

D 12

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (bolaget). Bolagets verksamhet bestod i att sälja entreprenadmaskiner samt äga och hyra ut fartyg. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende uppdraget för räkenskapsåren 1 maj 2007–30 april 2008 och 1 maj 2008–30 april 2009. Efter utgången av räkenskapsåret 2008/09 valde bolaget ytterligare en revisor (härmed benämnd medrevisor) från en annan revisionsbyrå än den som A-son var verksam vid för granskningen av detta räkenskapsår.

Nedan behandlas A-sons granskning av en uppkommen mervärdesskatteskuld om 14 mnkr och brister i årsredovisningen avseende räkenskapsåret 2007/08. Vad gäller räkenskapsåret 2008/09 behandlas A-sons sätt att dokumentera sitt revisionsarbete.

2 Räkenskapsåret 2007/08

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 redovisades 17 mnkr som övriga kortfristiga skulder, varav 14 mnkr utgjorde mervärdesskatteskuld.

I årsredovisningen, not 4 *Avskrivningar* anges att fartyg skrivs av med 20 procent per år. Av not 10 *Fartyg* framgår att det utgående anskaffningsvärdet uppgick 6,8 mnkr. Årets avskrivningar uppgick till 681 tkr. Bolaget hade ett intressebolag. Av not 11 *Specifikation andelar i intresseföretag* framgår dock inte storleken av intressebolagets eget kapital.

A-son anmärkte på att ett utdelningsbeslut under räkenskapsåret stred mot bestämmelserna i 17 kap. aktiebolagslagen (2005:551). I övrigt innehåller revisionsberättelsen inte några avvikelser från standardutformningen.

Av A-sons dokumentation framgår följande.

Av en kontosammanställning avseende övriga kortfristiga skulder framgår att mervärdesskatteskulden vid bokslutet den 30 april 2008 uppgick till 14 mnkr. Föregående räkenskapsår hade den uppgått till 3,5 mnkr. Av en anteckning i anslutning till sammanställningen framgår att bolagets mervärdesskatteskuld hade ökat på grund av att bolaget inte hade deklarerat utgående "EU-moms". Det har vidare antecknats att detta berodde på ett programfel som hade åtgärdats vid tiden för revisionen.

A-son har anfört följande.

Vid hans granskning framkom att bolaget hade redovisat utgående mervärdesskatt på fel konto. Detta inträffade på grund av ett fel i bolagets administrativa system som uppkommit vid en uppdatering. Det som skedde var att mervärdesskatt som hade genererats vid handel inom EU:s mervärdesskatteområde (EU-moms) redovisades som avdragsgill mervärdesskatt men inte som utgående mervärdesskatt. Detta innebar att systemet rapporterade för låg utgående mervärdesskatt eftersom denna hamnat på ett "slaskkonto". Redovisningen hade korrigerats och rättelse hade skickats in till Skatteverket innan bokslutet färdigställdes.

Utifrån bolagets redovisade omsättning bedömde han att mervärdesskatteskulden var korrekt bokförd. Eftersom bolaget hade uppmärksammat detta systemfel och redovisat

mervärdesskatteskulden i bokslutet samt vidtagit rättelse, bedömde han att detta inte behövde kommenteras särskilt i revisionsberättelsen. Han rådgjorde med flera kollegor på revisionsbyrån om han borde anmärka på mervärdesskatteskulden i revisionsberättelsen. Den allmänna uppfattningen var att det inte var den här karaktären av förseningar som åsyftas i aktiebolagslagens bestämmelser. Hans bedömning var att syftet med lagen är att komma åt skattedeklarationer som antingen lämnats in för sent eller som innehåller belopp som avviker från bokföringen. I detta fall förelåg inga sådana omständigheter.

Enligt hans dokumentation skulle ett restvärde om 3 mnkr ha avräknats i avskrivningsunderlaget för posten Fartyg. Därför var varken en avskrivning om 10 eller 20 procent korrekt. Not 4 i årsredovisningen är således bristfällig. Han har inte funnit något i dokumentationen som visar att frågan ytterligare hade påtalats för bolaget.

A-son har förelagts att yttra sig över avsaknaden av information i not 11 avseende intressebolagets eget kapital. Han har dock inte kommenterat detta i sina yttranden till RN.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen i dess lydelse före den 1 januari 2012 ska revisorn i en revisionsberättelse anmärka om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen (1997:483).¹ Enligt 1 kap. 1 § skattebetalningslagen gällde den lagen bl.a. vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1944:200).

Bolaget hade vid flera tillfällen under det aktuella räkenskapsåret inte betalat mervärdesskatt i rätt tid. A-son hade kännedom om denna brist. Beloppet som uppgick till 14 mnkr var väsentligt. Det ålåg honom därför att anmärka på dessa omständigheter i revisionsberättelsen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Varken den omständigheten att styrelsen hade avhjälpt bristen och skickat en rättelse till Skatteverket eller vad A-son har anfört om sin uppfattning att en försening av denna karaktär inte omfattas av aktiebolagslagens bestämmelser medför någon annan bedömning.

I not 4 i årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret anges att posten Fartyg skrevs av med 20 procent per räkenskapsår. Det framgår dock av årsredovisningen att posten hade skrivits av med 10 procent. A-son har till RN uppgett att varken den angivna eller den faktiska avskrivningen var korrekt. Av hans yttrande framgår att detta inte hade påtalats för styrelsen. Vidare saknar årsredovisningen, i strid med 5 kap. 8 § årsredovisningslagen (1995:1554), uppgift om eget kapital i tilläggsupplysningen avseende bolagets intressebolag. Det framgår varken av hans yttranden till RN eller av hans dokumentation att han uppmärksammade och påtalade denna brist i årsredovisningen. RN kan av detta inte dra någon annan slutsats än att han förbisåg frågan.

Genom att inte för styrelsen påtala den felaktiga och otillräckliga informationen i bolagets årsredovisning, vad gäller posten Fartyg samt intressebolagets eget kapital har A-son åsidosatt god revisionssed.

¹ I nu gällande bestämmelse i aktiebolagslagen hänvisas i stället till skatteförfarandelagen (2011:1244) som sedan den 1 januari 2012 gäller i stället för skattebetalningslagen. Skatteförfarandelagen innehåller motsvarande bestämmelser som skattebetalningslagen.

3 Räkenskapsåret 2008/09

A-son och hans medrevisor lämnade för räkenskapsåret 2008/09 en revisionsberättelse som i ett flertal avseenden avvek från standardutformningen. De varken till- eller avstyrkte att årsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna.

A-sons dokumentation för det aktuella räkenskapsåret består av anteckningar från ett möte med medrevisorn, daterade den 8 februari,² e-postmeddelanden som hade skickats inom revisionsteamet och utkast till årsredovisning och revisionsberättelse. Av mötesanteckningarna framgår att bl.a. medrevisorns granskningsplan, hans kommentarer för resultat- och balansposter och balansräkning skulle kopieras upp.

A-son har uppgett följande.

Våren 2009 hade han och medrevisorn ett planeringsmöte där de gick igenom planeringen steg för steg. Han höll i planeringen, eftersom han hade bäst kännedom om bolaget. Han hade även haft löpande kontakt med bolagets ekonomichef för att informera sig om hur bokslutsarbetet fortskred. Han gjorde således en självständig bedömning om vilken granskning som erfordrades. Vid tidpunkten för planeringsmötet var förhoppningen att revisionen skulle vara färdig till midsommar samma år. Överenskommelsen var att medrevisorn skulle utföra granskningen på plats och rapportera till honom. De bestämde att det inte var nödvändigt att upprätta dubbla dokumentationer av uppdraget. Han skulle erhålla kopia på allt väsentligt i medrevisorns årsakt. Någon skriftlig överenskommelse avseende denna arbetsfördelning upprättades inte. Eftersom bolaget hade indikerat att det var problem med att stämma av likvidkonton, beslutades att medrevisorn skulle påbörja detta avstämningsarbete med extern hjälp. I juni höll han och medrevisorn ett nytt möte. Medrevisorn rapporterade då att svårigheterna att stämma av konton var större än väntat och att han var långt ifrån klar med avstämningsarbetet. Efter sommaren fortsatte medrevisorn med detta arbete och kom först senare igång med revisionen enligt deras planering. Han hade löpande kontakt med medrevisorn och erhöll under revisionen information i tillräcklig omfattning.

Vid slutrevisionen gick han och medrevisorn gemensamt igenom den årsakt som medrevisorn hade upprättat och formulerade utifrån den revisionsberättelsen. Vid slutgenomgången kom han och medrevisorn överens om att han skulle erhålla sammanfattande slutsatser för varje balanspost och för resultaträkningen kopierade från medrevisorns årsakt. Trots åtskilliga påstötningar har något sådant material inte tillställts honom. Han gjorde dock egna noteringar vid mötena med medrevisorn. Vidare förekom det e-postkorrespondens som han också har tillgång till.

RN gör följande bedömning.

Av 24 § revisorslagen (2001:883) framgår att en revisor ska dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand.

Av RevU 1 *Uttalande som komplettering till RS*, avsnitt B om gemensam revision, framgår att varje revisor under eget ansvar har att göra en självständig bedömning av den totalt erforderliga granskningen. Den enskilde revisorns granskning ska bl.a. innefatta att gå igenom rapporter och

² Av dateringen i handlingen framgår inte vilket årtal som avses. A-son har i sina yttranden till RN uppgett att han och medrevisorn hade slutgenomgång den 8 februari 2010.

viktigare arbetspapper. Detta ska dokumenteras genom sammanfattande anteckningar och kopior av exempelvis rapporter och ifyllda arbetsprogram.³

Av det ovanstående framgår att en revisor inte kan överlåta sitt ansvar att dokumentera sitt arbete på en medrevisor. Det förhållande att en överenskommen arbetsfördelning mellan revisorerna inte har dokumenterats på ett tydligt sätt förstärker behovet av att revisorn noga dokumenterar det arbete som han eller hon har utfört.⁴ Likaså är det viktigt att revisorn dokumenterar de slutsatser som hans eller hennes granskning har gett upphov till, inte minst i ett fall som detta där revisionsberättelsen innehåller ett flertal anmärkningar.

A-sons dokumentation från räkenskapsåret 2008/09 består av anteckningar från ett möte, e-postmeddelanden inom revisionsteamet och utkast till årsredovisning och revisionsberättelse. Handlingar av vikt för revisionen, såsom exempelvis resultat- och balansrapporter, granskningsplan, arbetsprogram och arbetspapper avseende väsentliga poster, saknas. A-son har inte heller dokumenterat de granskningsåtgärder som han har vidtagit med sammanfattande anteckningar. Hans dokumentation är därför bristfällig och uppfyller inte de krav som ställs enligt god revisionssed. Genom att inte dokumentera sitt revisionsarbete i tillräcklig omfattning har han åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning

A-son har inte anmärkt på att bolaget redovisade felaktig mervärdesskatt och betalade den för sent under flera tillfällen under räkenskapsåret 2007/08. Han har inte heller påtalat för styrelsen att årsredovisningen innehöll ett antal brister. Vidare har han inte i tillräcklig omfattning dokumenterat sitt revisionsarbete under räkenskapsåret 2008/09. A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att en erinran är en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Bo Johansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.

³ RN hänvisar i beslutet till RevU 1 eftersom detta regelverk gällde vid tiden för revisionen av aktuellt räkenskapsår. Motsvarande bestämmelser finns numera i RevU 17 *Gemensam revision*.

⁴ Se RN:s beslut den 2 mars 2006 i ärende dnr 2005-699 (D 6/06 i RN:s praxissamling).