlyden i loven er imidlertid ikke til hinder for at en annen enn selskapets valgte revisor kan gi denne attestasjonen, men dette fremstår i de aller fleste tilfellene som en lite hensiktsmessig løsning siden den valgte revisor normalt vil være den revisor som har mest oppdatert kunnskap om selskapet og dets aktiviteter, og kan forventes å utføre attestasjonsoppdraget på en mest hensiktsmessig måte. Dersom selskapet likevel ber om at en annen revisor enn selskapets valgte revisor skal gi attestasjonen, bør revisor opparbeide seg en forståelse for hvorfor selskapet ikke vil be den valgte revisor avgi attestasjonen. Det vil ofte være tilfellet at den valgte revisor har gitt uttrykk for at revisor ikke vil avgi attestasjonen som følge av at revisor ikke anser de nødvendige forutsetningene som oppfylt. Det vil kreves særskilt høy aktsomhet før en revisor påtar seg et slikt oppdrag som den valgte revisor ikke vil utføre, og det kan også legges til grunn at selskaper som velger en slik løsning, vil bli gjenstand for særskilt fokus i skattemyndighetenes kontroll.

Når revisor blir anmodet om å ta et attestasjonsoppdrag for SkatteFUNN for et selskap som ikke har valgt revisor, vil revisor ofte ha begrenset kjennskap til selskapets virksomhet, rutiner og interne kontroll. Revisor må utføre handlinger for å opparbeide seg en tilstrekkelig forståelse av selskapet og det aktuelle prosjektet. Slike oppdrag må også underlegges nødvendige handlinger for å oppfylle kravene i hvitvaskingsloven før oppdraget aksepteres. Det foreligger flere saker hvor revisor tilsynelatende har gitt attestasjoner uten å ha foretatt de nødvendige handlinger, og som har medført innrapportering fra skattemyndighetene og strenge sanksjoner fra Finanstilsynet.

Tilgjengelig veiledning

Det er mye god veiledning tilgjengelig for SkatteFUNN-midler for søker og



revisor. Revisorforeningen har utarbeidet hjelpemidler for engasjementsbrev, uttalelse fra ledelsen og revisjonshandlinger som er tilgjengelig på hjemmesiden (revisorforeningen.no). Forskningsrådet har utarbeidet en omfattende veiledning som finnes på siden for SkatteFUNN-ordningen, og i tillegg er det god informasjon på temasiden hos Skatteetaten og i Skatte-ABC. Vi anbefaler også alle å gjøre seg kjent med tilsynssaker fra Finanstilsynet som omhandler SkatteFUNN-prosjekt.

Nærmere om enkelte problemstillinger

Foretak i finansielle vanskeligheter

En forutsetning for å kunne motta støtte er at foretaket ikke ble ansett å være i finansielle vanskeligheter på tidspunktet for Forskningsrådets godkjenning av prosjektet. Det er flere forhold som kan medføre at et selskap skal anses å være et foretak i finansielle vanskeligheter. Her fokuserer vi på bestemmelsen om at foretaket vil bli ansett for å være i finansielle vanskeligheter dersom balansen viser at mindre enn halvparten av aksjekapital og overkurs er i behold, og selskapet ikke er en SMB-virksomhet som har eksistert i mindre enn tre år. Målingen av dette skal enten skje på grunnlag av sist avlagte årsregnskap eller en

etterfølgende mellombalanse med balansedag. Det er ikke krav om at mellombalansen skal være revidert, men det kan legges til grunn at revisor ikke kan akseptere at målingen skjer på grunnlag av en mellombalanse som åpenbart vurderes å være basert på feilaktige vurderinger. Det er også adgang til å anvende en balanse som er basert på andre verdier enn det avlagte regnskapet, men i så fall må hele balansen omarbeides til et slikt grunnlag, eksempelvis skattemessige verdier eller IFRS. Denne adgangen er trolig lite benyttet i praksis så langt.

Selskapene bør være oppmerksomme på disse kravene og sørge for at relevante tilpasninger blir foretatt, herunder eventuelle kapitalutvidelser og dekning av udekket tap fra overkurs i årsregnskapet.

Forståelse av prosjektet

Før revisor påtar seg et oppdrag for å attestere et SkatteFUNN-prosjekt, må revisor foreta visse innledende undersøkelser for å vurdere om det vil være mulig å avgi en attestasjon. Dette innebærer at selskapet må kunne dokumentere at det ikke er et foretak i finansielle vanskeligheter. Revisor må videre gjennomgå søknaden og godkjenningen fra Forskningsrådet samt opparbeide seg en viss forståelse av

innholdet i prosjektet. Det er nødvendig å vurdere om prosjektet er tilstrekkelig adskilt fra selskapets øvrige aktiviteter, og om prosjektregnskapet er lagt opp på en måte som muliggjør at dette kan revideres. Et relevant kontrollspørsmål bør også være om selskapet har de nødvendige ressurser til å gjennomføre prosjektet. Mangel på kompetanse hos ansatte til å foreta forsknings- og utviklingsaktiviteter samt selskapets evne til å finansiere prosjektet, kan være indikasjoner på misligheter ved at det i realiteten ikke finner sted de aktiviteter som er opplyst i søknaden.

Timelister

Det er som nevnt krav om prosjektregnskap, og det er krav om at prosjektregnskapet skal føres løpende. For kostnader til eget personale skal det foreligge timelister. Timelistene skal føres løpende og vise, fordelt per dag:

- Navn på FoU-person
- Antall timer samt hvilke delmål timene gjelder (godt formulerte delmål vil følgelig kunne gjøre at timeføringen blir enklere)

Timelistene skal signeres av både FoU-personen og prosjektleder. Signering skal skje minst hvert kvartal.

Det er ikke krav om at selskapet har et timeregistreringssystem, timene kan fint føres i Excel, Word eller på en annen måte. Kravet er at skatteyter har etablert et tilfredsstillende system for registrering av antall timer som er brukt på prosjektet. Det er ingen unntak fra reglene om timeregistrering og signering av timelistene. Dette tilsier at søker av SkatteFUNN-midler må kjenne reglene og ha innført timeregistrering, hvis selskapet ikke allerede har det, før søknad og godkjenning av midler. Hvis timelistene ikke tilfredsstillende kravene som er angitt for SkatteFUNN-midler, er det heller ikke grunnlag for revisor å signere.

Revisor må utføre flere handlinger enn å se at de formelle kravene rundt timelister og antall timer er overholdt. Dette vil inkludere følgende handlinger:

- Timelister er tidsriktig ført
- Timelistene er detaljerte og angir delmål
- Delmålene som er angitt, stemmer med prosjektbudsjettet
- Timelistene er godkjent og signert av deltageren og prosjektansvarlig minst hvert kvartal
- Personene som har belastet timer, er ansatt i selskapet/konsernet
- Personene som har belastet timer, har kvalifikasjonene til å utføre timene
- Timer belastet SkatteFUNN-prosjektet er innenfor fastsatt grense, 1850 t.
- Personene som har belastet timer, synes å ha kapasitet ut fra andre oppgaver/ansvarsområder
- Timene som er belastet, gjelder riktig år

Timesats

Timesatsen som kan belastes SkatteFUNN-prosjektet, utgjør inntil 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret, og maksimalt til kr 700 per time. For deltidsansatte FoU-personell omregnes den avtalte lønnen til en 100 %-stilling før timesatsen beregnes. Det er en forutsetning at den ansatte faktisk er deltidsansatt.

Reglene henviser til avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret. Det vil være en omgåelse av regelverket om skatteyter endrer tidspunktet for lønnsregulering i prosjektåret for å få høyere skattefradrag, tilsvarende hvis det legges inn en ekstra lønnsjustering på slutten av året.

Transaksjoner med nærstående risikoforhold

Kostnader som belastes selskapet fra nærstående, kan innebære særskilte risikoforhold hvor begge parter kan ha interesse av at kostnader eller timesatser fastsettes til et høyere beløp enn normale vilkår skulle tilsi. For nærstående som definert i de objektive kriteriene i skattelovforskriften, er kravene til dokumentasjon for transaksjoner satt for å unngå visse tilpasninger. For andre aktører som ikke defineres som nærstående etter disse

objektive kriteriene, vil det kunne være situasjoner hvor partene har felles interesse av å rapportere kostnader som del av prosjektregnskapet. Revisor bør være særskilt oppmerksom på transaksjoner med selskaper hvor det er vesentlig felles eierinteresse uten at de er å anse som nærstående, og dette gjelder både prising av og det reelle innholdet i leverte tjenester.

Konsekvenser av at revisor ikke kan attestere

Selskapet vil ikke kunne få utbetalt støtten uten at det foreligger attestasjon fra revisor, og dette kan medføre betydelig press mot revisor for å akseptere de vurderinger selskapet har foretatt i forbindelse med prosjektregnskapet. Revisor må vurdere om det foreligger tilstrekkelig revisjonsbevis, og vil be om at alle kjente feil blir korrigeret før attestasjon kan gis. Det vil åpenbart foreligge situasjoner med skjønnsmessige vurderinger av om kravene til prosjektregnskapet er oppfylt, men det er ikke rom for å gi presiseringer eller ta forbehold til attestasjonen. Selskapet vil heller ikke ha noen klageadgang som følge av manglende attestasjon fra revisor, og dette er et sentralt forhold som bør kunne bidra til at selskapene foretar nødvendige forberedelser til utarbeidelsen av prosjektregnskapet og tilhørende dokumentasjon.

Avsluttende kommentar

Det kan være en risiko i prosjekt som SkatteFUNN at revisor i for stor grad fokuserer på detaljtesting av prosjektregnskapet. Dette er selvfølgelig viktig og en del av attestasjonsoppdraget. Sakene som har kommet opp, tyder imidlertid på at revisor ikke har hatt tilstrekkelig profesjonell skepsis ved aksept av attestasjonsoppdraget og for dårlig kunnskap om kunden og prosjektet. Det er kritisk for attestasjon av SkatteFUNN at revisor kjenner kunden, forstår prosjektet, evner å revidere i henhold til revisjonsstandardene og har god kunnskap om regelverket.