

## D 19/06

### 1 Redogörelse för underrättelse och övriga handlingar från skattemyndigheten

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X-stad om auktoriserade revisorn A-son. Av underrättelsen framgår att skattemyndigheten har företagit en skatterevision hos A-son Revisionsbyrå AB. Bolaget bedriver revisionsverksamhet och ägs av A-son. Bolaget har inga övriga anställda.

Vid skatterevisionen har framkommit stora brister i bolagets bokföring avseende framför allt redovisningen av intäkter och kundfordringar under räkenskapsåren 2000–2002. I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2000–2002 redovisade bolaget en omsättning om 1 249 800 kr, 1 244 000 kr respektive 1 826 000 kr.

Av underrättelsen och övriga handlingar från skattemyndigheten framgår bl.a. följande. Bolaget har under den aktuella tidsperioden systematiskt använt sig av olika tillvägagångssätt som har inneburit att bolagets intäkter i betydande omfattning inte har redovisats. För att undvika ett negativt saldo på kundfordringskontot när inbetalning har inlutit för tidigare ej bokförda kundfakturer har någon av följande bokningar gjorts. Antingen har uttag från bank debiterats kundfordringskontot och krediterats checkkontot, samtidigt som ägarens avräkningskonto har antecknats som debetkonto på verifikationsunderlaget. Alternativt har kundfordringskontot debiterats och ägarens avräkningskonto krediterats. Genom dessa bokföringstransaktioner har bolagets oredovisade intäkter dolts och dessutom har ägaren kunnat lyfta ut pengar ur bolaget utan att skatter eller avgifter betalas. Därtill kommer att det bokförda värdet på kundfordringar har blivit för högt redovisat. För att dölja detta har bolaget tagit upp äldre avskrivna fordringar i bokslutsspecifikationen avseende kundfordringar. Under efterföljande perioder har dessa bokförts som kundförluster trots att de redan tidigare har avskrivits. Genom förfarandet har bolaget, enligt skattemyndighetens mening, sänkt sitt resultat och sin mervärdesskatt.

Skattemyndigheten har vid sina beräkningar av bolagets intäkter utgått från de insättningar på bolagets postgiro- och checkkonton som har gjorts av utomstående under respektive räkenskapsår. Med ledning härav har skattemyndigheten beslutat att höja bolagets intäkter för räkenskapsåren 2000 och 2001 med 214 750 kr respektive 320 803 kr inklusive mervärdesskatt. I det sistnämnda beloppet ingår, förutom oredovisade intäkter, även felredovisade intäkter med 47 000 kr.

Skattemyndigheten beslutade om skatterevision den 14 november 2002. Bolaget har efter påbörjad revision inkommit med rättade skattedeklarationer för perioderna januari–oktober 2002. Av underlaget för vidtagna rättelser framgår att bolaget under nämnda tidsperiod har haft oredovisade försäljningsintäkter uppgående till sammanlagt 736 250 kr inklusive mervärdesskatt. Rättelserna har av skattemyndigheten inte bedömts vara självrättelser utan rättelser som föranletts av revisionen.

### 2 A-sons yttranden

A-son har anfört i huvudsak följande vad gäller organisationen av revisionsbyråns bokföring för åren 2000–2002. Alla underlag såsom inkommande fakturer, sammanställning av tider för kundfakturer samt in- och utbetalningar, upprättande av verifikationer samt kontering har

handhafts av A-son alternativt hans bror. Därefter har brodern utfört instansning på dator. Brodern har även haft hand om utskrift och utsändande av kundfakturer. Denna arbetsfördelning har gällt under en tid av personliga problem för A-son. Tyvärr har det brustit i kommunikationen mellan honom och brodern vad gäller avstämning av kundfordringar och den bokföringsmässiga hanteringen av vissa poster. Bolaget hade under ifrågavarande period två kontor. Då vissa kundfakturer upprättades på det ena kontoret och vissa fakturer på det andra blev inte alla kundfakturer bokförda som kundfordringar. Däremot blev alla inbetalningar bokförda och motsvarande belopp blev bokförda som kredit på kundfordringars konto. Samtliga intäktsfakturer har tillgodoförts antingen bolagets postgiro eller bank. I vissa enstaka fall har dock A-sons bror bokfört eller instansat på fel motkonto, vilket medfört att bolagets avräkningskonto i stället för kundfordringskontot har krediterats. Då bolagets bokföring har hanterats från två olika kontor har det även förekommit att kontering/stansning av fordran har skett två gånger. Ibland när brodern har varit osäker på konteringen har han lagt posterna på ett avräkningskonto, dock ej A-sons, för att senare utredas. Ovan nämnda brister uppmärksammades av bolaget i samband med förberedelser och avstämningar under november 2002 inför kommande årsbokslut. Resultatet av detta avstämningsarbete ledde till att rättelser av skattedeklarationerna sändes in under december 2002.

Vad gäller intäktsredovisningen för räkenskapsåret 2000 har A-son anfört att bolagets intäkter för det året rätteligen borde nedsättas med de av skattemyndigheten påförda intäkterna om 214 750 kr samt ytterligare ca 73 000 kr. Till stöd härför har A-son till RN ingett en egen intäktsberäkning vilken baseras på bolagets faktiska fakturering. Skatteverket har sedermera i ett omprövningsbeslut den 23 september 2004 undanröjt de tidigare eftertaxeringsvis påförda intäkterna om 214 750 kr.

Vad gäller räkenskapsåret 2001 har A-son anfört följande. Varken han eller bolaget godtar Skatteverkets bedömningar avseende redovisningen av bolagets intäkter och kostnader för räkenskapsåret 2001. Det är dock riktigt att det har förekommit konteringsfel innebärande att avräkningskontot krediterats när kundfordran har uppstått, vilket medfört att kundfordran vid betalningstillfället har hanterats fel. Det är även riktigt att felaktiga konteringar/stansningar av olika transaktioner har lett till att bolagets nettoomsättning det året inte har redovisats fullständigt och korrekt. Enligt en till RN ingiven beräkning borde bolagets intäkter rätteligen ha ökats med 252 000 kr. Bokföringsmisstagen har ibland inneburit en fördel för bolaget men huvudsakligen har de varit till bolagets nackdel. Bland de bokföringsåtgärder som har vidtagits till bolagets nackdel kan framhållas en faktura från ett konsultbolag under räkenskapsåret 2001, där hans bror bokade bort kostnader om 463 000 kr mot avräkningskontot. Genom denna felaktiga bokföring minskade bolagets kostnader med motsvarande belopp, vilket inte var korrekt. Underlag för denna avstämning saknas. Resultatmässigt har dock bolaget, efter A-sons egen utredning, redovisat ett ”för bra resultat” med ca 210 000 kr.

Vidare har A-son uppgett följande. Ett konsultbolag (samma konsultbolag som nämns i ovanstående stycke, RN:s anm.) tillhandahöll tjänster åt hans revisionsbyrå under perioden december 2000–december 2001. Konsultbolagets styrelseledamot arbetade då mer eller mindre heltid som revisorsassistent hos revisionsbyrån. Dennes arbete bestod av olika granskningsinsatser i A-sons revisionsuppdrag. A-son var under denna period vald revisor i konsultbolaget. Han anser inte att det har framkommit några omständigheter som kan ha rubbat förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet vid hans revision av konsultbolaget då det bolaget endast under en kort tid utförde tjänster åt revisionsbyrån.

### **3 RN:s bedömning**

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer – 1995 års revisorslag – upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärende de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

För att en kvalificerad revisor skall anses vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att revisorn åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. För att detta förtroende inte skall rubbas gäller som allmän princip att revisorn både privat och i sin verksamhet skall följa gällande bestämmelser. Av god revisorssed följer vidare att en revisor skall bedriva sin verksamhet under ordnade former och med sunda ekonomiska förhållanden.

A-son är ensam styrelseledamot i bolaget och därmed ansvarig för att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

### *3.1 Bolagets löpande bokföring*

A-son har i sina yttranden till RN redogjort för arbetsfördelningen mellan honom och hans bror och därvid uppgett att det har brustit i kommunikationen dem emellan vad gäller avstämning av kundfordringar och den bokföringsmässiga hanteringen av vissa poster. A-son har vidare medgett att vid den löpande bokföringen av försäljning och kundbetalningar har felaktiga konteringar och stansningar gjorts, vilket fått till följd att fel har uppstått på intäktskontot, kundfordringskontot och ett avräkningskonto. I sin förklaring till felaktigheter i intäktsredovisningen för räkenskapsåret 2001 har han bl.a. påtalat förekomsten av fyra felaktigt bokförda verifikationer, vilka var för sig har avsett belopp mellan 148 000 kr och 463 000 kr. Vad gäller intäktsredovisningen för räkenskapsåret 2002 har bolaget i slutet av det året – efter påbörjad revision – uppmärksammat oredovisade försäljningsintäkter om 736 000 kr inklusive mervärdesskatt, vilket medfört rättade skattedeclarationer för perioderna januari–oktober 2002.

Av vad som har framkommit i ärendet finner RN att organisationen av bolagets bokföring inte har varit betryggande. RN finner vidare att det har förekommit omfattande fel i den löpande bokföringen för i varje fall räkenskapsåren 2001 och 2002. Felen i den löpande bokföringen har medfört att det inte har varit möjligt att med ledning av densamma – utan omfattande avstämningar och rättelser i efterhand – överblicka verksamhetens förlopp, resultat och ställning.

### *3.2 Bolagets intäcks- och kostnadsredovisningar för räkenskapsåren 2000 och 2001*

Skatteverket har i ett omprövningsbeslut undanröjt de tidigare eftertaxeringsvis påförda försäljningsintäkterna om 214 750 kr hänförliga till räkenskapsåret 2000. Av såväl bolagets begäran om omprövning till Skatteverket som A-sons yttrande till RN framgår dock att bolaget, mot bakgrund av en ny beräkning som avviker från de uppgifter som upptagits i årsredovisningen, funnit att den redovisade försäljningen borde nedsättas med ytterligare ca 73 000 kr.

A-son har i yttrande till RN medgett att bolagets nettoomsättning under räkenskapsåret 2001 inte har redovisats fullständigt och korrekt. Av hans egen till RN ingivna beräkning framgår att bolagets intäkter rätteligen borde ha ökat med 252 000 kr samtidigt som bolagets kostnader borde ha ökats med 463 000 kr. Till följd härav har bolaget redovisat ett resultat som var ca 210 000 kr högre än verkligt resultat, vilket A-son bl.a. har förklarat med felaktigheter i bolagets avstämningsarbete.

Sammantaget konstaterar RN att intäktsredovisningen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 och både intäcks- och kostnadsredovisningen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2001 har varit felaktiga. För i vart fall räkenskapsåret 2001 har felen varit så allvarliga att årsredovisningen inte har gett en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning.

#### **4. A-sons opartiskhet och självständighet**

Av 21 § revisorslagen (2001:883) följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. I första stycket 1 a) nämns det förhållandet att revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (s.k. egenintressehot). Revisorn behöver dock enligt paragrafens andra stycke inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

I ärendet har framkommit att A-sons revisionsbyrå under ett års tid har anlitat konsultbolagets styrelseledamot som revisorsassistent i sina revisionsuppdrag. Styrelseledamoten har arbetat mer eller mindre heltid åt revisionsbyrån. A-son har således under en förhållandevis lång tid, och utöver vad som följer med revisionsuppdraget, haft affärsmässiga relationer med sin revisionsklient av inte oväsentlig omfattning. Mot denna bakgrund finner RN att förevarande situation får anses ha utgjort ett sådant egenintressehot som enligt 21 § första stycket 1 a) har kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet i konsultbolaget. Det har inte framkommit att sådana särskilda omständigheter har förelegat eller att sådana åtgärder har vidtagits som medför att det ändå inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. A-son skulle därför ha avsagt sig uppdraget som revisor i konsultbolaget. Genom att ändå kvarstå i uppdraget har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Enligt 14 § i 1995 års revisorslag skulle en revisor avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det fanns någon särskild omständighet som kunde rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Mot bakgrund av de skäl som anförts ovan i bedömningen enligt 2001 års lag finner RN att ifrågavarande affärsrelation har utgjort en sådan förtroenderubbande omständighet som avses i 14 § i 1995 års lag. A-son skulle således även vid en prövning enligt den lagen ha avsagt sig revisionsuppdraget i konsultbolaget. Genom att ändå kvarstå i uppdraget har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **5 RN:s sammanfattande bedömning**

Som framgått ovan har RN funnit att organisationen av bolagets bokföring inte har varit betryggande samt att omfattande felaktigheter har förekommit i bolagets löpande bokföring. Dessutom har bolagets intäktsredovisning för räkenskapsåret 2000 och både kostnads- och intäktsredovisningen för räkenskapsåret 2001 varit felaktig. För i vart fall räkenskapsåret 2001 har felen varit så allvarliga att årsredovisningen inte har gett en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. I egenskap av ensam styrelseledamot i bolaget har A-son varit ansvarig härför. Enligt RN:s mening är det anmärkningsvärt att en auktoriserad revisor gör sig skyldig till sådana försummelser i sitt eget bolag. A-son har vidare i strid med reglerna om revisorns

opartiskhet och självständighet behållit sitt revisionsuppdrag i konsultbolaget. Sammantaget har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist, universitetslektorn Catarina af Sandeberg och godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Helene Agélii som föredragit ärendet.