



VÅR REFERANSE
17/3871

DERES REFERANSE

DATO
24.01.2018

Vedtak om tilbakekall av autorisasjon som regnskapsfører

1. Sakens bakgrunn

Finanstilsynet gjennomførte stedlig tilsyn 4. mai 2017 med regnskapsførervirksomheten som De driver i det autoriserte regnskapsførerselskapet [REDAKTERT]. Årsaken til tilsynet var en innrapportering fra en av regnskapsførerselskapets oppdragsgivere.

Det stedlige tilsynet avdekket alvorlige mangler i regnskapsførervirksomheten og at De ikke hadde overholdt plikter De er pålagt som autorisert regnskapsfører og oppdragsansvarlig. De har heller ikke sendt inn dokumentasjon som er etterspurt av Finanstilsynet eller tatt kontakt med Finanstilsynet. Dette har skjedd gjentatte ganger.

Varsel om vedtak om tilbakekall av Deres autorisasjon som regnskapsfører ble sendt i brev 23. oktober 2017. Frist for kommentarer til varselet ble satt til 20. november 2017. Finanstilsynet har ikke mottatt noen tilbakemelding fra Dem. Finanstilsynet har derfor konkludert med at det varslede vedtak om tilbakekall av Deres autorisasjon som regnskapsfører skal fattes.

De er deleier, styreleder og daglig leder i regnskapsførerselskapet. De er også oppdragsansvarlig for regnskapsførerselskapets ca. 20 regnskapsføringsoppdrag. Selskapet hadde på tilsynstidspunktet en deltidsansatt i tillegg til Dem og hadde i 2016 en omsetning på om lag kr 961 000,-.

Under det stedlige tilsynet kontrollerte Finanstilsynet om regnskapsførervirksomheten ble drevet i samsvar med de kravene som stilles, herunder om oppdragene gjennomføres i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Også etterlevelsen av regnskapsloven, bokføringsloven og annen relevant lovgivning ble kontrollert. Finanstilsynet kontrollerte om risikovurderingen er tilpasset virksomheten, at risikoene er håndtert på en forsvarlig måte og at rapportering har skjedd, jf. forskrift om risikostyring og internkontroll. Regnskapsførere har en viktig oppgave knyttet til å hindre eller avdekke økonomisk kriminalitet. Tilsynet dekket derfor også regnskapsførers oppfyllelse av pliktene etter hvitvaskingslovgivningen.

Under det stedlige tilsynet var det vanskelig for Finanstilsynet å få tilgang til dokumentasjon, både dokumentasjon som gjaldt for regnskapsførers egne forhold og oppdragsdokumentasjon. Det ble avtalt at etterspurt dokumentasjon skulle sendes inn umiddelbart etter tilsynet. Finanstilsynet

mottok noe av dokumentasjonen den 9. mai. Finanstilsynet prøvde å oppnå kontakt med Dem pr. telefon ved to anledninger og purret igjen på opplysninger pr. e-post den 18. mai. 26. mai ble noe mer av etterspurt dokumentasjon innsendt, men ikke alt.

I Finanstilsynets foreløpige merknader og rapport etter tilsynet ble det bedt om at manglende dokumentasjon ble innsendt for å kunne kontrollere om virksomheten drives i henhold til gjeldende regelverk innen 21. august 2017. Finanstilsynet har ikke mottatt etterspurt dokumentasjon og har heller ikke mottatt annen tilbakemelding fra Dem.

2. Rettslig grunnlag

Det følger av finanstilsynsloven § 3 at Finanstilsynet skal se til at autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper driver sin virksomhet på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med lover og regler. Finanstilsynet skal gjøre de undersøkelser det finner nødvendig, og foretak under tilsyn plikter å gi Finanstilsynet alle opplysninger og dokumentasjon som måtte bli krevet og skal gi tilgang til alle opplysninger mv som Finanstilsynet måtte kreve.

Hjemmel for vedtak om tilbakekall av autorisasjon er regnskapsførerloven § 7 tredje ledd nr. 2 som lyder:

”Finanstilsynet kan kalle tilbake autorisasjon som regnskapsfører dersom regnskapsføreren anses uskikket fordi vedkommende

-

2. *grovt eller gjentatte ganger har overtrådt regnskapsførers plikter etter lov eller forskrift.”*

Etter Finanstilsynets syn er vilkårene i loven oppfylt.

I punkt 3 er Deres ansvar som daglig leder for virksomheten omtalt. I punkt 4 er beskrevet hva som skal til for at et pliktbrudd skal anses som grovt. I punktene 5 - 7 har Finanstilsynet beskrevet hvilke plikter De har overtrådt, og hvilke av disse pliktbruddene som Finanstilsynet mener er grove. I punkt 8 er det konkludert med at det foreligger gjentatte overtredelser. Vurderingen av skikkethet er inntatt i punkt 8.2. Når øvrige vilkår er oppfylt, avgjør Finanstilsynet om vedtak skal fattes, jf. "kan"-vurderingen av dette i punkt 8.3. Det følger av regnskapsførerloven § 7 fjerde ledd at et vedtak kan gjøres tidsbegrenset. Spørsmålet om vedtaket skal gjøres tidsbegrenset er omtalt i punkt 9.

Vedtaket, iverksettelsesdato og klagefrist fremgår av punkt 10.

3. Daglig leders ansvar for virksomheten

Det ansvar og plikter som påhviler daglige ledere i regnskapsførerselskaper er de samme uansett virksomhetens størrelse. I virksomheter, der daglig leder også er i styret, er det viktig at vedkommende er bevisst på hvilket ansvar og plikter som tilligger hver av de to ulike rollene. Det er da nødvendig at det fremstår som klart hvilke roller vedkommende opptre i til enhver tid både i oppfyllelsen av pliktene og i dokumenter som utarbeides. Rollen som oppdragsansvarlig regnskapsfører vil være en tredje rolle, som også må ivaretas på en forsvarlig måte.

Daglig leders ansvar etter regnskapsførerlovgivningen

Det er et lovkrav at et autorisert regnskapsførerselskap skal ha en daglig leder som er autorisert regnskapsfører, jf. regnskapsførerloven § 6 første ledd nr. 1. Bakgrunnen for kravet er behovet for at lederen av et autorisert regnskapsførerselskap innehar særlig kunnskap om regnskapsførers ansvar overfor oppdragsgiverne og de forhold som gjør seg gjeldende ved driften av et regnskapsførerselskap. Forarbeidene til regnskapsførerloven gir liten veiledning med hensyn til tolkningen av § 6. I kommentarer til regnskapsførerloven § 6, jf. Gyldendal Rettsdata, legges det stor vekt på formålet bak dette lovkravet. Her står det blant annet: "*Bakgrunnen for kravet er bl.a. å sikre tilstrekkelig kunnskap og bevissthet om det ansvar og plikter et selskap har, både overfor Finanstilsynet og overfor oppdragsgiverne. I den forbindelse er det vist til daglig leders plikter via selskapslovgivningen. Selskapslovgivningen gir også daglig leder en definert forvaltningsmyndighet. I tillegg til det ansvar som påhviler en daglig leder etter selskapsretten, er oppgavene og ansvarsområdet knyttet til det å drive regnskapsførervirksomhet nærmere konkretisert i de bransjefastsatte standardene for god regnskapsførerskikk (GRFS 0, 1, 2 og 3).*"

Daglig leders ansvar etter selskapslovgivningen.

I et aksjeselskap er det daglig leder som står for den daglige ledelsen av selskapet. Daglig leder skal blant annet sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, jf. aksjeloven § 6-14. Styret har det overordnede ansvaret for forvaltningen av selskapet, og for at det føres betryggende kontroll med selskapets regnskap og formuesforvaltning, jf. aksjeloven § 6-12.

Daglig leders ansvar etter risikostyringsforskriften

Regnskapsførerselskaper er underlagt forskrift om risikostyring og internkontroll (risikostyringsforskriften) av 22. september 2008, jf. § 1 nr. 12. Etter forskriften har daglig leder ansvar for å påse at risikostyringen og internkontrollen blir gjennomført, herunder etablering av rutiner for risikoovervåking, jf. § 4. Daglig leder må fortløpende følge opp endringer i foretakets risikoer. Videre skal daglig leder minst en gang årlig utarbeide en samlet vurdering av risikosituasjonen som skal behandles av styret, jf. § 8. Daglig leders ansvarsoppgave er derfor blant annet å sørge for utarbeidelse og gjennomføring av rutiner i selskapet for å redusere de risikoene som ligger i foretaket og den virksomheten som drives. Hvis daglig leder ser at det foreligger forhold som innebærer vesentlige risikoer for selskapet, må vedkommende rette på forholdet eller rapportere til styret.

Ivaretagelsen av ansvaret som daglig leder

En regnskapsførervirksomhet plikter å følge lover og regler for virksomheten, herunder god regnskapsføringsskikk, fra det tidspunkt virksomheten starter opp. Det følger av dette at når det autoriserte regnskapsførerselskapet ikke drives i samsvar med lovgivningen, vil lovbrudd som kan henføres til daglig leders ansvarsområde, kunne få betydning for daglig leders personlige autorisasjon som regnskapsfører.

4. Regnskapsførerloven § 7 tredje ledd nr. 2

4.1 Om overtredelse av regnskapsførers plikter

Et vilkår for tilbakekall etter § 7 tredje ledd nr. 2, er at det foreligger overtredelser av regnskapsførers plikter etter lov eller forskrift. Også overtredelser av annen lovgivning enn regnskapsførerlovgivningen, vil kunne danne grunnlag for vedtak om tilbakekall av autorisasjon som regnskapsfører.

Det er uten betydning om lovbruddet er straffesanksjonert. Dette kommer til uttrykk i forarbeidene til den likelydende bestemmelsen i revisorloven. Forarbeidene til revisorloven er derfor av betydning også for forståelsen av regnskapsførerloven.

4.2 Om "grove" overtredelser av regnskapsførers plikter

Finanstilsynet har gjort en konkret vurdering av hvilke av de avdekkede lovbruddene som må anses som "grove". I vurderingene er det tatt utgangspunkt i lovforarbeidene. Fra Ot. prp. nr. 75 (1997-98) om lov om revisjon og revisorer s. 111-112 siteres:

"Det må kreves en kvalifisert overtredelse av revisors plikter for at overtredelsen skal anses som grov. Det må foretas en konkret vurdering hvor bl.a. arten og betydningen av den overtrådte plikt og revisors subjektive forhold må spille inn. Departementet legger for øvrig til grunn at momenter som etter gjeldende rett er relevante ved skillet mellom simpel og grov uaktsomhet, vil kunne være relevante momenter ved vurderingen av overtredelsens grovhet."

I vurderingen av om arten og betydningen av regnskapsførers pliktbrudd tilsier at det må anses som grovt, har Finanstilsynet også sett hen til viktigheten av at regnskapsførere selv etterlever regler som gjelder for virksomheten. Den enkelte regnskapsfører er avhengig av tillit hos offentlige myndigheter og andre for å kunne ivareta oppdragsgivernes interesser på en hensiktsmessig måte. Også tilliten til regnskapsførerbransjen vil kunne svekkes dersom autoriserte regnskapsførere ikke følger egne plikter pålagt ved lov. Vurderingen av om pliktbruddet må anses som grovt inkluderer også om det skyldes forhold utenfor regnskapsførers kontroll, slik at denne har vært forhindret fra å oppfylle sine plikter. Finanstilsynet har ikke funnet at dette er situasjonen for noen av pliktbruddene.

Selv om enkelte overtredelser hver for seg ikke kan anses som grove, kan de *samlet* sett utgjøre en grov overtredelse. Dette følger av rettspraksis, jf. dom i Borgarting lagmannsrett, LB 2009-131909, hvor retten uttaler:

"Selv om kravene i revisjonsstandarden til en viss grad må tilpasses det enkelte firma, finner lagmannsretten at As revisjon ikke oppfylt[e] kravene i sentrale revisjonsstandarder og kravene i revisorloven § 5-1, § 5-2 og § 5-3, og at overtredelsene samlet sett utgjør en grov overtredelse som nevnt i revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2."

Finanstilsynet og Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker har lagt dette til grunn i sin forvaltningspraksis.

4.3 Om "gjentatte" overtredelser av regnskapsførers plikter

Til det alternative vilkåret om "gjentatte ganger" viser Finanstilsynet til Ot. prp. nr. 75 (1997-98) side 112-113, hvor følgende fremkommer:

"Departementet er enig i at gjentatte overtredelser av revisors plikter etter omstendighetene bør kunne medføre tilbakekall, selv om den enkelte ikke kan karakteriseres som grov. Det bør etter departementets syn ikke være avgjørende om revisor tidligere er gjort oppmerksom på overtredelsen, f.eks i form av merknad fra Finanstilsynet."

Sitatet er hentet fra forarbeidene til revisorloven, men samme forståelse legges til grunn for den tilsvarende bestemmelse i regnskapsførerloven.

Det er ikke krav om at den samme bestemmelsen er overtrådt gjentatte ganger. Dette har vært lagt til grunn av Finanstilsynet og Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker. Standpunktet har også blitt lagt til grunn av domstolene, jf. Borgarting lagmannsretts dom 29. oktober 2014 (13-169851ASD-BORG/03) hvor det uttales på side 8:

"Lagmannsretten legger videre som nemnda og tingretten til grunn at det i ordet gjentatte ikke ligger at samme overtredelse må ha vært gjentatt flere ganger. Det er således ikke noe krav om at regnskapsføreren tidligere er gjort oppmerksom på overtredelsen av tilsynsorganet."

5. Regnskapsførers egne forhold

5.1 Manglende betaling av tilsynsavgift

Autoriserte regnskapsførere er underlagt tilsyn av Finanstilsynet, jf. finansstilsynsloven § 1 første ledd, nr. 19. Utgiftene ved tilsyn skal utliknes på de institusjoner som er underlagt tilsyn etter bestemmelsene i finansstilsynsloven § 9.

Finanstilsynets oversikt viser at De skylder tilsynsavgift for 2016. Fakturaen ble utstedt 18. mai 2017 med forfallsdato 6. juni. Statens innkrevingsentral sendte varsel om tvangsinn drivelse 20. juni med betalingsfrist 11. juli. Tilsynsavgiften er fortsatt ikke betalt.

Manglende betaling av tilsynsavgift er et klart brudd på en sentral plikt for regnskapsførere og andre under tilsyn. Gjennom faktura og purring er De vel kjent med plikten. Til tross for dette har De ikke betalt. Forholdet utgjør et grovt brudd på regnskapsførers plikter.

Dersom det er økonomiske årsaker til at De ikke betaler tilsynsavgift, oppfyller De ikke lenger regnskapsførerlovens krav til økonomisk vederheftighet, jf. regnskapsførerloven § 4 første ledd nr. 3. Finanstilsynet har ikke vurdert om det foreligger brudd på dette lovkravet.

5.2 Manglende etterutdanning

Det følger av regnskapsførerloven § 5 at autoriserte regnskapsførere til enhver tid skal kunne dokumentere tilstrekkelig etterutdanning. Regnskapsførerforskriften oppstiller kravene til etterutdanningen.

Finanstilsynet fikk forut for tilsynet oversendt kursbevis som dokumenterte gjennomført etterutdanning i perioden 01.01.2014 – 31.12.2016. Gjennomgang av dokumentasjonen viste at De

manglet 7 timer etterutdanning innen rettslære og ytterligere 8,5 timer for å oppfylle totalkravet. Det ble opplyst at noe kursdokumentasjon manglet og at det skulle sendes inn etter tilsynet. Finanstilsynet ba også i foreløpige merknader om dokumentasjon på at etterutdanningskravet var oppfylt skulle sendes inn. Finanstilsynet har ikke mottatt ytterligere dokumentasjon.

Manglende oppfyllelse av etterutdanningskravet er en overtredelse av en sentral og viktig bestemmelse i regnskapsførerloven som er grunnleggende for autorisasjonsordningen. Vedrørende manglende innsendelse av etterspurt dokumentasjon, vises det til pkt. 6.1 under.

Manglende etterlevelse av etterutdanningskravet er et brudd på lovfastsatte plikter som gjelder for autoriserte regnskapsførere.

6. Forhold i regnskapsførerselskapet

Under det stedlige tilsynet avdekket Finanstilsynet en rekke feil og mangler i regnskapsførerselskapets virksomhet som tilligger Deres rolle som daglig leder, jf. pkt. 3.

6.1 Opplysningsplikten til Finanstilsynet

Det stedlige tilsynet ble varslet i brev datert 5. april 2017. Innsendingsfrist for opplysninger og dokumentasjon ble satt til 20. april 2017. Finanstilsynet mottok ikke etterspurt dokumentasjon innen fristen og purret på dokumentasjonen i brev datert 24. april 2017. Dokumentasjonen ble først sendt inn dagen før tilsynet.

Som det fremgår innledningsvis var det under det stedlige tilsynet vanskelig for Finanstilsynet å få tilgang til dokumentasjon, både dokumentasjon som gjaldt for regnskapsførers egne forhold og oppdragsdokumentasjon. Det ble avtalt at det skulle sendes inn umiddelbart etter tilsynet. Finanstilsynet mottok noe av dokumentasjonen den 9. mai 2017. Finanstilsynet prøvde å oppnå kontakt med Dem pr. telefon ved to anledninger og purret igjen på opplysninger pr. e-post den 18. mai. Først den 26. mai 2017 ble deler av etterspurt dokumentasjon innsendt. Det er pr. i dag fortsatt mangler i dokumentasjonen i forhold til det Finanstilsynet etterlyste.

I Finanstilsynets foreløpige merknader ble det bedt om at utfyllende informasjon ble ettersendt for å kunne kontrollere om virksomheten drives i henhold til gjeldende regelverk. Frist for innsending av etterspurte opplysninger ble satt til 21. august 2017. Finanstilsynet mottok ikke etterspurt dokumentasjon og mottok heller ikke annen tilbakemelding fra Dem.

Det følger av finanstilsynsloven § 3 andre ledd andre punktum at regnskapsførere og regnskapsførerselskap har en generell plikt til *"når som helst å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve"*. At De ikke sender inn etterspurt dokumentasjon etter gjentatte henstillinger er dermed et brudd på et lovkrav som stilles til autoriserte regnskapsførere. En sentral forutsetning for at tilsynet med autoriserte regnskapsførere og autoriserte regnskapsførerselskap skal fungere effektivt og hensiktsmessig, er blant annet at tilsynsenhetene fremlegger etterspurt informasjon.

Det er alvorlig at Finanstilsynets henvendelser i saken ikke blir besvart. Finanstilsynet mener det foreligger grovt brudd på de pliktene De har som daglig leder i det autoriserte regnskapsførerselskapet.

6.2 Brudd på skatte- og avgiftslovgivningen

Det følger av skattebetalingslovens § 5-12 nr. 2 at saldo på skattetrekkkonto til enhver tid skal dekke løpende trekkansvar, alternativt at det kan stilles garanti av en finansinstitusjon.

Folketrygdloven § 23-2 angir at arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere. Opplysninger om beregnet avgift og grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift for hver kalendermåned skal leveres etter reglene i a-opplysningsloven.

Det følger videre av skattebetalingsloven § 10-10 nr. 1 at forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift for de to foregående kalendermånedene forfaller til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 at leveringsfrist for skattemelding for merverdiavgift er en måned og ti dager etter utløpet av hver oppgavetermin. Det følger videre av skattebetalingsloven § 10-30 nr. 1 at merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding til skattekontoret.

Det kunne under tilsynet ikke fremlegges dokumentasjon som viste at skattetrekk var avsatt på egen konto. Det kunne heller ikke dokumenteres at forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift var betalt rettidig i henhold til kravene. Det ble opplyst under tilsynet at selskapet ikke var å jour med betaling av merverdiavgift og skulle ha et møte med Skatteetaten påfølgende uke. Dokumentasjon på betaling av offentlige avgifter skulle innsendes etter tilsynet. Finanstilsynet har ikke mottatt den etterspurte dokumentasjonen.

Finanstilsynet ba i foreløpige merknader om at det ble innsendt en oversikt som viste hva regnskapsførerselskapet eventuelt skyldte av offentlige avgifter eller dokumentasjon på at skyldige offentlige avgifter var betalt. Finanstilsynet har ikke mottatt dette.

Finanstilsynet har innhentet oversikt over selskapets utestående offentlige avgifter fra Skatt øst og kemnerkontoret i Ullensaker kommune. Oversiktene viser at selskapet pr. 3. januar 2018 har følgende poster uoppgjort:

Type krav	Beløp	Forfallsdato
Forskuddstrekk termin 6 – 2016	kr 29 907,-	15.01.2017
Arbeidsgiveravgift termin 6 – 2016	kr 33 221,-	15.01.2017
Diverse gebyrer 2017	kr 7 579,-	
Merverdiavgift termin 2 og 3 – 2017, herav kr 8 384,- i tvangsmulkt	kr 58 467,-	10.06.2017 og 31.08.2017
Totalt	kr 129 174,-	

Det ble opplyst av skatte- og avgiftsmyndighetene at skattemelding for merverdiavgift for termin

4 og 5 for 2017 med forfall 10. oktober og 10. desember 2017 ikke er innsendt, samt at terminoppgaver for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift for terminene i 2017 er innrapportert som "null-oppgaver".

Som daglig leder plikter De å sørge for at skatt og offentlige avgifter innberettes og betales ved forfall.

Finanstilsynet mener det foreligger grovt brudd på de pliktene De har som daglig leder og autorisert regnskapsfører.

6.3 Rutiner for utførelse av regnskapsføreroppdrag

For å sikre at regnskapsføreroppdrag blir gjennomført i samsvar med regnskapsførerlovgivningen er det et krav om at det skal være rutiner for hvordan regnskapsføreroppdragene skal utføres. Kravet følger av regnskapsførerloven § 2 andre ledd om god regnskapsføringsskikk. Lovbestemmelsen utfylles langt på vei av den bransjefastsatte standarden (GRFS) som utarbeides i samarbeid mellom Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Revisorforeningen. Kravet om rutiner følger av GRFS pkt. 2.1 Rutiner og intern kontroll.

At det foreligger rutiner som viser hvordan oppdragene tenkes utført, er helt nødvendig for at Finanstilsynet og andre skal kunne danne seg et bilde av hvordan oppdragsutførelsen skjer i regnskapsførervirksomheten og for at kontrollene skal være hensiktsmessige og effektive. En kontroll av oppdragsutførelsen mot foreliggende rutiner, vil være et tiltak som bidrar til å sikre etterlevelsen av regnskapsførerlovens krav. Regnskapsførervirksomheten skal kunne begrunne hvorfor interne rutiner, intern kontroll og opplegget for oppdragsgivere for øvrig anses forsvarlig, jf. GRFS pkt. 2.1, første ledd. Kravet om rutiner gjelder også i situasjoner der et regnskapsføreroppdrag utføres av en autorisert regnskapsfører uten bruk av medarbeidere. Også i et slikt tilfelle vil en egenkontroll av oppdragsutførelsen opp mot foreliggende rutiner være et tiltak som sikrer etterlevelse av regnskapsførerlovens krav.

Det er ikke blitt fremlagt noen skriftlige rutiner eller annet som kunne sikre at alle regnskapsføreroppdrag blir utført i samsvar med de krav som gjelder. Fravær av rutiner blir enda mer alvorlig når Finanstilsynets stikkprøvekontroll på enkeltoppdrag avdekket feil og mangler i alle oppdragene, jf. pkt. 7.

Finanstilsynet mener manglende rutiner i Deres regnskapsførervirksomhet er et brudd på lovfastsatte plikter som gjelder for regnskapsførere.

7. Finanstilsynets stikkprøvekontroll av enkeltoppdrag

Under tilsynet valgte Finanstilsynet ut tre regnskapsføringsoppdrag for å kontrollere om disse var utført i samsvar med regnskapsførerloven, herunder kravet til god regnskapsføringsskikk. Der det er aktuelt henvises det også til den bransjefastsatte standarden, GRFS.

I alle de tre kontrollerte oppdragene ble det avdekket feil og mangler.

7.1 Overordnet intern kontroll på oppdragsnivå

Finanstilsynet viser til regnskapsførerloven § 2 andre ledd, jf. GRFS pkt. 7.1 om kravet til overordnet intern kontroll på oppdragsnivå, hvor oppdragsansvarlig eller annen autorisert regnskapsfører minst en gang årlig skal kontrollere at følgende er gjort for hver oppdragsgiver:

- at oppdragsavtalen er à jour
- at fullmakter er skriftlig dokumentert og à jour
- at det foreligger en oversikt over mottak og utlevering av oppdragsgivers regnskapsmateriale som er à jour
- at vurdering av oppdragsgivers interne rutiner er gjennomført og dokumentert
- at avstemminger utføres og dokumenteres tilfredsstillende
- at handlinger i forbindelse med årsoppgjør er gjennomført, jf. GRFS pkt. 5.9.4
- at rapportering gjennomføres i henhold til oppdragsavtalen og krav gitt i eller i medhold av lov
- at fremdriftsoversikt er à jour
- at oppdragsdokumentasjon er à jour

Gjennomgang av enkeltoppdrag under tilsynet viste vesentlige feil og mangler for flere av punktene i bestemmelsen. Det foreligger brudd på regnskapsførerloven § 2 andre ledd, jf. GRFS pkt. 7.1 og 5.9.4.

Slike kontroller er sentrale for å sikre at regnskapsføreroppdraget faktisk er gjennomført i samsvar med de krav som er fastsatt. Finanstilsynet mener at manglende overordnet kontroll på oppdragsnivå må anses som grovt brudd på lovfastsatte plikter som gjelder for autoriserte regnskapsførere.

7.2 Fullmakter

Det følger av regnskapsførerloven § 2 andre ledd, jf. GRFS pkt. 3.6 at det skal foreligge skriftlige fullmakter dersom regnskapsførervirksomheten overfor tredjemann skal opptre på oppdragsgivers vegne. Det er ikke tilstrekkelig at tilgang er delegert i bank eller Altinn. Kravet er viktig for å skape klarhet og trygghet i tilfeller der regnskapsfører får fullmakt fra oppdragsgiver til å utføre oppgaver på dennes vegne.

For ett av de kontrollerte oppdragene var det ikke innhentet fullmakt for elektronisk levering av offentlige oppgaver via Altinn.

Finanstilsynet mener at det foreligger brudd på regnskapsførerloven § 2 andre ledd, jf. GRFS pkt. 3.6.

7.3 Avstemminger og oppdragsdokumentasjon

Det følger av regnskapsførerloven § 2 andre ledd, jf. GRFS pkt. 5.9.3 at samtlige kontoer i balansen skal være avstemt og dokumentert før endelig årsregnskap utarbeides. Tilsvarende gjelder for resultatkontoer dersom det vurderes som vesentlig for å sikre et riktig regnskap. Det følger også av

bokføringsloven § 11 første ledd at ved utarbeidelse av årsregnskap skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. Bokføringsforskriften kapittel 6 gir ytterligere detaljer om hva som skal dokumenteres.

Det følger videre av regnskapsførerloven § 2 andre ledd, jf. GRFS pkt. 5.8.3 at ved hver periodiske regnskapsavslutning skal minimum følgende kontoer avstemmes:

- kundefordringer og leverandørgjeld
- kasse- og bankbeholdninger
- skyldig skattetrekk og arbeidsgiveravgift
- skyldig merverdiavgift

Finanstilsynet viser også til regnskapsførerloven § 2 andre ledd, jf. GRFS pkt. 6.2.2 – 6.2.7 som angir hva oppdragsdokumentasjonen skal inneholde. Regnskapsførerforetaket skal oppbevare oppdragsdokumentasjonen ordnet og betryggende sikret mot urettmessig tilgang, endring, sletting, tap og ødeleggelse i fem år etter utløpet av regnskapsåret i samsvar med regnskapsførerloven § 2 andre ledd, jf. GRFS pkt. 6.4.

For alle de tre oppdragene Finanstilsynet kontrollerte var det manglende avstemming og mangler i oppdragsdokumentasjonen. Dette gjaldt både balansekontoe og vesentlige resultatkontoe. For to av de tre oppdragene som ble gjennomgått under tilsynet, var det manglende eller mangelfulle avstemming av henholdsvis 40 % og 45 % av balansekontoe. Det vises til tidligere tilsendte tilsynsrapport hvor avstemmingsmanglene er nærmere beskrevet. Uten dokumentasjon eller annen forklaring på hvilke kontroller som er gjort, legger Finanstilsynet til grunn at avstemming ikke er gjennomført i samsvar med kravene.

Å gjennomføre pliktige avstemming og dokumentere disse er helt avgjørende for å ha sikkerhet for at et regnskap gir korrekt informasjon og at den regnskapspliktes økonomiske rapporteringer blir korrekte og viser et sannferdig bilde av den økonomiske situasjonen. Når en regnskapsfører ikke gjennomfører avstemming, eller bare gjør dette delvis, innebærer dette brudd på en av de vesentligste pliktene i regnskapsprosessen og svekker kvaliteten av regnskapsinformasjonen. Dette er uheldig både for oppdragsgiverne og andre brukere av regnskapsinformasjonen.

Finanstilsynet mener at manglene er å anse som grovt brudd på lovfastsatte plikter som gjelder for regnskapsførere. Manglende dokumentasjon av det De eventuelt har gjort av avstemming, ut over det Finanstilsynet fant i oppdragsdokumentasjonen, er i seg selv et lovbrudd som må anses som grovt.

7.4 Plikten til å ta opp feil og mangler med oppdragsgiver og plikten til å frasi seg oppdrag

Regnskapsfører skal kunne dokumentere hva som er utført for hver enkelt oppdragsgiver. Kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler skal kunne fremlegges, jf. regnskapsførerforskriften § 3-2 første ledd. Dette utdypes av GRFS pkt.

5.2 og 5.3 som fastslår at vesentlige svakheter i oppdragsgivers rutiner, samt brudd på oppdragsavtalen eller krav gitt i eller i medhold av lov, skal tas opp skriftlig med oppdragsgiver.

Det følger videre av regnskapsførerforskriften § 3-1 tredje ledd at dersom oppdragsgiver vesentlig misligholder sine plikter etter oppdragsavtalen, slik at regnskapsfører ikke har mulighet til å produsere eller gi grunnlag for avtalt lovbestemt rapportering, plikter regnskapsfører å frasi seg oppdraget.

Det ble opplyst under tilsynet at det ikke var noen fast rutine i virksomheten for å sikre at lovkravene ble oppfylt. Vedrørende manglende rutiner i Deres regnskapsførervirksomhet vises det til pkt. 6.3 over. Årsaken til tilsynet var en innrapportering fra en av Deres tidligere oppdragsgivere. Det fremkom flere forhold ved gjennomgangen under tilsynet som burde ha ført til at De skulle ha avsluttet oppdraget på et tidligere tidspunkt.

Finanstilsynet mener det foreligger brudd på kravene i regnskapsførerforskriften § 3-2 første ledd som påhviler autoriserte regnskapsførere.

8. Finanstilsynets vurdering av vedtak om tilbakekall av autorisasjon

8.1 Vilkåret om "grovt" eller "gjentatte" overtredelser

Som omtalt i punkt 4 er det et vilkår for tilbakekall etter regnskapsførerloven § 7 tredje ledd nr. 2 at det må foreligge en overtredelse av regnskapsførers plikter etter lov eller forskrift, og at overtredelsene må være grove eller gjentatte.

Det fremgår av punktene 5 - 7 at De har overtrådt en rekke plikter som følger av lov eller forskrift. Det fremgår videre av de samme punktene at flere av overtredelsene er å anse som grove, enten hver for seg eller samlet.

- Manglende betaling av tilsynsavgift (punkt 5.1)
- Oppfyller ikke plikter etter finanstilsynsloven (punkt 6.1)
- Brudd på skatte- og avgiftslovgivningen (punkt 6.2)
- Manglende rutiner for utførelse av regnskapsføreroppdrag (punkt 6.3)
- Ikke utført overordnet kontroll på oppdragsnivå for oppdragsgiverne (punkt 7.1)
- Manglende og mangelfull dokumentasjon av avstemminger (punkt 7.3)

Det foreligger flere overtredelser av regnskapsførers plikter etter lov eller forskrift. Også lovkravet om gjentatte ganger er derfor oppfylt. Etter dette alternativet er det ikke krav om at overtredelsene må være å anse som grove. Det er heller ikke nødvendig at det er den samme bestemmelsen som skal være overtrådt.

Finanstilsynet mener at både vilkåret om grove og gjentatte brudd på regnskapsførers plikter er oppfylt.

8.2 Skikkethetsvurderingen

Som det fremgår av vedtakshjemmelen er det et krav etter regnskapsførerloven § 7 tredje ledd nr. 2 at pliktbruddene skal gjøre vedkommende uskikket som regnskapsfører.

Lovens forarbeider gir liten veiledning med tanke på hvilke forhold som skal tillegges vekt i en slik vurdering. Finanstilsynet legger til grunn at vurderingen må skje konkret i forhold til den aktuelle regnskapsfører og i forhold til de overtredelser som har funnet sted. Finanstilsynet mener at formålet med å innføre en egen autorisasjonsordning for regnskapsførere og underlegge denne bransjen et offentlig tilsyn, var å bedre kvaliteten på de tjenester som leveres. Når autoriserte regnskapsførerselskaper og regnskapsførere gjennom denne autorisasjonsordningen er gitt en enerett til å utføre regnskapsføring for andre, må det kunne forventes at de har evne og vilje til å innrette virksomheten i samsvar med gjeldende regler. Når dette svikter, vil det samlede bildet være avgjørende for vurderingen av om uskikkethetskriteriet er oppfylt. I denne saken foreligger det flere grove brudd på lov eller forskrift, (jf. punktene 5 - 7).

Det stedlige tilsynet avdekket en rekke brudd på regnskapsførerlovgivningen, herunder god regnskapsføringsskikk. Videre er det brudd på opplysningsplikten som følger av finanstilsynsloven. Finanstilsynet mener at omfanget av lovbrudd i regnskapsførerselskapet hvor De er daglig leder og oppdragsansvarlig er vesentlige, og at de er av en slik karakter at de er egnet til å skade interessene til oppdragsgivere, offentlige myndigheter og andre.

De har ikke betalt tilsynsavgift til tross for purringer. Dette vitner om manglende forståelse for hva det innebærer å være autorisert regnskapsfører og underlagt tilsyn.

Etter en samlet vurdering mener Finanstilsynet at lovens vilkår om at De må anses som uskikket som autorisert regnskapsfører er oppfylt.

8.3 Vurderingen av om vedtak skal fattes

Som det fremkommer foran, er Finanstilsynet av den oppfatning at vilkårene for å tilbakekalle Deres autorisasjon som regnskapsfører er tilstede, og at Finanstilsynet derfor *kan* fatte et slikt vedtak.

I vurderingen av om det *skal* fattes vedtak om å tilbakekalle Deres autorisasjon som regnskapsfører, er Finanstilsynet innforstått med at vedtak om tilbakekall av autorisasjon er svært inngripende for den vedtaket retter seg mot. Finanstilsynet legger derfor til grunn at vedtaket må være nødvendig. Å underlegge autoriserte regnskapsførere tilsyn skal bidra til å sikre den tilliten utøvere av regnskapsføreryrket er avhengig av. Når denne tilliten svekkes som følge av at regnskapsførere ikke overholder de reglene som gjelder for virksomheten, må det skje en avveining av hensynet til den enkelte opp mot samfunnsmessige hensyn. De samfunnsmessige hensynene vil være å hindre at det reises tvil om kvaliteten på regnskapsføringen. For å sikre dette, vil det være nødvendig å hindre at regnskapsførere som ikke av eget tiltak sørger for at virksomheten drives i samsvar med lovgivningen og at regnskapsføreroppdragene utføres slik de skal, kan fortsette. At Finanstilsynet ivaretar sin tilsynsrolle er også av sentral betydning for tilliten. Det vil være negativt for

oppdragsgiverne og regnskapsførerbransjen om regnskapsførere som grovt og gjentatt har overtrådt sentrale plikter som følger av lov eller forskrifter, fortsatt skal inneha offentlig godkjenning.

I en slik avveining har Finanstilsynet funnet at tilbakekall av Deres autorisasjon bør finne sted.

Det forhold at De ikke besvarer henvendelsene fra Finanstilsynet og gir de opplysninger som det blir bedt om, underbygger at De ikke evner å drive regnskapsførervirksomheten i samsvar med plikter etter regnskapsførerlovgivningen og plikter etter finanstilsynsloven. Finanstilsynet er derfor av den oppfatning at Deres autorisasjon som regnskapsfører må tilbakekalles.

9. Eventuell tidsbegrensning av vedtaket

Det fremgår av regnskapsførerloven § 7 femte ledd, at et tilbakekall kan gjelde for en tidsbegrenset periode. Finanstilsynet har vurdert dette alternativet, men har ikke funnet grunnlag for å varsle et tidsbegrenset vedtak om tilbakekall av autorisasjonen.

10. Vedtak

Finanstilsynet har i dag fattet følgende vedtak:

Med hjemmel i regnskapsførerloven § 7 tredje ledd nr. 2 tilbakekalles [REDACTED] sin autorisasjon som regnskapsfører.

Vedtaket settes i verk **20. februar 2018**.

Konsekvensen av vedtaket vil være at De ikke lenger har anledning til å påta Dem regnskapsføring for andre i næring. De vil heller ikke ha adgang til å benytte tittelen autorisert regnskapsfører. De vil imidlertid fortsatt ha mulighet til å føre regnskap i et ordinært ansettelsesforhold uten å være oppdragsansvarlig regnskapsfører.

Lovens frist for å påklage vedtaket er tre uker etter at det er mottatt. En eventuell klage bør inneholde best mulig informasjon og dokumentasjon for de grunner klagen støtter seg til.

Klageinstans er Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker. En eventuell klage sendes til Finanstilsynet, jf. forvaltningsloven §§ 28, 29 og 32. Reglene i forvaltningsloven §§ 18 og 19 om innsyn i sakens dokumenter gjelder. Det gjøres oppmerksom på retten til å anmode om utsatt iverksetting av vedtaket, jf. forvaltningsloven § 42.

For Finanstilsynet

Anne Merethe Bellamy
direktør

Kari Sørsdal
spesialrådgiver

Dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevne signaturer.