

D 14/11

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

Underrättelsen rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag som bedrev konsultverksamhet inom databranschen. Bolaget hade endast en anställd (företagsledaren) och arbetet utfördes hos bolagets uppdragsgivare. Enligt underrättelsen hade en mycket stor del av kostnaderna för den granskade perioden inte varit hänförliga till den bedrivna verksamheten utan utgjort företagsledarens privata levnadsomkostnader. Dessa privata kostnader uppgick enligt underrättelsen till 292 722 kr inklusive mervärdesskatt om 27 941 kr för den granskade perioden, 1 januari 2006–30 april 2007, och fördelades enligt följande.

Typ av privata kostnader

Resor/konferenser	56 150 kr
Lokalhyra	48 000 kr
Representation	65 469 kr
Förbrukningsinventarier	90 409 kr
Resekostnader	8 244 kr
Studentlitteratur	10 839 kr
Telekostnader	13 611 kr
Summa	292 722 kr

Av Skatteverkets promemoria, som bifogades underrättelsen, framgår att drygt 200 000 kr av ovanstående belopp avsåg räkenskapsåret 1 maj 2006–30 april 2007.

Under räkenskapsåret 2006/07 omsatte bolaget 1,3 mnkr. A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006/07 avvek inte från standardutformningen.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende revisionen av räkenskapsåret 2006/07. Av denna framgår bl. a. att räkenskapsåret 2006/07 var A-sons första år som vald revisor i bolaget.

2 Granskning av bolagets kostnader

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 redovisade bolaget övriga externa kostnader om ca 320 000 kr.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår följande.

Bolagets tidigare revisor påpekade i en skrivelse den 31 oktober 2006, ställd till företagsledaren, att han vid granskningen av räkenskapsåret 2005/06 uppmärksammade kostnader som möjligtvis ej tillhörde rörelsen. I skrivelsen informerades företagsledaren också om att bolagets kostnader ska vara relaterade till den verksamhet som bedrivs och att kostnader av personlig karaktär vid en skatterevision kan betraktas som lön vilket medför debitering av sociala avgifter.

A-son har på ovan nämnda skrivelse gjort en anteckning om att ”detta gäller även 06/07”. Av revisionsdokumentationen kan emellertid inte utläsas vilken granskning som A-son genomförde innan han gjorde denna anteckning eller vilka fakturor som granskades i detta avseende.

A-son har rörande planeringen av revisionen antecknat att den totala revisionsrisken i bolaget var låg, att det i stor utsträckning saknades intern kontroll och att samtliga relevanta poster i balansräkningen samt försäljning och lönekostnader i resultaträkningen därför skulle granskas. I samband med att han avslutade revisionen antecknade han att han bedömde att bolagets rutiner var något bristfälliga men inte tillräckligt bristfälliga för att han av detta skäl skulle avge en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. Enligt anteckningarna gav balans- och resultat-räkningarna en rättvisande bild av bolagets verksamhet och innehöll inte några väsentliga felaktigheter. A-son antecknade också att det fanns kostnader bland representationskostnaderna som inte var avdragsgilla, vilket han hade talat med företagsledaren om.

Av en resultatrapport framgår bl. a. att bolaget redovisade avdragsgill representation om 49 000 kr. Det finns inga noteringar i dokumentationen som visar om A-son utförde någon granskning av bolagets kostnader utöver viss granskning av lönekostnaderna. Av dokumentationen kan inte utläsas om han informerade bolagets företrädare om sina iakttagelser avseende rörelsefrämmande kostnader, eller om han enbart tog upp förekomsten av ej avdragsgill representation. Det framgår inte heller av dokumentationen om A-son fick några kommentarer från företagsledaren.

A-son har av RN förelagts att yttra sig över Skatteverkets underrättelse. Mot bakgrund av skrivelsen från bolagets tidigare revisor och A-sons notering om att han gjorde samma iakttagelser samt att han noterade att det förekom kostnader för representation som inte var avdragsgilla har A-son även förelagts att redogöra för sin bedömning av i vilken omfattning bolaget hade kostnadsfört rörelsefrämmande poster och vilka överväganden han hade gjort gjorde i anledning av detta. Han har vidare förelagts att redogöra för den information han lämnade till företagsledaren avseende rörelsefrämmande kostnader samt hur denne reagerade på informationen.

A-son har anfört följande.

Vad avser uppgifterna i Skatteverkets underrättelse hade han samtal med företagsledaren angående vissa kostnadsposter enligt revisionsnoteringarna. Hans bedömning var att cirka 18 000 kr skulle återföras i bolagets självdeklaration. Hans minnesbild är att han informerade bolaget om representationen och att bolaget skulle återföra dessa kostnader i inkomstdeklarationen vid 2008 års taxering.

A-son har utöver detta inte redogjort för några kontakter med företagsledaren.

RN gör följande bedömning.

För räkenskapsåret 2006/07 redovisade bolaget övriga externa kostnader om cirka 320 000 kr. Mot bakgrund av att bolaget var ett enmansföretag och att arbetet utfördes hos bolagets uppdragsgivare borde A-son ha ifrågasatt det rimliga i dessa kostnader. Han hade genom skrivelsen från bolagets tidigare revisor informerats om att det vid dennes granskning hade funnits kostnader som möjligtvis inte tillhörde rörelsen. Av hans egna anteckningar i samband med revisionen framgår att han själv gjorde samma iakttagelse. Vidare framgår det av hans uppgifter till RN att han vid revisionen noterade förekomsten av ej avdragsgilla representationskostnader om cirka 18 000 kr trots att bolaget inte hade bokfört någon ej avdragsgill representation. Sammantaget borde dessa förhållanden enligt RN:s mening ha föranlett A-son att planera och utföra en särskilt omsorgsfull granskning av posten övriga externa kostnader. Det framgår inte av hans dokumentation att en sådan granskning har gjorts. Inte heller har han genom sina uppgifter till RN gjort sannolikt att han har utfört en godtagbar granskning av de aktuella kostnaderna. RN:s slutsats är att hans granskning i detta avseende har varit bristfällig. På grund av den bristfälliga granskningen har han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets

resultaträkning och balansräkning för räkenskapsåret 2006/07. Genom att likväl göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Datering av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006/07

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 är daterad den 25 oktober 2007. Revisionsberättelsen är daterad den 28 oktober 2007. Av en utskrift av balans- och resultatrapporter för räkenskapsåret 2006/07, daterad den 12 november 2007, kan utläsas att samtliga bokslutstransaktioner ännu denna dag inte hade bokförts. Detta visar att årsredovisningen inte var upprättad den 12 november 2007, än mindre undertecknad, när A-son daterade sin revisionsberättelse den 28 oktober 2007. Vidare finns balans- och resultatrapporter, utskrivna den 13 december 2007 och faxade från företagsledaren den 14 december 2007, på vilka A-son har gjort hänvisningar och andra anteckningar.

A-son har anfört följande. Hans granskning utfördes i huvudsak mellan den 5 oktober och den 9 november 2007. Enligt hans noteringar gjorde han en uppföljning av bokföringen den 12 november och den 13 december 2007. Han hade materialet hos sig sedan början av oktober 2007. Han godtog därför att handlingarna daterades i slutet av oktober 2007.

RN gör följande bedömning.

Dateringen av en revisionsberättelse ska avse den tidpunkt då berättelsen upprättas. Denna tidpunkt bör enligt god revisionssed ligga i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande.¹ I revisionsberättelsen får alltså inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet. Eftersom revisorn bl.a. ska granska den årsredovisning som styrelsen och den verkställande direktören har upprättat, får dateringen av revisionsberättelsen än mindre avse en dag då årsredovisningen ännu inte har undertecknats av styrelsen och den verkställande direktören och således inte är färdigställd.²

Av A-sons egna uppgifter samt dokumentationen framgår att det inte fanns någon årsredovisning upprättad för bolaget vid den tidpunkt då hans revisionsberättelse är daterad. Det är mot denna bakgrund uppenbart att A-sons revision av bolaget ännu inte var avslutad vid denna tidpunkt. A-son har således gett revisionsberättelsen en felaktig datering. Han har härmed åsidosatt god revisionssed. Att han haft bolagets räkenskaper hos sig sedan början av oktober 2007 föranleder ingen annan bedömning.

4 Sammanfattande bedömning

RN finner att A-son genom att underlåta att utföra en godtagbar granskning av posten övriga externa kostnader inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning för räkenskapsåret 2006/07. Vidare har han gett sin revisionsberättelse en felaktig datering. Han har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last beträffande granskningen av bolagets övriga externa kostnader är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

¹ Se 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen och RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, p. 23 SE.

² Se RS 709 p. 24 SE.

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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Johanna Gustafson som har föredragit ärendet.