

Ö 11

1 Bakgrund

A-son har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om fortsatt auktorisation som revisor. Ansökan inkom den 8 juli 2011. Hans nuvarande auktorisation gällde till och med den 31 juli 2011.

Enligt 18 § första stycket revisorslagen (2001:883) gäller auktorisation som revisor i fem år. Har en ansökan om fortsatt auktorisation gjorts före giltighetstidens utgång, fortsätter auktorisationen att gälla till dess att beslut i saken har vunnit laga kraft. Enligt andra stycket samma paragraf får RN eller, efter överklagande, en domstol bestämma att ett beslut om avslag på en ansökan ska gälla omedelbart.

Under handläggningen av ansökningsärendet har RN från Skatteverket och branschorganisationen Fars kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet mottagit uppgifter som har föranlett RN att även öppna ett disciplinärende avseende A-son (dnr 2011-697). A-son har informerats om att RN vid prövningen av hans ansökan om fortsatt auktorisation som revisor även kommer att beakta de omständigheter som har framkommit i disciplinärendet.¹

2 RN:s utredning och A-sons uppgifter i ärendet

Skatteverket och Far har påtalat att årsredovisningen avseende räkenskapsåret 1 maj 2009–30 april 2010 för det aktiebolag i vilket A-son bedrev sin revisionsverksamhet (nedan *revisionsbyrån*) inte hade lämnats in till Bolagsverket i rätt tid. Far har vidare uppgett att revisionsbyrån vid upprepade tillfällen inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. Enligt Skatteverket hade revisionsbyrån per den 8 april 2011 skulder på skattekontot om drygt 445 000 kr, varav drygt 225 000 kr var restfört hos Kronofogdemyndigheten, medan A-son hade en personlig skatteskuld som uppgick till drygt 220 000 kr.

RN har hämtat in den för sent avgivna årsredovisningen. I denna årsredovisning, som kom in till Bolagsverket den 18 april 2011, redovisades bl.a. Resultat från värdepapper och finansiella fordringar om minus drygt 2,1 mnkr och Övriga fordringar om drygt 1 mnkr. Den sistnämnda posten föranledde revisionsbyråns revisor att varken till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna med motiveringen att det saknades revisionsbevis för att bedöma fordringarnas värde. Uppgifterna har föranlett RN att ställa ett antal frågor till A-son.

A-son har uppgett följande.

Han har bedrivit egen revisionsverksamhet sedan januari 2007. Dessförinnan var han under fyra år delägare i en av de större revisionsbyråerna. Under år 2009 och delar av år 2010 kantades hans hälsa av alkoholism och spelberoende. Han blev till slut tvungen att ta in på behandlingshem. Han bekostade själv behandlingen. Behandlingen förändrade hans liv och en nystart av alla dimensioner tog sin början. Efter en fallolycka blev han sjukskriven i tre månader under år 2010. Under denna tid tappade han fakturering och blev efter med revisionsbyråns skatter. År 2010 sålde han sin revisionsrörelse till ett nytt aktiebolag (nedan *det nya revisionsbolaget*) och det gamla bolaget blev i praktiken vilande. När slutskatteskulden för taxeringsåret 2010 bokfördes på revisionsbyråns skattekonto, blev läget akut. Han försökte lösa skulden genom att ansöka om

¹ RN har denna dag beslutat att avskryva disciplinärendet avseende A-son (dnr 2011-697).

återköp av en av sina pensionsförsäkringar men fick avslag på ansökan. Ärendet har överklagats till förvaltningsrätten. Försäkringen innehåller ca 500 000 kr. Att årsredovisningen för revisionsbyrån inte lämnades in i rätt tid berodde på hans ohälsa. Posten Resultat från värdepapper och finansiella fordringar i årsredovisningen för räkenskapsåret 2009/2010 avser resultat vid avyttring av fordringar gentemot ett externt bolag. Posten övriga fordringar avser en fordran mot samma bolag. Han ägde tidigare detta bolag som då också var moderbolag till revisionsbyrån. Han sålde moderbolaget under år 2010. Revisionsbyrån försattes i konkurs den 14 juni 2011.

A-sons svar har föranlett ytterligare frågor från RN:s sida, varvid bl.a. följande har framkommit.

Revisionsbyrån redovisade för räkenskapsåren 2008/2009 och 2009/2010 ett rörelseresultat om totalt drygt 2,5 mnkr. Trots detta redovisade revisionsbyrån inte några likvida medel per balansdagen den 30 april 2010. Revisionsbyrån hade per den 30 april 2009 en fordran på det dåvarande moderbolaget om ca 1,7 mnkr.

A-son har uppgett att han den 22 januari 2010 köpte aktierna i revisionsbyrån från moderbolaget och att han samma dag sålde aktierna i moderbolaget till ett aktiebolag som ägdes av en person som han samarbetade med yrkesmässigt (nedan *konsulten*). Samma dag sålde han även rörelsen i revisionsbyrån för 600 000 kr till det nya revisionsbolaget som vid den transaktionen företräddes av konsulten.² Enligt A-son hade revisionsbyrån något tidigare, vid årsskiftet 2009/2010, överlåtit bolagets avräkningsfordran på moderbolaget som då uppgick till drygt 2,4 mnkr till konsulten för en köpeskilling om 300 000 kr. I ett ej undertecknat köpeavtal som A-son har gett in till RN sägs att säljaren är medveten om att revisionsbyråns insatta kapital i moderbolaget är delvis förbrukat och att återbetalningsförmåga delvis saknas. Enligt A-son kvittades köpeskillingen mot en skuld till konsultens bolag.

Trots det nu sagda – som innebär att revisionsbyråns fordran på moderbolaget under perioden den 30 april–31 december 2009 ökade från ca 1,7 mnkr till drygt 2,4 mnkr och att fordran därefter avyttrades för 300 000 kr – redovisade revisionsbyrån per den 30 april 2010 en fordran på det tidigare moderbolaget om drygt 1 mnkr.

RN har inhämtat en utskrift från Skatteverket av revisionsbyråns samtliga transaktioner på skattekontot mellan den 12 mars 2009 och den 13 september 2011. För det nya revisionsbolaget har motsvarande uppgifter inhämtats med början den 15 april 2010 då bolaget redovisade arbetsgivaravgifter och skatt för första gången.

Vad avser revisionsbyrån framgår följande. Innan revisionsbyrån i mars 2009 deklarerade avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för februari samt moms för januari uppgick saldot på skattekontot till 313 kr. Efter den 12 mars betalade revisionsbyrån inte vid något tillfälle skatter och avgifter i rätt tid till skattekontot. Obetalda saldon överlämnades vid 17 tillfällen till Kronofogdemyndigheten, första gången den 1 november 2009 och sista gången den 6 augusti 2011 (dvs. i fråga om 17 av 22 månader). Vid de första fem tillfällena gjorde revisionsbyrån inbetalningar till Kronofogdemyndigheten så att saldot reglerades innan nästa belopp överfördes. Efter den 30 april 2010 gjordes endast två inbetalningar om tillsammans 34 800 kr (den 5 augusti 2010 med 29 400 kr och den 30 november 2010 med 5 400 kr). Det negativa saldot ökade därefter så att det per den 13 september 2011 uppgick till minus 610 000 kr. Även skattedeklarationerna lämnades för sent vid ett flertal tillfällen. Revisionsbyrån påfördes förseningsavgifter vid sju tillfällen, första gången för den skattedeklaration som skulle ha lämnats i juni 2009 och sista gången för den deklaration som skulle ha lämnats i april 2011.

Det nya revisionsbolaget deklarerade den 15 april 2010 avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för februari och mars 2010. Inbetalningen, som avsåg belopp som hade förfallit till betalning den

² Konsulten var vid den tiden aktieägare och extern firmateknare i den nya revisionsbyrån vilket strider mot bestämmelserna i 11 § revisorslagen. A-son har under ansökningsärendets handläggning åtgärdat dessa brister.

12 mars och den 12 april, bokfördes den 14 april. Inte vid något tillfälle fram till den 13 september 2011 gjordes betalningar i rätt tid. Förseningarna uppgick till mellan två och 32 dagar. Den 2 april 2011 överfördes ett belopp om 30 350 kr till Kronofogdemyndigheten, ett belopp som skulle ha betalats den 14 februari 2011. Skulden slutreglerades den 8 juli 2011.

RN har även inhämtat utdrag från Skatteverket och Kronofogdemyndigheten rörande A-sons privata skulder. Av dessa framgår att han per den 17 augusti 2011, utöver skatteskulder om ca 225 000 kr, hade andra skulder hos Kronofogdemyndigheten om ca 285 000 kr.

A-son har lämnat följande kompletterande uppgifter.

Hans samarbete med konsulten raserades av olika skäl under sommaren 2010. Konsulten utökade via sitt eget bolag sitt samarbete med en annan revisionsbyrå i stället för att fullfölja affären med A-sons bolag. Affären kom därför inte att genomföras som det var tänkt. Han har nu avslutat samarbetet med konsulten. De uteblivna köpeskillingarna från rörelseöverlåtelsen har självklart påverkat revisionsbyråns ekonomi, t.ex. vad gällde möjligheten att reglera den skatt som påförts vid taxeringen år 2010. På grund av samarbetsproblemen med konsulten var han tvungen att bedriva viss del av sin verksamhet i revisionsbyrån även under år 2010 och våren 2011.

Han har på eget initiativ fört en dialog med Skatteverket rörande företrädaransvar för revisionsbyråns skatteskulder i konkursen. Han har anlitat en advokat som ska hjälpa honom att nå en uppgörelse och har i det sammanhanget lämnat in en ny ansökan om att återköpa sin pensionsförsäkring. En tjänsteman på Skatteverket har meddelat att Skatteverket är intresserat av en uppgörelse och kan tänka sig att lämna en rabatt på företrädaransvaret och att man därmed inte avser att hänskjuta ärendet till förvaltningsrätten för utslag. Förhandlingarna med Skatteverket pågår. Med de medel som finns i pensionsförsäkringen ska han också betala sin privata skatteskuld. De övriga privata skulderna som ligger hos Kronofogdemyndigheten avser han att lösa genom separata uppgörelser med respektive borgenär. För detta arbete har han delvis anlitat professionell hjälp. Vad gäller det nya revisionsbolaget så sköttes betalningar och bokföring tidigare av konsulten. Från och med den 30 augusti 2011 har han själv tagit ett helhetsgrepp om förvaltningen av bolaget. Han har ett sjuttiototal klienter. Ingen klient har lämnat honom trots att han öppet har berättat om sina problem för dem.

På fråga från RN om när han genomgick behandling mot sitt missbruk har A-son uppgett att han genomgick behandling mot sitt spelmissbruk på ett behandlingshem under 16 veckor från juni till september 2008. Han var därefter på återbesök på behandlingshemmet två dagar per månad fram till september 2009 och genomgick även en veckas behandling under våren 2009. Under år 2010 hade han kontakt med ett annat behandlingshem där han efter revisionsbyråns konkurs sommaren 2011 genomgick behandling under en intensivvecka. Han kommer att hålla kontakten med detta behandlingshem under år 2012. Han har nu tagit sig ur sitt missbruk.

3 RN:s bedömning

Av 5 § jämförd med 4 § revisorslagen framgår vilka grundkrav som ställs på en auktoriserad revisor. Ett av dessa krav är att personen i fråga är redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet. Kravet gäller inte bara vid tiden för auktorisationen utan även fortsättningsvis.³

Kravet på redbarhet och lämplighet har behandlats i förarbetena till 1995 års revisorslag.⁴ I författningskommentaren till 4 § nämnda lag uttalas att det allmänna redbarhetskravet är avsett att markera att prövningen ska ta sikte på frågan om den sökandes allmänna hederlighet, pålitlighet och integritet motsvarar de krav som bör ställas på en revisor. I kravet ligger också ett

³ Prop. 2000/01:146 s. 88 och 89.

⁴ Lagen (1995:528) om revisorer.

krav på redbarhet i ekonomiska angelägenheter. Förutom ekonomiska brott kan underlåten betalning eller annan misskötsel av ekonomiska åtaganden ge anledning till tvekan om en persons lämplighet som revisor. Det är dock endast vid upprepade betalningsförsummelser och allvarlig misskötsel som sökandens lämplighet kan ifrågasättas.⁵ Vidare följer av god revisorssed ett allmänt krav på revisorer att bedriva sin yrkesutövning under ordnade former och att sträva efter sunda ekonomiska förhållanden.⁶

Lagstiftarens krav på lämplighet avspeglas också i den nuvarande revisorslagens bestämmelser om disciplinära åtgärder. Av 32 § framgår bl.a. att disciplinära åtgärder kan vidtas också mot den som åsidosätter sina skyldigheter som företrädare för revisionsföretag. Bestämmelsen är i första hand avsedd för fall då någon skyldighet mot det allmänna inte har fullgjorts, t.ex. deklaration eller inbetalning av skatt. Revisorn kan då meddelas en varning. Om omständigheterna är synnerligen försvårade, kan auktorisationen eller godkännandet upphävas. Detta torde kunna bli aktuellt t.ex. om revisorn upprepade gånger har försummat föreläggande att avge deklaration eller kontrolluppgifter eller att betala in skatter.⁷

Det kan konstateras att A-son i sin egenskap av ställföreträdare för revisionsbyrån grovt har misskött revisionsbyråns förvaltning och ekonomiska angelägenheter. Misskötseln har bl.a. bestått i att han inte sett till att revisionsbyrån lämnat deklarationer i tid. Han har inte heller sett till att skatter och avgifter har betalats i tid vilket fått till följd att revisionsbyrån successivt kommit att få förhållandevis stora skatteskulder (i september 2011 drygt 600 000 kr). Försäljningen av revisionsbyråns fordran på moderbolaget har medfört en förlust för revisionsbyrån om ca 2,1 mnkr. Trots detta har nya fordringar på moderbolaget tillkommit under våren 2010. Per balansdagen den 30 april 2010 uppgick revisionsbyråns fordran till drygt 1 mnkr. Revisionsbyråns revisor anmärkte i revisionsberättelsen på att det saknades revisionsbevis för denna post. Det är uppenbart att misskötseln har bidragit till att revisionsbyrån i juni 2011 försattes i konkurs. Inte heller det nya revisionsbolaget, där A-son under senare tid har bedrivit sin verksamhet, har uppfyllt sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende.

Vad som har framkommit om A-sons personliga skuldsättning bekräftar enligt RN:s mening bilden av att han under senare år haft betydande svårigheter att sköta ekonomiska angelägenheter.

Misskötseln har pågått under relativt lång tid och har varit av den karaktären att det framstår som uppenbart att A-son inte har iakttagit det krav på lämplighet som ställs på en auktoriserad revisor. RN godtar visserligen hans uppgifter att misskötseln har sammanhängt med tidigare missbruk och att hans situation även har påverkats av en längre sjukskrivning under år 2010. RN noterar emellertid att huvuddelen av den missbruksbehandling som A-son har refererat till skedde före den tid under vilken merparten av de förhållanden som har varit föremål för RN:s utredning uppkom. Det kan också konstateras att en betydande del av de skatteskulder som revisionsbyrån i september 2011 hade hos Kronofogdemyndigheten är hänförliga till den verksamhet som hade bedrivits under år 2010 och framåt.

A-son har uppgett att han nu är fri från sitt missbruk och har redogjort för hur han planerar att bli kvitt skulderna. Mot bakgrund av hur allvarlig den ekonomiska misskötsamheten har varit och att den, såvitt RN kan bedöma, har fortgått i vart fall fram till sommaren 2011 anser RN emellertid inte att dessa uppgifter med tillräcklig styrka visar att han uppfyller och framöver kan antas uppfylla det krav på lämplighet som är en förutsättning för auktorisation som revisor. Hans ansökan om fortsatt auktorisation ska därför avslås.

⁵ Prop. 1994/95:152 s. 72.

⁶ Se Fars rekommendation EtikR 1 Yrkesetiska regler – regel 1.

⁷ Prop. 2000/01:146 s. 111.

RN avslår A-sons ansökan. Med stöd av 18 § andra stycket revisorslagen bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Björn Sundkvist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt avdelningsdirektören Tarja Keskimaula som har föredragit ärendet.