



Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning förenad med en sanktionsavgift på 25 000 kr.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har underrättats om att godkände revisorn A-son har underkänts i FAR:s kvalitetskontroll och har därför öppnat detta ärende. Revisorsinspektionen har utrett A-sons revision av två aktieföretag för räkenskapsåret 2016, här benämnda energiföretaget och tobaksföretaget. Båda företagen tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2) vid upprättandet av årsredovisningen.

Företagens omsättning och balansomslutning för räkenskapsåret 2016 framgår av nedanstående uppställning (belopp i mkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Energiföretaget	2016-01-01–2016-12-31	11,0	186,4
Tobaksföretaget	2016-01-01–2016-12-31	60,9	5,1

Revisionsberättelserna var utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar för respektive företag.

Utredningen i ärendet har också avsett vissa frågor kring A-sons hantering av skatter och avgifter i den egna revisionsverksamheten.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet¹. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

¹ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

3 Intäktsredovisning (tobaksbolaget)

Räkenskapsåret 2016 redovisade tobaksbolaget en nettoomsättning om cirka 61 mnkr. Bolagets verksamhet bestod, enligt A-sons beskrivning i dokumentationen, av försäljning från en egen butik. Kunderna var både privatpersoner och företag.

Vid planeringen av revisionen bedömde A-son att nettoomsättningen var en väsentlig post att granska. Han bedömde vidare att den inneboende risken i posten var låg, att kontrollrisken var hög och att detta gav honom en kombinerad risk på medelnivå. Han antecknade att försäljningen hade ökat till följd av att en konkurrent till bolaget hade försatts i konkurs.

I dokumentationen finns ett arbetsprogram för posten Nettoomsättning. Av detta framgår att A-son bedömde rimligheten av redovisade intäkter genom en jämförelse med tidigare år och att han jämförde årets bruttovinst med föregående år. Vidare framgår att bruttovinsten hade ökat från två till fyra procent jämfört med föregående år, dvs. en fördubbling av vinstmarginalen. Förklaringen till detta var, enligt A-sons anteckningar, att bolaget hade sänkt priserna något generellt sett men samtidigt ökat priserna på varor som var specifika för bolagets butik. Enligt anteckningarna hade bortfallet av en konkurrent på marknaden möjliggjort en prishöjning. Av arbetsprogrammet framgår också att A-son hade utfört en kontroll av löpnummerserien avseende försäljningstransaktioner. Av dokumentationen kan inte utläsas hur han verifierade riktigheten och rimligheten i ökningen i bruttovinstmarginalen.

Arbetsprogrammet innehåller också anteckningar om hur vissa delar av kassaredovisningen och kassarutinerna fungerade. Det finns också anteckningar om att A-son hade inventerat kassan och kontrollerat kassaregistret. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilka åtgärder han vidtog i detta avseende. I arbetsprogrammet för posten Kassa och bank har han antecknat att han bedömde systemet för kontantförsäljningen som tillfredsställande. I dokumentationen finns även ett eget arbetsprogram avseende kontantintäkter och kassarutiner. I detta arbetsprogram finns dock inga anteckningar om någon utförd granskning. På ett separat blad finns det några handskrivna anteckningar med ytterligare beskrivningar av hur vissa delar av kassarutinen fungerade. Det kan dock inte heller här utläsas om någon granskning utfördes. Slutligen finns en utskrift från kassaregistret som bl.a. anger försäljning per betalsätt 1 januari 2016 – 1 januari 2017. Av utskriften framgår att 22,6 mnkr hade registrerats som kontantförsäljning och 53,9 mnkr

som kortförsäljning. Summan av dessa belopp skulle enligt utskriften vara 76,3 mnkr. Summan av de två beloppen blir dock 76,5 mnkr. Nettoomsättningen enligt bokföringen uppgick till 60 859 tkr. Utskriften från kassaregistret innehåller å andra sidan en uppgift om försäljning exklusive mervärdesskatt om 61 169 tkr. I dokumentationen saknas kommentarer eller förklaringar till dessa differenser.

Förutom A-sons kontroll av försäljningstransaktionernas löpnummerserier och hans jämförelse av redovisad bruttovinst mellan åren går det inte att utläsa om han utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

All försäljning i bolaget skedde via kassaregistret. Bruttovinsten hade ökat jämfört med föregående år. Att en ökning hade skett konstaterades genom en jämförelse av ett urval av de artiklar som var föremål för prisökning med tidigare prissättning. Denna kontroll utfördes i samband med en lagerinventering.

En viktig konkurrent försvann från marknaden på grund av konkurs. Denna aktör hade haft en stor försäljning av vissa artiklar, en försäljning som kunde tas över av tobaksbolaget. Han hade själv varit revisor i det konkursatta bolaget och hade därför kännedom om vilket sortiment som det bolag hade haft. När han skulle verifiera riktigheten i ökningen av tobaksbolagets bruttovinstmarginal, hade han denna insikt som stöd för ökningen.

Granskningen av bolagets kassaredovisning utfördes genom en stickprovsmässig kontroll av ett antal dagar och genom att den aktuella dagens Z-rapport jämfördes med bokföringen. Denna granskning utfördes i juni 2017. Slutsatsen var att bolagets intäkter enligt Z-rapporterna stämde överens med bokföringen.

Han hade en genomgång av bolagets kassarutiner med företrädare för bolaget och bolagets redovisningskonsult. Han bedömde rutinerna som tillfredsställande. Kassaregistret var godkänt av Skatteverket.

Normalt använder han sig av checklistan ”Revision av kontantintäkter och kassarutiner” som han har fått från FAR. Bolaget hade emellertid tagit beslut om att investera i ett nytt kassaregister och system. Därför ansåg han det inte nödvändigt att dokumentera ett system som ändå skulle utgå framöver.

I samband med granskningen informerades han om att bolaget hade vissa problem med statistiken från kassaregistret. Man kunde inte få summerad information ur registret. Bolagets styrelseledamot hade tagit kontakt med leverantören av bolagets kassaregister för att komma till rätta med problemet. Han antecknade att systemet var tillfredsställande, men var inte tydlig med att det var bolagets rutiner som avsågs. Huruvida de problem som bolaget upplevde med kassaregistret var av teknisk natur eller om de hade sin orsak i programmeringsfel låter han vara osagt, men kassaregistret var godkänt. Den utskrift från kassaregistret som finns i hans dokumentation fick han efter det att han hade slutfört sin revision. Han tog emot utskriften flera dagar efter det att han hade avgett sin revisionsberättelse. Utskriften ska inte ses som ett revisionsbevis. Han tog med den i sin dokumentation för att styrka den information som han tidigare hade fått om att statistiken var missvisande. Bolagsledningen tog beslut om att investera i ett nytt system och så gjordes också.

Det arbetade inte någon utomstående i bolaget. Resultatet av hans granskning styrkte hans bedömning att samtliga intäkter redovisades. I försäljningslokalen fanns också flera kameror som var riktade mot personalen och som visade vad personalen gjorde.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I tobaksbolagets verksamhet förekom en omfattande kontanthantering och bolagets samtliga intäkter hanterades genom bolagets kassaregister. Vid revisionen var det därför mycket viktigt att, inom ramen för granskningen av intäktsredovisningen, granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering.

I A-sons dokumentation finns endast några kortfattade anteckningar om hur vissa delar av kassarutinerna fungerade och att kassaregistret hade kontrollerats. Omfattningen av och inriktningen på utförd granskning kan dock inte utläsas av dokumentationen. Det arbetsprogram som är särskilt inriktat på planerade granskningsåtgärder av rutinerna saknar helt anteckningar. Utifrån dokumentationen går det därför inte att avgöra huruvida A-son utförde en tillräcklig granskning av rutinerna för kassaredovisningen och kontanthanteringen.

A-son har uppgett att han kontrollerade några dagars försäljning mot kassaregistrets Z-rapport. Detta stöds inte av dokumentationen. Hans yttrande innehåller endast knapphändiga uppgifter i denna del och uppgifterna ger inte någon konkret vägledning för bedömningen av granskningens omfattning. Uppgifterna gör inte den påstådda granskningen sannolik. Mot denna bakgrund drar Revisorsinspektionen slutsatsen att han inte utförde en tillräcklig granskning av detta slag (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Av A-sons uppgifter framgår att han inte använde sig av det arbetsprogram som behandlade kontantintäkter och kassarutiner. Han har motiverat detta med att bolaget skulle byta kassaregister. Att ett bolag har för avsikt att byta kassaregister fråntar inte en revisor skyldigheten att granska det register som har använts under räkenskapsåret. Bolaget hade också problem med det nuvarande registret på så sätt att felaktig information lämnades i sammanställningar ur registret. Denna omständighet underströk behovet av att fördjupa granskningen. Att kassaregistret var godkänt av Skatteverket ändrar inte den bedömningen. Inte heller i denna del framstår A-sons granskning som tillräcklig.

När det gäller granskningen av fullständigheten i intäktsredovisningen i övrigt begränsade sig A-sons granskning, såvitt framgår av dokumentationen, till en jämförelse av bruttovinsten mellan åren och en kontroll av löpnummerserier avseende försäljningstransaktioner i bokföringen. Dessa åtgärder var inte tillräckliga för att han skulle kunna godta fullständigheten i bolagets samlade intäktsredovisning. Han har i yttrande till Revisorsinspektionen angett vad som skulle kunna vara förklaringen till varför vinstmarginalen hade fördubblats och har även uppgett att han tog stickprov på några artiklar för att verifiera rimligheten i marginalökningen. Det han har uppgett gav honom dock, enligt Revisorsinspektionens mening, inte tillräcklig grund för att kunna bedöma att den generella bruttovinstökningen var rimlig.

Revisorsinspektionens slutsats av det ovan sagda är att A-son inte utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

Med hänsyn till att posten Nettoomsättning var en väsentlig post i bolaget innebar den bristfälliga granskningen av rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt fullständigheten i intäktsredovisningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Övriga långfristiga skulder

4.1 Energibolaget

Av dokumentationen framgår att energibolaget redovisade en långfristig skuld till bolagets styrelseledamot om 87 mnkr. Skulden motsvarade 47 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen framgår att A-son stämde av den bokförda skulden mot en specifikation. Han antecknade också att upplupen ränta hade beaktats på skulden samt att den kortfristiga delen av skulden hade bokförts på ett separat huvudboks-konto. Den totala skulden inklusive kortfristig del uppgick till knappt 95 mnkr, vilket motsvarade 51 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen framgår att hans granskning av skulden bestod i att han jämförde det bokförda beloppet mot en specifikation. Det kan i övrigt inte utläsas vilka revisionsbevis som han tog in för att godta den bokförda skulden eller om han vidtog andra granskningsåtgärder.

A-son har uppgett följande.

Hans granskning bestod i att han dels stämde av det bokförda saldot mot det som redovisades i årsredovisningen, dels kontrollerade att räkenskapsårets ingående balans överensstämde med utgående balans föregående räkenskapsår. Dessutom kontrollerade han saldot genom att styrelseledamoten muntligen informerade honom om att denne hade samma saldo i sina anteckningar. Normalt brukar han hämta in en revers, vilket han påpekade för styrelseledamoten. Hans slutsats av granskningen var att saldot var korrekt men att styrelseledamoten borde upprätta en revers med traditionella villkor för ett skuldebrev.

4.2 Tobaksbolaget

I tobaksbolaget redovisades posten Övriga skulder, till den del som togs upp som långfristiga skulder, med 2,8 mnkr. Detta motsvarade 55 procent av balansomslutningen. I dokumentationen finns en specifikation över posten där det framgår att skulderna avsåg skulder till bolagets styrelseledamot med 1,3 mnkr och till bolagets styrelsesuppleant med 1,5 mnkr. I ett arbetsprogram har A-son antecknat att personerna också var bolagets ägare. En viss ökning av deras inlåning av likvida medel i bolaget hade skett som en följd av att bolagets rörelse krävde det. Styrelsesuppleanten har signerat en bokslutsbilaga. A-son har i dokumentationen antecknat att den fungerade som en bekräftelse av fordran.

Vidare har han antecknat att styrelseledamoten hade bekräftat sin fordran på bolaget. Det hade skett per telefon, eftersom styrelseledamoten var på resande fot. Av dokumentationen går inte att utläsa om A-son utförde andra granskningsåtgärder eller hämtade in andra revisionsbevis för att kunna godta de bokförda skulderna.

A-son har uppgett följande.

Hans granskning bestod av att han kontrollerade att ingående balans var korrekt. Skulderna hade ökat med 8 respektive 9 procent under året. Detta bedömde han vara en så pass liten ökning att det räckte med en avstämning av saldona med respektive långivare.

Hans slutsats var att delägarna borde ta fram skuldebrev med traditionella avtalsvillkor, vilket han framförde muntligen i samband med genomgången av revisionen.

4.3 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 18 ska revisorn, oavsett de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, utforma och utföra substansgranskning av alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar. Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 6 framgår att granskningsåtgärder ska vara lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Enligt p. 7 b samma ISA ska revisorn hämta in mer övertygande revisionsbevis ju högre risken bedöms vara.

De bokförda skulderna var väsentliga poster i båda bolagen. Oavsett hur A-son hade bedömt risken för väsentliga fel skulle han mot bakgrund av posternas väsentlighet ha utfört en substansgranskning i syfte att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande skulderna.

Personer som har bestämmande inflytande eller betydande inflytande över ett bolag är enligt ISA 550 *Närståendeförhållanden* p. 10 att se som närstående. Av p. 2 framgår att närståenderelationer och närståendetransaktioner i vissa fall kan ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter. Enligt p. 4 samma ISA behöver revisorn skaffa sig en tillräcklig förståelse av bl.a. ett bolags närståendetransaktioner för att kunna dra slutsatser om huruvida de finansiella rapporterna, i den mån de påverkas av dessa transaktioner, uppnår en rättvisande bild eller inte är vilseledande.

Den granskning som framträder i A-sons dokumentation och yttranden begränsade sig till att jämföra bokförda saldon mot årsredovisningarna och specifikationer samt till inhämtandet av muntliga uppgifter från respektive närstående. För en av skulderna fanns en signatur från en av de närstående på en bokslutsbilaga som bedömdes bekräfta att skulden var riktig. Enligt Revisorsinspektionens bedömning var dessa granskningsåtgärder, med beaktande av skuldernas väsentlighet och långivarnas relation till bolagen, inte tillräckliga för att han skulle kunna godta de bokförda skulderna i något av bolagen. Med hänsyn till att skulderna var väsentliga saknade han därmed också grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5 Skatter och avgifter (tobaksbolaget)

Av ett skattekontoutdrag för räkenskapsåret 2016 som finns i dokumentationen framgår att tobaksbolaget vid sju tillfällen under räkenskapsåret hade betalat skatter och avgifter för sent. Vid ett av tillfällena skedde ingen betalning alls, utan betalning skedde först vid nästa uppbördstillfälle. Förseningarna var mellan sex och trettiofyra dagar. Beloppsmässigt uppgick de som lägst till 15 tkr och som högst till 182 tkr. I revisionsberättelsen finns ingen anmärkning om bolagets försummelser.

A-son har uppgett följande.

Hans avsikt var att göra en anmärkning om att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid. Att en anmärkning inte gjordes berodde på försummelse från hans sida.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Av skattekontoutdraget framgår att skattebetalningar hade gjorts för sent vid flera tillfällen under räkenskapsåret. A-son skulle därför, såsom han själv har vidgått, ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed.

6 Uppllysning i revisionsberättelsen (energibolaget)

Räkenskapsåret 2015 hade energibolaget inte varit föremål för revision. I A-sons revisionsberättelse för det följande räkenskapsåret lämnade han ingen uppllysning om att jämförelsetalen i årsredovisningen för föregående år inte var reviderade.

A-son har uppgett följande.

Han hade varit revisor i bolaget tidigare. När han skulle avge revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret, var han inte tillräckligt observant och förbisåg det faktum att han inte hade reviderat föregående räkenskapsår.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt FAR:s rekommendation i revisionsfrågor RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning* p. 138 ska revisorn, för det fall föregående års årsredovisning inte är reviderad, upplysa om att jämförelsetalen inte är reviderade. Uppllysningen ska lämnas i revisionsberättelsens del 1 (Rapport om årsredovisningen) under rubriken Övriga uppllysningar.

Genom att inte ha lämnat en sådan uppllysning har A-son åsidosatt god revisionssed.

7 Skatter och avgifter i den egna revisionsverksamheten

A-son bedriver revisionsverksamhet i ett aktiebolag (revisionsföretaget) i vilket han är ensam ordinarie styrelseledamot.

Revisorsinspektionen har tagit del av skattekontoutdrag för revisionsföretaget avseende perioden 2015-07-01 – 2017-11-30. Av det framgår följande.

Under perioden betalades skatter och avgifter för sent vid tretton tillfällen. Vid ytterligare två tillfällen skedde betalning i rätt tid, men inte med ett tillräckligt belopp. Vid ytterligare ett tillfälle skedde ingen betalning alls, utan betalning skedde först vid nästa uppbörds-tillfälle. Vid ett av ovanstående tillfällen överlämnade Skatteverket en skatteskuld uppgående till 41 tkr till Kronofogdemyndigheten. Inbetalning till Kronofogdemyndigheten gjordes fem dagar efter det att Skatteverket lämnat över ärendet.

Förseningarna var som kortast två dagar och som längst 35 dagar. Beloppsmässigt uppgick de till som lägst 35 tkr och som högst till 150 tkr.

Revisionsföretaget påfördes vid ett tillfälle även en förseningsavgift avseende för sent inlämnad skattedeklaration.

A-son har uppgett följande.

Mot bakgrund av långvariga personliga och hälsorelaterade utmaningar beslutade han att delegera delar av administrationen i revisionsföretaget till anställd personal. En av dessa uppgifter var att betala och bokföra de räkningar som revisionsföretaget fick.

Han var dessvärre inte tillräckligt tydlig i kommunikationen avseende arbetsuppgifternas omfattning. När det gäller skattekontot brast kommunikationen i hur det skulle hanteras och i precisering av de nödvändiga åtgärder som krävdes för att undvika negativa konsekvenser.

Som en följd av att rutinerna för fakturering och bevakning av kundreskontran var eftersatta uppstod det också likviditetsbrist i revisionsföretaget. Detta fick konsekvenser även beträffande revisionsföretagets skattekonto.

Sedan en lång tid tillbaka fungerar hanteringen av skatter och avgifter i revisionsverksamheten på ett tillfredställande sätt. Vidare har han sett till att det finns rutiner som omöjliggör en felaktig hantering av skatter och avgifter.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 32 § andra stycket revisorslagen följer att disciplinära åtgärder kan riktas mot en revisor med anledning av dennes agerande som ställföreträdare för ett revisionsföretag.

Bestämmelsen om revisorns ansvar som ställföreträdare för revisionsföretag är i första hand avsedd för fall när någon skyldighet mot det allmänna inte har fullgjorts, t.ex. om revisionsföretaget inte har fullgjort sina skyldigheter i frågan om deklarationer eller inbetalning av skatt. Den möjlighet som paragrafen ger att i ett sådant fall upphäva auktorisationen eller godkännandet torde enligt förarbetena kunna bli aktuell t.ex. om revisorn upprepade gånger har försummat förelägganden att avge deklaration eller kontrolluppgifter eller att betala in skatter.²

² Se prop. 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s. 111.

A-son bedriver revisionsverksamhet i ett bolag i vilket han är ensam styrelseledamot. Han är därför att anse som en ställföreträdare för revisionsföretaget och har därmed ansvar för att bolagets skyldigheter mot det allmänna fullgörs. Av god revisorssed följer att en revisor ska bedriva sin verksamhet i ordnade former och att han eller hon ska eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. Kraven på en revisor att i sin revisionsverksamhet sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende ställs mycket höga.

Revisionsföretaget har vid upprepade tillfällen under den aktuella perioden underlåtit att betala skatter i rätt tid. Förseningen har vid ett tillfälle varit så betydande att skatteskulden har förts över till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

A-son har i ärendet framhållit att den felaktiga hanteringen av revisionsföretagets skatter och avgifter berodde på bristande kommunikation vid intern delegering av arbetsuppgifter som i sin tur har berott på långvariga personliga och hälsorelaterade utmaningar. Revisorsinspektionen konstaterar att A-son trots de angivna omständigheterna var skyldig att agera enligt god revisorssed. Han har alltså åsidosatt god revisorssed genom att i egenskap av ställföreträdare för ett revisionsföretag underlåta att betala skatter och avgifter i rätt tid.

8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I ett av de båda här granskade bolagen har han inte utfört en tillräcklig granskning av kassaredovisning, kontanthantering och fullständigheten i intäktsredovisningen. Inte i något av bolagen har han utfört en tillräcklig granskning av långfristiga skulder. Bristerna i granskningen i båda bolagen har varit sådana att han saknat grund att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Därutöver har han i ett av bolagen underlåtit att anmärka på att bolaget vid ett flertal tillfällen hade betalat skatter och avgifter för sent. Slutligen har han underlåtit att i revisionsberättelsen för ett av bolagen upplysa om att jämförelsetalen i årsredovisningen inte var reviderade.

A-son har i ovan nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Redan det förhållandet att han har tillstyrkt fastställande av båda i ärendet aktuella bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det ger anledning att se allvarligt på hans åsidosättanden. Han kan därför inte undgå en varning.

A-son har dessutom inte betalat skatter och avgifter i rätt tid i sin egen revisionsverksamhet. Att en revisor i sin egen verksamhet inte följer gällande regelverk är i sig allvarligt. I förevarande fall har misskötseln dessutom skett inom ett område där revisorer i sin yrkesutövning har en lagstadgad skyldighet att påtala fel och brister hos sina revisionsklienter, se 9 kap. 34 § aktiebolagslagen. Försummelser av detta slag har i flera tidigare tillsynsärenden föranlett Revisorsinspektionen att upphäva revisorns auktorisation eller godkännande.³ I detta fall har det varit fråga om ett flertal betalningsdröjsmål, som vid ett tillfälle lett till att bolaget har restförts hos Kronofogdemyndigheten. Omständigheterna är därmed mycket besvärande.

Omständigheterna är dock, om än allvarliga, inte synnerligen försvårande och motiverar därför inte ett upphävande av A-sons godkännande. I stället kan den disciplinära åtgärden stanna vid en varning. Den bristande hanteringen av skatter och avgifter är emellertid en så allvarlig avvikelse från god revisorssed att det finns särskilda skäl att med stöd av 32 a § revisorslagen förena varningen med en sanktionsavgift.

En sanktionsavgift ska för en fysisk person fastställas till minst 5 000 kr och högst en miljon kr. Av 32 d–32 f §§ revisorslagen följer att det vid bestämmandet av avgiftens storlek ska tas särskild hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är, hur länge den har pågått och graden av ansvar för den som har begått överträdelsen, revisorns finansiella ställning och den vinst som revisorn har gjort eller de kostnader som har undvikits till följd av överträdelsen. I detta ligger, enligt Revisorsinspektionens bedömning, att det bör vägas in bl.a. vilka slag av företag som revisorn har granskat – varvid det finns anledning att se mera allvarligt på försummelser som avser större företag eller företag av allmänt intresse – och vilken omfattning som revisionsverksamheten har haft.

När sanktionsavgiften, som i förevarande fall, föranleds huvudsakligen av brister i inbetalningen av skatter och avgifter i den egna verksamheten bör, enligt Revisorsinspektionens mening, sanktionsavgiften normalt bestämmas inom den nedersta delen av sanktionsskalan. I detta fall föreligger inga omständigheter som påkallar en högre sanktionsavgift. Revisorsinspektionen anser vid en sammantagen bedömning att sanktionsavgiften för A-son bör bestämmas till 25 000 kr.

Sanktionsavgiften tillfaller staten och ska betalas när beslutet har vunnit laga kraft.

³ Jfr Revisorsinspektionens beslut den 15 december 2011, dnr 2011-1495.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Ester Muwanga och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.