



FörvR dom 2022-01-24, mål nr 33676-21, avslag
KammR dom 2022-11-17, mål nr 1224-22, avslag
HFD beslut 2022-12-22, mål nr 7194-22, ej prövningstillstånd

Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen upphäver A-sons auktorisation som revisor.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från Skatteverket som gäller A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag (X-bolaget). Underrättelsen har föranlett inspektionen att öppna detta ärende.

I avsnitt 2 i beslutet behandlas A-sons granskning av intäkter vid hans revision av X-bolaget för räkenskapsåret 17 oktober 2018 – 30 september 2019.

I avsnitt 3 i beslutet behandlas A-sons hantering av skatter och avgifter i den egna verksamheten. Revisorsinspektionens granskning har i den delen gjorts mot bakgrund av ett beslut som inspektionen meddelade den 17 april 2020. I det beslutet fick A-son en varning, förenad med en sanktionsavgift, på grund av sin hantering av betalning av skatter och avgifter i två bolag där han var styrelseledamot och ägare.¹

¹ Revisorsinspektionens ärende med dnr 2019-682.

2 Granskning av intäkter

X-bolaget hade som verksamhetsändamål att erbjuda skönhetsvård. I årsredovisningen för räkenskapsåret 17 oktober 2018–30 september 2019 – som var bolagets första räkenskapsår – anges att bolaget hade varit vilande under räkenskapsåret och inte haft några intäkter. Årsredovisningen upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). A-sons revisionsberättelse, som är daterad den 22 juli 2020, innehåller en anmärkning om att bolagets årsredovisning inte hade upprättats i förskrivna tid. Revisionsberättelsen är i övrigt utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

I Skatteverkets underrättelse anges att bolaget den 6 december 2018 hade anmält ett kassaregister till Skatteverket. Det anges vidare att verksamheten var igång vid Skatteverkets kontrollbesök den 11 januari 2019 och att enligt kvitto var det bolaget som bedrev verksamheten. Skatteverket har gjort bedömningen att det under perioden 1 januari 2019 – 30 september 2019 förekom intäkter om 643 tkr inklusive mervärdesskatt. Enligt Skatteverket var därför uppgiften i bolagets årsredovisning om att bolaget varit vilande inte riktig.

Enligt A-sons revisionsdokumentation bedrev bolaget verksamhet inom skönhetsbehandling i hyrda lokaler. I dokumentationen anges dock även att bolaget var vilande, att verksamheten i stället drevs i ägarens enskilda firma och att ägaren planerade att driva verksamheten i aktiebolaget i framtiden när verksamhetens omfattning hade blivit större.

I revisionsdokumentationen finns ett granskningsprogram avseende nettoomsättning. I programmet finns en anteckning om att bolagets intäkter hade bokförts i den enskilda firman för åren 2019 och 2020 och att det därför var rimligt att bolaget inte hade några intäkter. Ingen annan granskning avseende intäkterna är dokumenterad. A-sons slutsats var att nettoomsättningen var rimligt redovisad.

I revisionsdokumentationen finns anteckningar om att A-son hade haft ett möte med företagsledningen och att han då blivit informerad om att verksamheten drevs i den enskilda firman. Bolagets ägare hade gett A-son tillgång till sin enskilda firmas

räkenskapsmaterial för åren 2019 och 2020. I dokumentation finns ett huvudboksutdrag för den enskilda firman, konto 3041 Tjänsteförsäljning, avseende räkenskapsåret 2019 och perioden januari – maj 2020. För år 2019 redovisas intäkter om 462 tkr och för januari – maj 2020 intäkter om 229 tkr.

Det finns inga uppgifter om någon granskning avseende bolagets kassaregister. Det framgår inte heller vilken granskning som A-son gjorde avseende intäkterna för att få bekräftat att bolaget inte hade några intäkter under sitt första räkenskapsår.

A-son har uppgett följande.

Han fick information från företagsledningen och redovisningskonsulten att bolaget hade varit vilande under året och att det inte hade förekommit någon försäljning i bolaget. Han kände inte till att bolaget hade ett kassaregister. Varken företagsledningen eller redovisningskonsulten upplyste om detta. I redovisningen fanns inte heller några kostnader som indikerade att bolaget ägde eller använde ett kassaregister. Eftersom han hade fått information om att intäkterna hade bokförts i den enskilda firman, tog han in huvudboken för försäljningen i den enskilda firman för att kontrollera att intäkter hade bokförts där. Vid sin granskning tittade han översiktligt på huvudboksutdragen och bedömde redovisade belopp som rimliga.

Hans granskningsåtgärder för att kunna ta ställning till riktigheten och fullständigheten i bolagets intäkter var samtal med företagsledningen och redovisningskonsulten samt kontroll av att intäkterna hade bokförts i den enskilda firman.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) anges att den granskning som en auktoriserad revisor gör ska utföras med professionell skepticism. Av International Standard on Auditing (ISA) 500 *Revisionsbevis* p. 4 framgår att granskningsåtgärderna ska utformas och utföras på ett sådant sätt att revisorn kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden. Enligt p. A 2 ger enbart förfrågningar vanligtvis inte tillräckliga revisionsbevis för att det inte finns väsentliga felaktigheter. Enligt p. 6 samma ISA ska en revisor utforma och utföra

granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Av A-sons yttranden framgår att han i fråga om bolagets intäkter huvudsakligen förlitade sig på muntliga uppgifter från företagsledningen. Detta var inte tillfyllest. Den ytterligare åtgärd som han vidtog – inhämtandet av bokföringen för den enskilda firman – medförde inte att han hade tillgång till tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Av utredningen i ärendet framgår att företrädarna för bolaget hade bedrivit omfattande verksamhet i hyrda lokaler och att A-son kände till detta. Det var fråga om sådan verksamhet som typiskt sett är kontantintensiv och där kassaregister används. Omständigheterna innebar att det förelåg en förhöjd risk för att det fanns oredovisade intäkter i bolaget. A-son skulle därför ha utökat sin granskning för att kunna ta ställning till räkenskapspåståendena riktighet och fullständighet. Exempel på granskningsåtgärder som han hade kunnat vidta var att närmare undersöka hur betalning erlades i den affärsverksamhet som bedrevs och att besöka verksamhetslokalerna.

Revisorsinspektionen konstaterar att A-son inte hade godtagbara revisionsbevis för intäktsredovisningens riktighet och fullständighet. Han hade därmed inte grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Skatter och avgifter i den egna verksamheten

A-son är styrelseledamot och ägare i ett aktiebolag som bedriver konsulttjänster inom redovisning och revision, i det följande benämnt A-bolaget. Han är även styrelseledamot och ägare i det aktiebolag där han bedriver sin revisionsverksamhet, i det följande benämnt B-bolaget. Det var den bristfälliga hanteringen av skatter och avgifter i dessa båda bolag som föranledde Revisorsinspektionen att den 17 april 2020 meddela honom en varning, förenad med sanktionsavgift. Revisorsinspektionen har nu granskat hur bolagens skatter och avgifter har hanterats efter den 17 april 2020.

Revisorsinspektionen har tagit del av A-bolagets skattekontoutdrag för perioden 18 april 2020 – 19 maj 2021. Av dessa framgår att en betalning avseende mervärdesskatt betalats för sent med 45 dagar. Därtill har vid flera tillfällen inbetalningar gjorts

för att täcka underskott på skattekontot avseende både debiterad preliminärskatt och mervärdesskatt. Eftersom gemensamma inbetalningar görs blir förseningen i antalet dagar stor.²

A-bolaget belastades med kostnadsräntor vid tolv tillfällen under perioden. Dessa kostnadsräntor uppgick till mellan 4 och 164 kr per tillfälle. Under perioden erhöll A-bolaget två korrigerade kostnadsräntor uppgående till 11 kr och 438 kr.

Revisorsinspektionen har även tagit del av B-bolagets skattekontoutdrag för perioden 18 april 2020 – 19 maj 2021. Betalning av skatter och avgifter i B-bolaget har i allt väsentligt gjorts i tid.

A-son har uppgett följande.

Det har under nämnda tidsperiod varit otillfredsställande rutiner kring inbetalningarna till skattekontot i A-bolaget. Under sommaren 2021 har rutinerna skärpts, vilket innebär att redovisning till Skatteverket av mervärdesskatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter sker i början av den månad då dessa ska redovisas. Detta gör att inbetalningarna till skattekontot sker snabbare. Denna rutin har även införts i B-bolaget, i vilket han bedriver sin revisionsverksamhet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) följer att disciplinära åtgärder kan riktas mot en revisor med anledning av dennes agerande som ställföreträdare för ett revisionsföretag. Om omständigheterna är synnerligen försvårande, kan revisorns auktorisation eller godkännande upphävas.

I förarbetena uttalas att bestämmelsen i 32 § andra stycket revisorslagen om revisorns ansvar som ställföreträdare för revisionsföretag i första hand är avsedd för fall då någon skyldighet mot det allmänna inte har fullgjorts, t.ex. om revisionsföretaget inte har skött deklarationer eller inbetalning av skatt på ett korrekt sätt. Den möjlighet som revisorslagen ger att i ett sådant fall upphäva auktorisationen eller godkännandet torde enligt

² Vid sex tillfällen betalades debiterad preliminärskatt för sent; vid fyra tillfällen var förseningen mellan 52-121 dagar och vid de andra båda tillfällena var förseningarna 21 respektive 33 dagar. Vid två tillfällen betalades mervärdesskatt för sent med 60 respektive 20 dagar.

förarbetena kunna bli aktuell t.ex. om revisorn upprepade gånger har försummat förelägganden att avge deklaration eller kontrolluppgifter eller att betala in skatter.³

Av god revisorssed följer att en auktoriserad eller godkänd revisor är skyldig att verka för att samtliga företag som ingår i ett nätverk enligt 2 § 7 revisorslagen och som revisorn är företrädare för sköts på ett korrekt sätt. Bestämmelserna i 32 § andra stycket revisorslagen kan alltså aktualiseras även om en försummelse gällande skatteinbetalning m.m. avser ett företag som inte är ett revisionsföretag men som ingår i ett nätverk med revisionsföretag.⁴

De underlag i form av skattekontoutdrag som Revisorsinspektionen har tagit in i ärendet visar att A-bolaget vid flera tillfällen under den granskade perioden har underlåtit att betala in skatter och avgifter i tid. Detta måste tillskrivas försummelse från A-sons sida. Eftersom A-bolaget ingår i ett nätverk med revisionsföretag har han härigenom åsidosatt sina skyldigheter enligt god revisorssed.

4 Sammanfattande bedömning samt val av disciplinär åtgärd

A-son har inte granskat intäktsredovisningen i X-bolaget i tillräcklig omfattning och har till följd av det saknat grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

A-son har vidare, i den verksamhet som han bedriver i ett av sina egna bolag, upprepade gånger brutit i hanteringen av skatter och avgifter. Detta innebär att han har åsidosatt god revisorssed.

Vid valet av disciplinär påföljd framstår det sistnämnda åsidosättandet – bristerna i hantering av det egna bolagets skatter och avgifter – som särskilt allvarligt. Åsidosättandet har skett på ett område där revisorer i sin yrkesutövning har en lagstadgad skyldighet att påtala fel och brister hos sina revisionsklienter (se 9 kap. 34 § aktiebolagslagen). Det är dessutom fråga om samma slag av åsidosättande som det som så sent som i april 2020 föranledde Revisorsinspektionen att rikta mycket stark kritik mot A-son; att han inte tagit rättelse av det beslutet är mycket försvårande.

³ Se prop. 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s.111.

⁴ Se Revisorsinspektionens beslut den 10 november 2017 i ärende dnr 2016-1336. Se även beslutet angett i not 1.

Sammantaget är omständigheterna synnerligen försvarande. Som en följd av detta ska A-sons auktorisation, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), upphävas.

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, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling och revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.