

D 17/08

1. Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag för ett aktiebolag, fortsättningsvis bolaget, räkenskapsåret den 24 februari 2004–30 juni 2005.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår följande. Det aktuella räkenskapsåret var bolagets första. Företagsledaren, som även var bolagets ägare, styrelseledamot och ende anställd, hade dessförinnan bedrivit verksamhet som enskild näringsidkare. Verksamheten, som bestod av reparationer av mekanisk utrustning, flyttades med retroaktiv verkan över till det nybildade aktiebolaget i december 2004. Skatteverket har vid skatterevision uppmärksammat att löneutbetalningar på 250 000 kr har bokförts redan under år 2004 trots att bolaget då inte var registrerat som arbetsgivare. Bolaget har inte heller inkommit med skattedeklarationer eller kontrolluppgifter på löner till Skatteverket för någon period under år 2004. Fram till balansdagen den 30 juni 2005 har preliminär skatt för år 2004 innehållits med 97 000 kr. Vidare har bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004/05 innehållit ett väsentligt fel som uppstått vid överföringen av bokföringen från den enskilda näringsverksamheten till bolaget. Ett belopp på 212 207 kr, som tidigare var bokfört som fakturerade tjänster, har i bolagets bokföring bokförts som kreditering av ett konto för lån från närstående personer (nedan benämnt "avräkningskonto"). Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2004/05 en omsättning på 1,9 mnkr och en vinst på 12 102 kr. A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004/05 innehåller inga avvikelser från standardutformningen.

2. A-sons revisionsdokumentation

Vid genomgången av A-sons revisionsdokumentation har RN särskilt noterat följande. A-son har bedömt revisionsrisken som liten bland annat med hänvisning till att företagsledarens hustru, tillika styrelsesuppleant i bolaget, skötte bolagets bokföring. Väsentlighetstal har enligt dokumentationen bestämts till 25 000 kr. Under rubriken "närstående transaktioner" har antecknats att bolaget har en upplupen intäkt på 150 000 kr i form av tjänster gentemot ett annat aktiebolag, fortsättningsvis V-bolaget, som ägdes av företagsledarens hustru. RN har tagit del av V-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004/05. I denna redovisades en vinst efter skatt på 210 000 kr.

Vidare framgår av A-sons dokumentation att denne har noterat att bolaget varit sent med inbetalningar av mervärdesskatt i mars och april 2005 samt avdragen källskatt och arbetsgivaravgifter för april och maj 2005. Per balansdagen hade bolaget enligt A-sons notering en skatteskuld på 97 000 kr för källskatt för december 2004. A-son har enligt dokumentationen påtalat att korrigering av skattedeklaration för december 2004 samt betalning av källskatt måste göras så snart som möjligt. RN noterar att angående A-sons granskning av avräkningskontot framgår inte annat än att den har bestått i att stämma av att saldot enligt huvudboken överensstämde med årsredovisningen.

3. A-sons yttranden

A-son har anfört i huvudsak följande. Bolaget skickade in skatte- och avgiftsanmälan till Skatteverket i januari 2005 och registrerades som arbetsgivare den 25 januari 2005. Vid genomgång av bokföringen framkom att det egna kapitalet blev negativt för perioden juli–december 2004, då verksamheten bedrivits som enskild näringsverksamhet. Det var därför som det bokfördes lön med 260 000 kr och avdragen källskatt med 97 000 kr för december 2004. Att bolaget inte var registrerat som arbetsgivare redan från december 2004 var det ingen som tänkte på. Bolagets redovisningsbyrå hade kontakt med Skatteverket angående möjligheten att redovisa lön, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för december 2004. Det påtalades inte från Skatteverkets sida vid dessa kontakter att bolaget i så fall måste ändra registreringsdatum som arbetsgivare. Av misstag lämnade bolaget inte någon kontrolluppgift för lön för år 2004 och inte heller någon skattedeklaration för december 2004. A-son förutsatte vid sin revision att kontrolluppgift för år 2004 hade lämnats till Skatteverket. Han påtalade att skattedeklaration för december 2004 skulle korrigeras. Han har inte anmärkt i revisionsberättelsen på att mervärdesskatt för mars och april 2005 samt källskatter och arbetsgivaravgifter för april och maj 2005 inte betalats i rätt tid, eftersom han inte ansåg att det var fråga om ett flertal tillfällen. A-son har till RN anfört att han däremot borde ”väl ha anmärkt i revisionsberättelsen att jag hade påtalat för bolaget att snarast möjligt inlämna rättelse av skattedeklaration avseende arbetsgivaravgifter och källskatter för december 2004.” Vid sin revision noterade han inte att det hade skett ett fel vid överföringen av saldona från den enskilda näringsverksamheten till bolaget. Felet är förståeligt med tanke på att det konto där beloppet 212 207 kr rätteligen skulle ha bokförts ligger i anslutning till avräkningskontot där det kom att bokföras. Vad gäller hans granskning av bolagets avräkningskonto har A-son hänvisat till sin dokumentation. Han har vidare vid sin revision noterat en upplupen intäkt som enligt företagsledarens uppgift avsåg servicearbeten åt V-bolaget. Eftersom A-son var revisor även i sistnämnda bolag kunde han stämma av att motsvarande belopp var upptaget som upplupen kostnad där. Han har bedömt att ”avsättningen” kunde godtas.

4. RN:s bedömning

Av 9 kap. 34 § 3 och 4 aktiebolagslagen (2005:881)¹ följer att en revisor ska anmärka i sin revisionsberättelse om han eller hon finner att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter eller lämna skattedeklaration enligt vissa angivna bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483). I ett fall som det förevarande, där det under räkenskapsåret har skett en övergång av verksamhetsform från enskild näringsverksamhet till aktiebolag, får bolagets hantering av sina skyldigheter i skattehänseende anses vara ett område som revisorn särskilt bör granska. Av A-sons revisionsanteckningar framgår att denne har noterat att bolaget inte fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala mervärdesskatt för mars och april 2005 samt källskatter och arbetsgivaravgifter för april och maj 2005. Vidare har bolaget underlåtit att lämna skattedeklaration angående källskatt och arbetsgivaravgifter för december 2004 och bolaget hade per balansdagen den 30 juni 2005 en skatteskuld på 97 000 kr avseende källskatt för december 2004. Det har inte framkommit någon anledning för A-son att inte göra föreskrivna anmärkningar i revisionsberättelsen. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

¹ Motsvarande bestämmelse fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 31 § 4 aktiebolagslagen (1975:1385).

Enligt god revisionssed² ska revisorn planera och genomföra revisionen med en professionellt skeptisk inställning och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter. På grundval av riskbedömningen ska revisorn genomföra en granskning som ger betryggande säkerhet för att felaktiga uppgifter som är väsentliga för årsredovisningen som helhet upptäcks. För att uppnå betryggande säkerhet för att årsredovisningen i sin helhet inte innehåller väsentliga fel ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. I ett ägarlett bolag kan den interna kontrollen sättas ur funktion av företagsledningen, vilket leder till ökat behov av granskning av ett urval av individuella transaktioner. Särskild uppmärksamhet bör i dessa fall ägnas åt företagets transaktioner med företagsledaren eller andra närstående parter. I ärendet har framkommit att bolaget hade bokfört 212 207 kr som kreditering av ett konto för lån från närstående, trots att beloppet rätteligen skulle ha bokförts som intäkt för bolaget. Beloppet var väsentligt i förhållande till bolagets omsättning och resultat och felet medförde att resultat- och balansräkningarna gav en väsentligen felaktig bild av bolagets resultat för räkenskapsåret och dess ställning per balansdagen. RN finner att A-son borde ha uppmärksammat den beloppsmässigt betydande transaktionen på avräkningskontot och fördjupat sin granskning därav. Genom att inte göra detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

En revisor ska vara särskilt uppmärksam när det gäller transaktioner med personer som räknas som närstående till revisionskunden. Även om transaktioner med närstående parter är att anse som normala företeelser i affärsverksamheten måste revisorn vara medveten om att en sådan transaktion kan ha andra motiv än vanliga affärsmässiga överväganden, t.ex. vinstdelning.³ Det framgår av A-sons revisionsdokumentation att bolaget hade redovisat ett betydande belopp som upplupen intäkt avseende V-bolaget, vilket ägdes av företagsledarens hustru (som också var styrelsesuppleant i det i ärendet aktuella bolaget). RN noterar att bolaget skulle ha redovisat ett negativt resultat utan nämnda intäkter, medan V-bolaget redovisade vinst även efter det att transaktionen hade bokförts som kostnad. Varken av A-sons dokumentation eller av det han anfört till RN i denna del framgår att han har tagit del av underlag för de servicearbeten som ska ha utförts utan nöjt sig med en muntlig uppgift från företagsledaren. RN finner att A-son inte har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för det aktuella räkenskapsåret i bolaget för att försäkra sig om att det rörde sig om en reell intäkt för bolaget. Genom att ändå godkänna posten har han åsidosatt god revisionssed.

En revisor ska enligt 24 § revisorslagen (2001:883) dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Av bestämmelsen framgår bland annat att dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand. Kraven på revisionsdokumentationen har utvecklats i 2–5 §§ i RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. A-son har bland annat beträffande bolagets transaktioner med V-bolaget underlåtit att dokumentera sina revisionsinsatser på föreskrivet sätt. Detta är allvarligt eftersom det i efterhand inte har gått att följa vilka granskningsåtgärder som A-son har vidtagit och vilka överväganden som han har gjort i samband med sin granskning.

Sammantaget har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att inte anmärka på att bolaget inte har betalat skatter och avgifter i rätt tid, genom att göra en otillräcklig granskning av företagsledarens avräkningskonto med bolaget samt genom att inte inhämta tillräckliga revisionsbevis beträffande bolagets transaktioner med V-bolaget, som var ett närstående bolag. A-son har även underlåtit att dokumentera sin revision på föreskrivet sätt. Han ska därför

² Jfr. RS 200 Mål och generella principer för en revision, RS 300 Planering, RS 400 Riskbedömning och intern kontroll, RS 550 Närstående parter, RS 580 Uttalanden från företagsledningen och RevU 1005 Särskilda överväganden vid revisionen av små företag, FAR:s Samlingsvolym 2005.

³ Jfr. särskilt RS 550 Närstående parter, punkten 6SE, FAR:s Samlingsvolym 2005.

meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt, finner RN att han ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.