

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket beträffande godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Av underrättelsen framgår att Skatteverket i samband med skatterevision av ett aktiebolag som bedrev bygg- och installationsverksamhet (bolaget) avseende perioderna 1 januari 2010–31 december 2010 och 1 januari 2011–31 december 2011 samt från årsskiftet 2011/12 t.o.m. maj 2012 uppmärksammade omständigheter som gav skäl att ifrågasätta om A-son hade utfört en godtagbar granskning av den löpande bokföringen och boksluten i bolaget.

A-sons uppdrag som revisor i bolaget upphörde i förtid i februari 2013 genom att han själv anmälde att uppdraget skulle upphöra. Bolaget försattes senare i konkurs.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2010 och 2011. A-sons revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren avvek inte från standardutformningen.

2 Skatteverkets underrättelse

Skatteverket har i sin underrättelse angett följande.

Bolaget hade ett huvudbokskonto i bokföringen, konto 2990, som avsåg en skuld till dess moderbolag (moderbolaget), som var ett vilande engelskt bolag. Huvudbokskontot hade använts till diverse transaktioner, såsom upplupna skulder till moderbolaget, faktiska betalningar av stora belopp, avräkning av stora belopp mot andra huvudbokskonton samt justeringar i bokföringen avseende utbetalda förskott i form av lön till anställda. I det sistnämnda fallet hade under år 2011 bokförda förskott på lön om totalt 239 tkr avräknats mot konto 2990 i stället för att avräknas mot ett resultatkonto för lönekostnader i bokföringen. Några arbetsgivaravgifter erlades inte på beloppet.

Skatteverket har även gjort gällande att bolaget hade bokfört ett antal osanna fakturor.

3 Transaktioner med moderbolaget

3.1 Räkenskapsåret 2010

Av A-sons dokumentation framgår följande.

Posten *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter* redovisades med 1,0 mnkr per balansdagen den 31 december 2010, vilket motsvarade 26 procent av balansomslutningen. Av ett arbetsprogram för posten framgår att 670 tkr av posten bestod av saldot på huvudbokskonto

2990 som benämndes "Övriga interimsskulder". Av arbetsprogrammet framgår även att A-son noterade att posten innebar "väsentligt belopp i ny verksamhet".

För flera av granskningsåtgärderna hänvisar A-son till analyser i ett s.k. transaktionsanalysprogram och anger att slutsatsen för varje granskningsåtgärd var "U.a." Något underlag till huvudbokskontot 2990 Övriga interimsskulder finns inte i dokumentationen och det går inte att av dokumentationen att utläsa om A-son utförde någon granskning av detta konto.

Vidare framgår av dokumentationen att posten *Råvaror och förnödenheter* redovisades med 1,2 mnkr i resultaträkningen för räkenskapsåret 2010. Av A-sons dokumentation i form av ett arbetsprogram framgår att av denna post motsvarade 625 tkr saldot på huvudbokskonto 4610, benämnt "Provisionskostnad". Saldot på detta konto utgjorde därmed 52 procent av bolagets bokförda kostnader för råvaror och förnödenheter. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av de transaktioner som var bokförda på detta konto eller om han reflekterade över om kostnaden var rätt klassificerad i bokföringen. Han noterade som iakttagelse i arbetsprogrammet "provision mot närstående uppdateras med avtal rimliga nivåer". Det framgår inte av dokumentationen om han granskade några underliggande avtal, om han bedömde karaktären på kostnaderna eller om han granskade huruvida eventuella avtal var ingångna på marknadsmässiga villkor.

3.2 Räkenskapsåret 2011

Posten *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter* redovisades med 657 tkr, motsvarande 21 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen framgår att 239 tkr av denna post bestod av saldot på huvudbokskonto 2990 som detta räkenskapsår benämndes "Skuld till moderbolaget". I dokumentationen rörande granskningen av posten finns en kopia på en bokföringsorder, upprättad den 29 november 2011. Av denna framgår att flera huvudbokskonton som avsåg fordringsförda förskott till anställda hade krediterats och att huvudbokskontot 2990 hade debiterats med 239 tkr. Genom samma bokföringsorder hade också en skuld om 560 tkr avseende "commission fee [moderbolaget]" bokförts på huvudbokskonto 2990. En kostnad för upplupna provisioner på samma belopp hade bokförts samtidigt på huvudbokskonto 4610. På kopian av bokföringsordern finns inga noteringar från granskningen.

Av A-sons dokumentation framgår att beloppsuppgifterna, både vad gäller förskotten till anställda och de upplupna provisionerna, hänför sig till ett avtal med moderbolaget som finns på annan plats i dokumentationen. Av avtalet, som är daterat den 30 november 2011 och benämnt "Commission Agreement 2011 Quarter 1–3 (2011-01-09)", går att utläsa att bolaget till moderbolaget skulle erlagga provision med mellan fyra och sju procent av omsättningen beroende på storleken på redovisad omsättning över en tremånadersperiod. Av avtalet framgår vidare att bolaget var skyldigt moderbolaget 560 tkr i provision för de tre första kvartalen 2011 samtidigt som moderbolaget skulle ta över bolagets fordringar på anställda i form av förskott om 239 tkr. Betalning skulle enligt avtalet ske till moderbolaget eller till moderbolagets "agent", vilken utgjordes av ett bolag som utförde redovisningstjänster åt bolaget (nedan redovisningsbolaget). Av avtalet kan inte utläsas vilka affärsmässiga skäl som fanns till dessa transaktioner.

Av dokumentationen framgår inte om A-son granskade avtalet mellan bolaget och dess moderbolag eller de transaktioner som hade bokförts avseende provisioner till moderbolaget.

I resultaträkningen för räkenskapsåret 2011 redovisades posten *Råvaror och förnödenheter* med 3,4 mnkr. Av ett arbetsprogram som ingår i A-sons dokumentation framgår att av postens totala belopp motsvarade 614 tkr det bokförda saldot på huvudboks konto 4610, benämnt "Upplupna provisioner". Saldot på detta konto utgjorde därmed 18 procent av bolagets redovisade kostnader för råvaror och förnödenheter. A-son noterade som iakttagelse i arbetsprogrammet "provision mot närstående uppdateras med avtal rimliga nivåer". Av dokumentationen i övrigt kan inte utläsas om han utförde någon granskning av detta konto eller om han reflekterade över om kostnaden var rätt klassificerad i resultaträkningen. På annan plats i dokumentationen finns utdrag ur en sie-fil¹ som utvisar de transaktioner som hade bokförts på huvudbokskontot. Utdraget saknar dock noteringar från eventuell granskning.

3.3 A-sons yttranden

A-son har i yttrande uppgett följande vad gäller räkenskapsåret 2010.

60 procent av aktierna i moderbolaget ägdes av en person som i det följande benämns J-son. Huvudboks konto 2990 var ett koncernavräkningskonto med moderbolaget. Det hade varit fel om inte kontot hade funnits för att hantera affärstransaktioner inom koncernen. Saldot på huvudboks konto 2990 som i 2010 års bokslut uppgick till totalt 670 tkr avsåg övriga avtalade men ännu inte debiterade kostnader. Av saldot avsåg 45 tkr en reservering för bokslut- och revisionsarvode. Den resterande delen av saldot, 625 tkr, avsåg reservering av ersättning till moderbolaget. Han kontrollerade det reserverade underlaget i bokslutet för rimlighet.

Beträffande räkenskapsåret 2011 har A-son uppgett följande.

J-son hade upprättat avtalet, benämnt "Commission Agreement", mellan bolaget och moderbolaget. Han granskade detta avtal som en koncernpost, eftersom bolagets motpart var dess moderbolag. Han bedömde att debiteringsnivåerna i avtalet motsvarade de belopp som var bokförda som kostnad. J-son valde att klassificera ersättningarna enligt avtalet som direkta kostnader (inom kontoklass 4), eftersom de motsvarade ägarandelar men ändå var relaterade till arbetsinsatser för de olika delägarna som var verksamma i koncernen. Skatteverket hade dessutom i sin utredning beslutat att dessa värdeöverföringar var att betrakta som arbetsrelaterade med andra beskattningskonsekvenser. I arbetsprogrammet noterade han att den upptagna provisionskostnaden avräknades mot närstående part, i detta fall moderbolaget.

I arbetsprogrammet kommenterade han sina ställningstaganden till samtliga direkta kostnader i bolagets räkenskaper. Vid sin granskning av direkta kostnader drog han slutsatsen att dessa kostnader hade uppkommit till följd av åtaganden i avtal eller vad han bedömde som rimliga överenskommelser. Han påtalade dock för ledningen att det var rådligt att öppet deklarerat koncernposter till Skatteverket för att myndigheten skulle kunna ta hänsyn till eventuella taxeringskonsekvenser. Även om det alltid finns skattemässiga aspekter att ta hänsyn till så bedömde han att de värdeöverföringar som hade skett inom koncernen var godtagbara.

Utbetalningarna till moderbolaget utgjorde en mindre del av bolagets totala omsättning som redovisades med 7,9 mnkr för räkenskapsåret 2010 och med 11,8 mnkr för räkenskapsåret 2011. Han var aldrig revisor i moderbolaget men samlade in viss grunddata. Om

¹ En sie-fil är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram.

förutsättningarna för debitering inte hade ansetts vara uppfyllda av Skatteverket, utgjorde de nämnda utbetalningarna värdeöverföringar till moderbolaget, vilka i så fall vore att betrakta som utdelningar.

J-son hade informerat om att han ursprungligen hade en option att förvärva 60 procent av moderbolaget från A-son och att han utnyttjat denna option.

Det faktum att Skatteverket hade en annan syn på beskattningen var något som han rimligen inte kunde ta hänsyn till i revisionen. Han hade planerat att utöka granskningen av koncernrelaterade poster under år 2012 men detta arbete fullföljdes inte eftersom han avslutade revisionsuppdraget i förtid.

4 Övriga närståendetransaktioner

4.1 A-sons revisionsdokumentation

I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2010 finns ett arbetsprogram för granskningsområdet *Leverantörsskulder och inköp*. Bakom arbetsprogrammet finns bl.a. kopior av leverantörsfakturer. Bland dem finns två kopior på fakturer från redovisningsbolaget som enligt ett uppdragsbrev i revisionsdokumentationen biträdde bolaget med redovisningstjänster. Av uppdragsbrevet kan utläsas att arvodet för redovisningstjänsterna kvartalsvis skulle utgå med 7 procent av bolagets nettoomsättning. Av den ena fakturan framgår att det debiterade arvodet var beräknat som 7 procent på en nettoomsättning om 4,4 mnkr. Fakturabeloppet var 308 tkr exklusive mervärdesskatt. Arvodet som debiterades via den andra fakturan beräknades enligt samma princip som 7 procent på en nettoomsättning om 1,1 mnkr. Fakturabeloppet var 80 tkr exklusive mervärdesskatt. Av en resultatrapport för bolaget som finns i dokumentationen framgår att den totala bokförda kostnaden för redovisningstjänster för räkenskapsåret uppgick till 543 tkr. Detta utgjorde den största kostnaden som bolaget redovisade i posten *Övriga externa kostnader* i resultaträkningen, en post som totalt uppgick till 1,3 mnkr. Den bokförda kostnaden för redovisningstjänster utgjorde alltså 42 procent av posten. Bolagets nettoomsättning redovisades med 7,9 mnkr.

Även i revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2011 finns, i anslutning till arbetsprogrammen för granskningsområdena *Leverantörsskulder och inköp* och *Kostnader – övriga*, två kopior på fakturer från redovisningsbolaget. Av den ena fakturan framgår att den avsåg "Konsulttimmar, Aug-Dec" och att arvodet beräknades med 296 timmar multiplicerat med ett timmarvode om 650 kr. Fakturabeloppet var 192 tkr exklusive mervärdesskatt. Av den andra fakturan framgår att arvodet var beräknat som 6 procent på 897 tkr och fakturabeloppet var 54 tkr exklusive mervärdesskatt. På fakturan gjordes en hänvisning till "Uppdragsavtal 6% Nov 2011". Av en resultatrapport för bolaget framgår att den bokförda kostnaden för redovisningstjänster för räkenskapsåret uppgick till 777 tkr. Detta utgjorde den största kostnaden som bolaget redovisade i posten *Övriga externa kostnader* i resultaträkningen, en post som totalt uppgick till 2,5 mnkr. Detta innebär att den bokförda kostnaden för redovisningstjänster utgjorde 31 procent av posten. Bolagets nettoomsättning redovisades med 11,9 mnkr.

För båda räkenskapsåren gäller att kopiorna på fakturorna inte innehåller några noteringar om utfört arbete eller om iakttagelser vid granskningen. Inte heller av dokumentationen i övrigt framgår om A-son utförde någon granskning av fakturorna eller vilka slutsatser han eventuellt

drog av granskningen av dessa. Det kan heller inte utläsas om han utvärderade om de underliggande uppdragsavtalen med redovisningsbolaget var ingångna på marknadsmässiga villkor eller om han reflekterade över storleken på det arvode som redovisningsbolaget hade fakturerat i relation till bolagets övriga finansiella information.

4.2 A-sons yttranden

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Ägaren J-son, styrelseledamoten S-son och styrelsesuppleanten L-son deltog aktivt i bolagets verksamhet och hade regelbundna möten för uppföljning av inköp, löner och övriga ekonomiska förehavanden. Ledningen hade tillsammans insyn, kontroll och ansvar för hanteringen av alla ekonomiska transaktioner. Efter ägarbytet 2010 tog L-son, genom sin uppdragsgivare redovisningsbolaget, över ansvaret för bolagets redovisning. Den granskning som A-son genomförde efter sommaren 2010 visade god kvalitet med bra avstämningsunderlag. Huvudbok, reskontrahantering, inköp, fakturering med underliggande tidssedlar och övriga underlag var väl sorterade och rätt avstämde.

J-son var majoritetsägare i moderbolaget, vilket i sin tur ägde redovisningsbolaget. Han bestämde att redovisningsbolaget skulle debitera bolaget för redovisning, förvaltning och tillhörande uppdrag för bolagets räkning. Varken J-son eller L-son tog ut lön från bolaget och de arbetade mer eller mindre på heltid med uppdraget. A-son granskade de uppdragsbrev som gällde mellan bolaget och redovisningsbolaget och underlaget för faktureringen från redovisningsbolaget. J-son valde delvis tidsåtgång och delvis omsättning som debiteringsgrund. De belopp som fanns i bolagets bokföring på huvudboks-kontot avseende redovisningstjänster för räkenskapsåren 2010 och 2011 föreföll inte orimliga för två heltidsarbetande personer i ledande ställning. Han har i efterhand kontrollerat löneuttagen i redovisningsbolagets årsredovisningar för aktuella perioder och de var inte anmärkningsvärda enligt hans bedömning. Vad gäller posten *Övriga externa kostnader* har alla granskade poster i räkenskaperna kunnat härledas till upprättade avtal eller rimliga överenskommelser. Utställda fakturor föreföll vara korrekta för godkännande i revisionen.

5 RN:s bedömning och val av disciplinär åtgärd

När det gäller transaktioner med närstående angav RS 550² *Närstående parter*, p. 13, som var tillämplig vid A-sons revision av räkenskapsåret 2010, att revisorn skulle inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för huruvida dessa transaktioner hade redovisats och upplysts om på ett lämpligt sätt. Vid A-sons revision av räkenskapsåret 2011 var International Standards on Auditing (ISA) tillämpliga. Av ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, p. 15, följer att en revisor ska planera och genomföra sin revision med en professionellt skeptisk inställning och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter. Vidare följer av ISA 550 *Närståendeförhållanden*, p. 2, att närståendetransaktioners karaktär kan ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter eftersom de kanske inte

² RN hänvisar i beslutet till Revisionsstandard i Sverige (RS) i de delar som avser räkenskapsåret 2010, eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av detta räkenskapsår. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA), varför RN i beslutet hänvisar till ISA i de delar som avser räkenskapsåret 2011.

genomförs till normala marknadsvillkor. I sådana fall är det angeläget att revisorn granskar vad transaktionerna innebär, hur de redovisas och formerna för eventuella avtals ingående.

I förevarande fall har bolaget under de aktuella räkenskapsåren verkställt utbetalningar, *dels* till sitt moderbolag, *dels* till redovisningsbolaget, som också ingick i koncernen. Utbetalningarna utgjorde närståendetransaktioner och uppgick till betydande belopp. Det fanns därför skäl för A-son att granska dem särskilt.

Beträffande utbetalningarna för redovisningsbolagets redovisningstjänster framstår det som oklart i vilken utsträckning det sistnämnda bolaget hade lämnat motprestationer. När det gäller utbetalningarna till moderbolaget framgår inte av det i sammanhanget relevanta avtalet vilka motprestationer som moderbolaget hade utfört och vilka kommersiella överväganden som motiverade att dessa utbetalningar hade formen av en kommissionsavgift relaterad till bolagets omsättning. Med hänsyn till att det var fråga om närståendetransaktioner på betydande belopp skulle A-son ha vidtagit ytterligare åtgärder för att utreda *dels* huruvida de avtal som utbetalningarna grundades på hade ingåtts på marknadsmässiga villkor, *dels* i vad mån bolaget hade gottgjorts genom utförda tjänster som motsvarade utbetalningarna *och dels* om det var rätt att klassificera vissa av utbetalningarna som provisioner trots att det fanns skäl att ifrågasätta vad dessa transaktioner i själva verket avsåg. Genom sin underlåtenhet i dessa avseenden har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och han ska därför meddelas en disciplinär påföljd. Vad som sammantaget ligger honom till last är allvarligt. Han ska därför 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist, och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, revisionsdirektören Mathias Byström samt avdelningsdirektören Erik Swartling som har föredragit ärendet.