

D 21/06

1 Underrättelse från en skattemyndighet

Revisorsnämnden har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X-stad (numera Skatteverket) avseende godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag räkenskapsåren den 1 maj 1998–30 april 1999, den 1 maj 1999– 30 april 2000 och den 1 maj 2000–30 april 2001.

Av skattemyndighetens underrättelse framgår bl.a. följande. A-son har för de ovan nämnda räkenskapsåren varit vald revisor i aktiebolaget och har för dessa år avgett revisionsberättelser utan anmärkningar. Vad gäller räkenskapsåret 1998/99 inkom den 31 januari 2000 till Patent- och Registreringsverkets bolagsavdelning (numera Bolagsverket, vilken benämning används nedan) årsredovisning och revisionsberättelse utan anmärkningar. Den 23 maj 2003 inkom till Bolagsverket en ny årsredovisning för år 1998/99 med nya belopp i resultat- och balansräkningen samt en ny revisionsberättelse. Denna revisionsberättelse, som innehåller vissa anmärkningar, har upprättats och inkommit till Bolagsverket när skatterevisjonen var inne i sitt slutskede och myndighetens synpunkter var kända.

2 RN:s iakttagelser vid genomgång av A-sons dokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de tre räkenskapsår som omfattas av skattemyndighetens underrättelse samt härutöver även för räkenskapsåret den 1 maj 2001– 30 april 2002. RN har härvid noterat bl.a. följande.

2.1 Räkenskapsåret den 1 maj 1998–30 april 1999

Den årsredovisning för år 1998/99 som finns i A-sons dokumentation är daterad den 30 november 1999. A-son har samma dag avgett en revisionsberättelse i vilken hon har anmärkt på bristande intern kontroll vad gällde hanteringen av likvida medel och att bolaget saknade lämpliga rutiner för kassahanteringen. Hon har tillagt att mervärdesskatt inte hade erlagts i rätt tid och med rätt belopp på grund av att bolaget under året hade redovisat för lite mervärdesskatt med totalt 28 499 kr. A-son har i en skrivelse till styrelsen, daterad samma dag som revisionsberättelsen, anmärkt på att bolaget under året genomgående hade gjort fel i momsdeklarationerna. Hon har också uppmärksammat styrelsen på att bolagets obetalda mervärdesskatteskuld per den 30 april 1997 uppgick till 144 423 kr och att detta belopp ännu inte, vid tidpunkten för hennes revision av år 1998/99, hade betalats in till skattemyndigheten.

Bolaget redovisade för räkenskapsåret en vinst om 150 435 kr. Bolagets inkomstskatt var beräknad och kostnadsförd till 19 359 kr. Samma belopp har av bolaget redovisats som en skatteskuld per balansdagen den 30 april 1999. A-son har på ett dokument, benämnt Skatteskuld/-fordran, antecknat att bolaget borde göra en fyllnadsinbetalning på 19 359 kr men att företagsledaren inte ville betala skatt i förtid utan önskade vänta tills han fick besked från skattemyndigheten. Slutligen har A-son noterat att skattekostnaden var rätt beräknad och att skatteskulden syntes vara korrekt redovisad.

På ett dokument avseende Övriga kortfristiga skulder har A-son antecknat att en mervärdesskatteskuld om 144 423 kr per den 30 april 1997 fortfarande inte var inbetald vid tidpunkten för hennes revision hösten 1999. Hon har noterat att företagsledaren ansåg att bolaget inte skulle betala denna skuld. I hennes dokumentation finns en skrivelse till styrelsen, daterad den 5 juni 1998 och avseende räkenskapsåret 1996/97, i vilken hon konstaterar att bolagets obetalda skuld avseende mervärdesskatt uppgick till 144 423 kr och att ett brev med förklaring omgående borde sändas in till skattemyndigheten. I hennes dokumentation finns även en revisionsberättelse för år 1996/97, daterad den 5 juni 1998, i vilken hon har anmärkt på att bolaget hade redovisat för lite mervärdesskatt med totalt 144 423 kr.

A-son har antecknat att mervärdesskatt hade erlagts med 28 499 kr för lite avseende år 1998/99 och att en medarbetare till henne hade upprättat ett brev om att bolaget borde redovisa och betala mervärdesskatt med ytterligare 28 499 kr men att företagsledaren vägrade underteckna detta dokument och själv önskade rätta mervärdesskatten under det innevarande året. Bolaget redovisade en mervärdesskatteskuld om totalt 173 477 kr per den 30 april 1999. Enligt en bokslutsbilaga ingick i detta belopp 144 423 kr från den 30 april 1997 med notering om att beloppet avsåg överklagad mervärdesskatt. I A-sons dokumentation finns dock inget som verifierar att något överklagande hade skett.

2.2 Räkenskapsåret den 1 maj 1999–30 april 2000

Årsredovisningen för år 1999/2000 är daterad den 30 november 2000. A-son har samma dag avgett en revisionsberättelse i vilken hon informerar om att bolaget under året hade underlåtit att bokföra redovisning av en auktion vilket medfört att bokföring och årsredovisning hade fått göras om. Detta misstag hade fått till följd att mervärdesskatt inte hade redovisats med rätt belopp under året. A-son har i en skrivelse till styrelsen, daterad samma dag som revisionsberättelsen, informerat om att brister i bolagets redovisningsrutiner hade konstaterats under året. Dessa hade uppkommit främst på grund av att några avstämningar mot bokföringen inte hade skett. Därmed hade det inte varit möjligt att bedöma bolagets resultat och ställning löpande under räkenskapsåret. Hon har vidare anmärkt på att bolaget hade upprättat sin bokföring och verifikationsnumrering i blyerts som sedan hade justerats innan bokföringen lämnades för huvudbokföring. I skrivelsen har A-son upplyst om att detta förfarande strider mot bokföringslagen eftersom bokföringen inte hade upprättats på ett varaktigt sätt förrän efter lång tid.

Bolaget redovisade för det aktuella räkenskapsåret en vinst om 140 130 kr. Bolagets inkomstskatt var beräknad och kostnadsförd till 55 675 kr. Per balansdagen den 30 april 2000 redovisade bolaget en skatteskuld om 74 869 kr.¹ A-son har på ett dokument, rubricerat Skatteskuld/-fordran, antecknat att bolaget borde göra en fyllnadsinbetalning om 55 675 kr men att företagsledaren inte ville betala skatt i förtid utan önskade vänta tills han fick besked från skattemyndigheten. Hon har även noterat att skattekostnaden var rätt beräknad och att skatteskulden syntes vara korrekt redovisad.

På ett dokument för Övriga kortfristiga skulder har A-son antecknat att mervärdesskatten om 144 423 kr från år 1996/97 fortfarande inte var inbetald vid tidpunkten för hennes revision hösten 2000. Hon har noterat att företagsledaren ansåg att bolaget inte skulle betala denna skuld. A-son har antecknat: "Vi får se om han kan slippa den, den måste dock kvarstå i bokslutet." Hon har antecknat att ett överklagande var insänt i november 1998. Inte heller i hennes dokumentation för år 1999/2000 finns dock något sådant dokument. A-son har också antecknat

¹ Av tabellen på sid. 5 framgår vad som ingick i detta belopp.

att företagsledaren hade glömt att redovisa mervärdesskatt för en auktion, att han inte ville skriva brev till skattemyndigheten utan avsåg att redovisa skatten i november 2000. Bolaget redovisade en mervärdesskatteskuld om totalt 232 749 kr per den 30 april 2000.²

2.3 Räkenskapsåret den 1 maj 2000–30 april 2001

Årsredovisningen för år 2000/01 är daterad den 30 november 2001. A-son har samma dag avgett en revisionsberättelse utan anmärkningar. A-son har i en skrivelse till styrelsen, daterad samma dag som revisionsberättelsen, anmärkt på att brister i bolagets redovisningsrutiner hade konstaterats även för detta år och att dessa hade uppkommit främst på grund av att några avstämningar mot bokföringen inte hade skett. Därmed hade det inte varit möjligt att bedöma bolagets resultat och ställning löpande under räkenskapsåret. Vidare framgår att bolaget även detta räkenskapsår hade upprättat sin bokföring och verifikationsnumrering i blyerts som sedan hade justerats innan bokföringen lämnades för huvudbokföring. A-son konstaterar än en gång att detta förfarande strider mot bokföringslagen.

Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2000/01 en förlust om 238 kr. Även per balansdagen den 30 april 2001 redovisade bolaget en skatteskuld om 74 869 kr. A-son har på ett dokument benämnt Skatteskuld/-fordran antecknat att ingen skattekostnad hade uppkommit för år 2000/01 eftersom bolaget hade gått med förlust. Hon har vidare noterat att skatteskulden syntes vara korrekt redovisad. Slutligen har A-son antecknat att företagsledaren inte hade gjort någon fyllnadsinbetalning av ”Tax 01” och väntade med att betala ”Tax 00 tills restskatten kommer i december”. A-son har även noterat att hon inte hade fått tillgång till bolagets slutskattosedel från 2001 års taxering.

På ett dokument för Övriga kortfristiga skulder har A-son antecknat att mervärdesskatteskulden om 144 423 kr från år 1996/97 fortfarande inte var inbetald vid tidpunkten för hennes revision hösten 2001. Hon har även antecknat att företagsledaren ansåg att bolaget inte skulle betala denna skuld samt att han uppgett för A-son att han hade talat med någon på skattemyndigheten som sagt att bolaget inte behövde betala denna skatt. A-son har antecknat att så länge som företagsledaren vägrade att visa henne eventuella skrivelser fick skulden stå kvar. Slutligen har A-son konstaterat att bolaget hade erlagt för mycket mervärdesskatt under år 2000/01 men att bolaget hade skulder från tidigare räkenskapsår och att företagsledaren hade en annan uppfattning än skattemyndigheten beträffande dessa skulder. Bolaget redovisade en mervärdesskatteskuld om totalt 193 142 kr per den 30 april 2001.³

2.4 Räkenskapsåret den 1 maj 2001–30 april 2002

Årsredovisningen för år 2001/02 är daterad den 30 november 2002. A-son har samma dag avgett en revisionsberättelse utan anmärkningar och även upprättat en skrivelse till styrelsen som inleds på följande sätt: ”Denna skrivelse är en erinran som skall behandlas av företagsledningen och protokollföras inom 4 veckor.” I skrivelsen har hon än en gång anmärkt på att brister i bolagets redovisningsrutiner hade konstaterats och att dessa hade uppkommit främst på grund av att några avstämningar mot bokföringen inte hade skett. Därmed hade det inte heller för år 2001/02 varit möjligt att löpande bedöma bolagets resultat och ställning. Vidare framgår att bolaget även detta räkenskapsår hade upprättat sin bokföring och verifikationsnumrering i blyerts som sedan hade justerats innan bokföringen lämnades för huvudbokföring. A-son har återigen konstaterat att

² Av tabellen på sid. 5 framgår vad som ingick i detta belopp.

³ Av tabellen på sid. 5 framgår vad som ingick i detta belopp.

detta förfarande strider mot bokföringslagen. Hon har tillagt att om ingen förbättring skedde under år 2002/03 såg hon sig tvungen att påtala den bristande interna kontrollen i revisionsberättelsen och att detta skulle komma att skada bolaget.

Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2001/02 en förlust om 210 716 kr. Också per balansdagen den 30 april 2002 hade bolagets skatteskuld tagits upp till 74 869 kr. A-son har på ett dokument rubricerat Skatteskuld/-fordran antecknat att ingen skattkostnad hade uppkommit för år 2001/02 eftersom bolaget hade gått med förlust. Hon har vidare noterat att skatteskulden syntes vara korrekt redovisad. A-son har även antecknat att hon inte hade fått tillgång till bolagets slutskattesedel avseende 2002 års taxering.

På ett dokument för Övriga kortfristiga skulder har A-son antecknat att mervärdesskatten om 144 423 kr från år 1996/97 fortfarande inte var inbetald vid tidpunkten för hennes revision hösten 2002. Hon har även för detta år noterat att företagsledaren ansåg att bolaget inte skulle betala denna skuld samt att han uppgett för A-son att han fått information från skattemyndigheten om att skulden inte behövde betalas. Hon har åter antecknat att så länge som företagsledaren vägrade att visa henne eventuella skrivelser fick skulden stå kvar. Slutligen har A-son konstaterat att bolaget hade erlagt för mycket mervärdesskatt under år 2001/02 men att bolaget hade skulder från tidigare räkenskapsår och att företagsledaren hade en annan uppfattning än skattemyndigheten beträffande dessa skulder. Bolaget redovisade en mervärdesskatteskuld om totalt 170 742 kr per den 30 april 2002.

Av tabellen nedan framgår vad som ingick i de av bolaget redovisade skulderna beträffande mervärdesskatt och inkomstskatt.

Mervärdesskatt	<u>1999-04-30</u>	<u>2000-04-30</u>	<u>2001-04-30</u>	<u>2002-04-30</u>
att redovisa för mars-april resp år	555	484	261	1 390
oredovisat under 97/98	144 423	144 423	144 423	144 423
oredovisat under 98/99	28 499	28 499	28 499	28 499
oredovisat under 99/00		59 343	59 343	59 343
för mycket redovisat under 00/01			-39 384	-39 384
för mycket redovisat under 01/02				-23 529
Redovisad skuld	173 477	232 749	193 142	170 742
Inkomstskatt	<u>1999-04-30</u>	<u>2000-04-30</u>	<u>2001-04-30</u>	<u>2002-04-30</u>
differens		- 165	- 165	- 165
tax 2000	19 359	19 359	19 359	19 359
tax 2001		55 675	55 675	55 675
tax 2002			0	0
tax 2003				0
Redovisad skuld	19 359	74 869	74 869	74 869

3 Frågor från RN och yttranden från A-son

Som framgått ovan redovisade bolaget den 30 april 2001 en skatteskuld om totalt 74 869 kr varav 19 359 kvarstod från år 1998/99 och 55 675 kr kvarstod från år 1999/2000. A-son har i oktober 2001 antecknat att företagsledaren väntade med att betala "Tax 00" tills restskatten "kom i december". RN har i skrivelse till A-son konstaterat att betalning av restskatten avseende taxeringen 2000 normalt skulle vara betald före utgången av räkenskapsåret 2000/01 och har frågat A-son vilka eventuella åtgärder hon vidtog med anledning av att företagsledaren inte avsåg att betala förrän i december 2001. A-son har i svar till RN uppgett att hennes minnesbild är

att företagsledaren hade informerat henne om att anstånd förelåg och att han tidigare hade utverkat anstånd med betalningar. Det finns i hennes dokumentation inget som verifierar dessa hennes uppgifter.

A-son har av RN ombetts att ingående redogöra för sin granskning av bolagets skatteskuld räkenskapsåren 1999/2000, 2000/01 och 2001/02. Hon har i skrivelse till RN uppgett att bolagets skatter, skatteinbetalningar respektive skatteskuld vid utgången av respektive period hade granskats med hjälp av ett beräkningsprogram och att granskningen hade följt en granskningsplan enligt ett revisionsprogram. Hon har inte, trots RN:s begäran, lämnat någon närmare redogörelse för hur eventuella granskningar hade utförts.

RN har vidare frågat A-son varför hon inte hade reagerat på att bolagets skatteskuld kvarstod oförändrad under flera räkenskapsår. Hon har av RN även förelagts att beskriva sina åtgärder och överväganden i samband härmed. A-son har upplyst om att skatten var beräknad med utgångspunkt i resultat och förutsättningar avseende räkenskapsår som slutade den 30 april. Hon har vidare anfört att den ”ifrågavarande skatten kommer därefter att taxeras året därefter då ytterligare ett räkenskapsår har gått till ända. Skatten ifråga har därefter fastställts i nära anknytning till utgången av det andra räkenskapsår som följt det räkenskapsår som skatten gäller.” Hon har uppgett att bolagets styrelse i något fall hade uppgett att anstånd förelåg samt tillagt att bolagets skattebörda hade ”utretts och bedömts särskilt”. A-son har inte med någon kompletterande dokumentation verifierat eventuella kontroller av bolagets inkomstskatter.

Slutligen har RN frågat A-son vilka kontroller av bolagets skattekonto som hon hade gjort vid respektive revision. Som svar på denna fråga har A-son uppgett endast följande: ”Bolagets skattekonto är avstämt och korrekt för respektive år.”

4 RN:s bedömning

4.1 Tillämplig lag

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till revisorslagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. De förhållanden som är föremål för bedömning i förevarande ärende kan till stor del hänföras till tiden före den 1 januari 2002. RN finner inte att en prövning enligt de nya bestämmelserna av vad som inträffat före nämnda datum skulle vara förmånligare för A-son. Med stöd av det ovan anförda tillämpar RN i det följande 1995 års lag såvitt bedömningen avser tiden före den 1 januari 2002.

4.2 Brister i bokföringen

Av 8 § andra stycket i 1976 års bokföringslag (1976:125) och av 5 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) framgår att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande

arbetsdag.⁴ Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Affärshändelserna får bokföras senare om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Av Bokföringsnämndens allmänna råd om löpande bokföring framgår att begreppet ”så snart det kan ske” innebär att bokföring måste ske så snart bolaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra händelserna på ett godtagbart sätt.⁵ Affärshändelser som inträffat under en kalendermånad skall emellertid vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad. Av kommentarer till nämnda allmänna råd framgår att bokföringen alltid skall ske på ett varaktigt sätt och det som har bokförts får aldrig utplånas eller göras oläsligt.

Av A-sons anteckningar för åren 1999/2000, 2000/01 och 2001/02 framgår att det inte hade varit möjligt att bedöma bolagets resultat och ställning löpande under räkenskapsåren och att bokföringen inte hade upprättats på ett varaktigt sätt förrän efter lång tid. A-son har också i skrivelser till styrelsen avseende dessa tre räkenskapsår konstaterat att bolagets rutiner för bokföring stred mot bokföringslagen. Hon har dock inte något år i sina revisionsberättelser anmärkt på dessa brister. RN konstaterar att bolagets bokföring inte hade upprättats på föreskrivet sätt och finner att bristerna var allvarliga. Det ankom därför på A-son att i sina revisionsberättelser för de tre aktuella åren anmärka på bristerna i bokföringen. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4.3 Skatter

Som framgått ovan redovisade bolaget år 1998/99 en skatteskuld om 19 359 kr. Av A-sons dokumentation för år 1999/2000 kan dock inte utläsas att hon, då hon den 30 november 2000 avgav sin revisionsberättelse, hade kontrollerat om bolaget hade påförts skatten vid 2000 års taxering. Hennes anteckningar avser endast den skattekostnad om 55 675 kr som hade uppkommit under år 1999/2000. Av A-sons dokumentation för åren 2000/01 och 2001/02 framgår inte att hon hade kontrollerat några inbetalningar vare sig av de 19 359 kr från år 1998/99, som skulle ha varit betalda i februari 2001, eller de 55 675 kr från år 1999/2000, som skulle ha varit betalda i februari 2002. Av hennes dokumentation kan inte heller utläsas att hon hade granskat vilken skatt som faktiskt blev påförd bolaget vid taxeringarna 2001 och 2002, dvs. att bolaget blivit taxerat utifrån de förutsättningar som hon utgått ifrån vid sin granskning av bolagets skattekostnader räkenskapsåren 1999/00 och 2000/01.

Som framgår av A-sons yttranden till RN, vilka återgetts ovan, har hon lämnat mycket ofullständiga svar på RN:s frågor beträffande sin granskning av bolagets skattekostnader och skatteskulder. Beskrivningen ovan, i avsnitt 3, visar bl.a. att bolagets skatteskuld hade redovisats med exakt samma belopp under tre på varandra följande räkenskapsår. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hon inte uppmärksammat omständigheten med oförändrade skatteskulder och inte heller utrett orsaken härtill. RN konstaterar att A-son inte har visat eller gjort troligt att hon har granskat bolagets redovisning och betalning av inkomstskatt på ett godtagbart sätt. Hon har härmed åsidosatt god revisionssed.

Vad gäller bolagets mervärdesskatt framgår av redovisningen ovan att bolaget år 1998/99 hade en mervärdesskatteskuld om 144 423 kr från år 1996/97 som fortfarande inte var betald den 30 april 1999. A-sons anmärkning i revisionsberättelsen för år 1998/99 avsåg endast den skuld om 28 499 kr som hade uppkommit under detta räkenskapsår. På motsvarande sätt avsåg hennes

⁴ Av punkt 1 i övergångsbestämmelserna till 1999 års bokföringslag framgår att den nya lagen trädde i kraft den 1 januari 2000 och skulle såvitt avser bl.a. aktiebolag tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleddes närmast efter den 31 december 1999.

⁵ BFNAR 2001:2 p. 7-9. Tidigare fanns ett uttalande från Bokföringsnämndens med liknande innebörd, U 89:5, När skall grundbokföring senast ske.

anmärkning om mervärdesskatt i revisionsberättelsen för år 1999/2000 endast det fel som hade uppkommit under detta år. A-son lämnade revisionsberättelser utan anmärkningar för åren 2000/01 och 2001/02. Som framgår av hennes anteckningar och av hennes skrivelser till styrelsen var hon medveten om att bolaget inte, för något av de fyra här aktuella räkenskapsåren, på ett riktigt sätt hade redovisat och betalat mervärdesskatt. Genom att i sina revisionsberättelser, för samtliga fyra år, underlåta att på ett korrekt sätt anmärka på bolagets bristfälliga redovisning och betalning av mervärdesskatt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.⁶ Att hon i sin revisionsberättelse för år 1996/97 har anmärkt på att bolaget inte hade redovisat mervärdesskatt med 144 423 kr har inte befriat henne från att upprepa denna anmärkning så länge som förseelsen kvarstod oavsett att felet hade uppkommit under ett tidigare räkenskapsår.

5 RN:s sammanfattande bedömning

A-son har under flera år underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på stora brister i det aktuella bolagets bokföring och i dess hantering av mervärdesskatt. Vidare har hon åsidosatt god revisionssed genom att inte på ett godtagbart sätt granska bolagets hantering av inkomstskatt.

Genom vad som ovan relaterats har A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger henne till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 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, enhetschefen Bertil Sjöo samt godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

⁶ Vad gäller åren 1998/99 och 1999/2000 har A-son anmärkt endast på vissa av bolagets brister vad gäller redovisning och betalning av mervärdesskatt.