

D 3/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan mot auktoriserade revisorn A-son och med anledning därav öppnat ett disciplinärende, dnr 2001-1423. Vidare har A-son varit föremål för RN:s systematiska och uppsökande tillsyn. Vad som därvid framkommit har föranlett RN att öppna ytterligare ett disciplinärende, dnr 2003-817.

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 den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärenden 1995 års lag.

Dnr 2001-1423

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår följande. A-son var vald revisor i ett aktiebolag, nedan kallat finansbolaget. Under räkenskapsåret den 1 november 1999–31 december 2000 anlät finansbolaget ett annat aktiebolag, här kallat bilbolaget, som underentreprenör. Bilbolaget innehade under ovan angiven tidsperiod inte F-skattsedel utan erhöll sådan först i februari 2001. Den valde revisorn i ett finansbolaget närstående bolag uppmärksammade i mars 2001 A-son på att det inte framgick av bilbolagets fakturor huruvida bilbolaget innehade F-skattsedel. – A-son lämnade därefter en ren revisionsberättelse för finansbolaget avseende räkenskapsåret 1999/2000.

A-son har anfört följande. Finansbolaget betalade ca 400 000 kr till bilbolaget under räkenskapsåret 1999/2000. Betalningen avsåg dels varor, dels utförda tjänster. På RN:s fråga om han granskat huruvida finansbolaget gjort skatteavdrag vid betalning av fakturor från bilbolaget har han svarat att ”det inte fanns anledning att ifrågasätta huruvida avdrag skett eller ej”. Han bedömde att risken var relativt liten för att finansbolaget skulle komma att belastas av kostnader för ”eventuellt felaktig hantering av [bilbolagets] skatt”. Om så skulle bli fallet skulle det röra sig om högst 200 000 kr. Han bedömde att ”det potentiella problemet” skulle rapporteras till finansbolagets styrelse men att det inte borde påverka utformningen av hans revisionsberättelse. Innan han lämnade sin revisionsberättelse inhämtade han uppgift från skattemyndigheten om att bilbolaget hade erhållit F-skattsedel. Han tog även del av revisionsberättelsen för bilbolaget avseende aktuell tidsperiod och konstaterade att det ”förekom ingen invändning emot hanteringen av skatter och avgifter” i den.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för finansbolaget räkenskapsåret 1999/2000. Av dokumentationen och av A-sons yttranden i ärendet framgår att han varit medveten om att den som mottar en faktura avseende tjänster är skyldig att göra skatteavdrag med 30 procent om leverantören inte innehar F-skattsedel. Av dokumentationen framgår även att A-son kände till att bilbolaget erhöll F-skattsedel först efter räkenskapsårets utgång. Vidare ingår i dokumentationen kopior av tre av bilbolagets fakturor till finansbolaget. Fakturerade belopp enligt dessa tre fakturor uppgår till sammanlagt 87 000 kr, varav den övervägande delen har avsett utförda tjänster.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 31 § 1 aktiebolagslagen (1975:1385) följer att en revisor skall anmärka i sin revisionsberättelse om han funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483). Skatteavdrag skall enligt 5 kap. 2 § skattebetalningslagen göras från kontant ersättning för arbete. Detta gäller oavsett om den som tar emot ersättningen är en juridisk eller en fysisk person. Av 5 kap. 5 § samma lag följer att avdrag dock inte skall göras om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut.

Finansbolaget betalade enligt A-sons uppgift ca 400 000 kr till bilbolaget under räkenskapsåret 1999/2000. Eftersom bilbolaget under hela denna tid saknade F-skattsedel har det ålegat finansbolaget att göra skatteavdrag för dessa utbetalningar till den del de utgjorde ersättning för utfört arbete. Det förhållandet att bilbolaget senare erhållit F-skattsedel saknar härvid betydelse eftersom det avgörande är om mottagaren innehar F-skattsedel då ersättningen bestäms eller då den betalas ut. A-son kände till att bilbolaget erhöll F-skattsedel först efter räkenskapsårets utgång. Han skulle därför ha granskat huruvida finansbolaget gjort skatteavdrag enligt skattebetalningslagen och, om så inte skett, gjort anmärkning härom i revisionsberättelsen. Vad han framhållit om att bilbolagets revisionsberättelse varit utan anmärkning saknar betydelse i sammanhanget, eftersom han känt till att bilbolaget saknat F-skattsedel under aktuellt räkenskapsår. RN finner att A-sons granskning av finansbolaget varit otillräcklig i nu aktuellt avseende. Han har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Dnr 2003-817

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig RN om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa kvalificerade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son, som är en av dessa revisorer, har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av hans revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation över slutförda revisioner i tre aktiebolag. Nedan kommenteras ett av dessa bolag, här kallat byggbolaget. Vidare har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för ytterligare ett aktiebolag i vilket A-son är vald revisor, här kallat restaurangbolaget. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för nu nämnda beslut har sammanfattats i en promemoria, över vilken A-son har yttrat sig.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son utövar sin revisionsverksamhet i ett kommanditbolag, Y KB, i vilket han är delägare. Utöver A-son är drygt 30 personer verksamma i revisionsbyrån. A-son hade när SUT-ärendet initierades år 2001 ca 315 aktiva revisionsuppdrag.

A-son var vid ovannämnda tidpunkt vald revisor i två redovisningsbyråer, båda aktiebolag, samtidigt som dessa handhade redovisningen åt vardera ett tiotal av hans revisionsklienter. Han har nu avgått som vald revisor i de båda redovisningsbyråerna. De redovisningstjänster som byråerna tillhandahöll omfattade löpande bokföring samt upprättande av bokslut och årsredovisningar.

På fråga från RN om hans eventuella överväganden i oberoendehänseende med anledning av ovan angivna förhållanden har A-son uppgett att de aktuella klienterna var små, att de utgjorde en liten del av hans klientstock såväl antalsmässigt som omsättningsmässigt och att han därför kände att han hade "ett totalt oberoende".

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt 14 § i 1995 års revisorslag avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. Motsvarande föreskrivs i 21 § i den nu gällande revisorslagen. RN har i ett flertal disciplinärenden sedan våren 1999 uttalat att förtroendet för en revisors opartiskhet eller självständighet kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och i denna byrås redovisningsklienter. A-son har varit vald revisor i två redovisningsbyråer samtidigt som dessa byråer utfört redovisningen åt flera av hans revisionsklienter. Förtroendet för hans opartiskhet och självständighet som revisor får därmed anses rubbat. Det förhållandet att han avgått som revisor i redovisningsbyråerna efter det att SUT-ärendet öppnats medför ingen annan bedömning.

Byggbolaget, räkenskapsåret 1999

Byggbolagets omsättning under räkenskapsåret 1999 uppgick till 4,3 mnkr och balansomslutningen per balansdagen den 31 december 1999 uppgick till 827 000 kr. Årsredovisningen och A-sons revisionsberättelse är båda daterade den 30 juni 2000, trots att han fick revisionsuppdraget i början av juli samma år och det av dokumentationen framgår att revisionen utfördes under slutet av denna månad.

Pågående arbeten hade redovisats med 621 000 kr, vilket motsvarade 75 procent av bolagets balansomslutning. A-son har i sin dokumentation antecknat att han har utfört avklippskontroll genom att för perioderna november–december 1999 och januari–februari 2000 bläddra igenom verifikationer avseende belopp överstigande 20 000 kr. Därvid fann han fyra försäljningsfakturer som per balansdagen den 31 december 1999 ingick i posten pågående arbeten och utförde betalningskontroll av dessa. Det kan inte utläsas av dokumentationen att A-son skulle ha utfört någon granskning av bolagets rutiner för vare sig intäktsredovisning eller projektredovisning eller att pågående arbeten speglade i årsredovisningen angivna redovisningsprinciper.

A-son har anfört följande. Revisionsberättelsen blev av misstag felaktigt daterad och skulle rätteligen ha varit daterad den 30 juli 2000. Rätt datering av årsredovisningen skulle troligen ha varit omkring den 28–30 juli 2000. Årsredovisningen upprättades av personal vid revisionsbyrån. På RN:s fråga varför A-son inte anmärkt på att årsredovisningen avgetts för sent har han svarat att eftersom ”dateringen troligen var fel har denna frågeställning inte aktualiserats”.

Vad gäller granskningen av bolagets intäktsredovisning och projektredovisning har A-son anfört att han den 27 juli 2000 hade intervjuat företagsledaren om hur arbetet på ett projekt fortskred ”från nedlagd tid och material till fakturering”. Den information han därvid erhöll gav honom inte anledning att ytterligare utreda frågan. Företagsledaren hade vidare uppgett att det inte hade förekommit några garantiarbeten avseende de projekt som resultatavräknats fram till och med balansdagen den 31 december 1999. Dessa uppgifter bekräftades av redovisningen. Det förhållandet att de i efterhand lämnade uppgifterna inte framgår av A-sons dokumentation har han kommenterat på följande sätt: ”Tydligt finns mina anteckningar inte i akten. Vad detta beror på har jag för tillfället ingen förklaring till”. A-son har i senare svar till RN uppgett att han bedömde att substansgranskning var den lämpligaste granskningsåtgärden, med hänsyn till bolagets storlek samt till de förhållandena att endast en person skötte all bokföring och att det var första året han reviderade bolaget.

RN gör följande bedömning.

En årsredovisning skall enligt 2 kap. 7 § sjätte stycket årsredovisningslagen (1995:1544) innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Enligt god revisions sed skall en revisionsberättelse dateras och undertecknas i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Det är av stor betydelse att årsredovisningar och revisionsberättelser är korrekt daterade, inte minst för att det skall kunna utläsas huruvida de avgetts inom föreskrivna tidsfrister. Revisionsberättelsens datering har också betydelse för bedömning av revisorns ansvar eftersom dennes granskning även skall omfatta väsentliga händelser som inträffat efter utgången av räkenskapsåret men före avgivandet av revisionsberättelsen. Det kan konstateras att dateringen av såväl den inom revisionsbyrå upprättade årsredovisningen som A-sons revisionsberättelse var oriktiga. Av vad som framkommit i ärendet kan RN inte dra någon annan slutsats än att A-son varit medveten om detta förhållande. Genom att dels inte verka för en korrekt datering av årsredovisningen, dels felaktigt datera sin revisionsberättelse har A-son åsidosatt god revisions sed.

Med hänsyn till att pågående arbeten var en väsentlig post i byggbolagets bokslut per den 31 december 1999 har det ålegat A-son att granska bolagets intäcks- och projektredovisning. A-son har uppgett att han bedömde substansgranskning vara den lämpligaste granskningsåtgärden. Han har emellertid inte gjort gällande att han skulle ha utfört någon annan substansgranskning än vad som framgår av dokumentationen, dvs. en begränsad avklippskontroll enligt vad som ovan beskrivits samt betalningskontroll av fyra försäljningsfakturer. Dessa granskningsåtgärder får anses ha varit klart otillräckliga. A-son har även uppgett att han granskat bolagets rutiner för intäcks- och projektredovisning genom att intervjua företagsledaren och att den information han därvid erhöll bekräftades av redovisningen. Oavsett om dessa ytterligare granskningsåtgärder har vidtagits eller inte – det framgår inte av dokumentationen att sådana granskningsåtgärder har utförts – finner RN att A-sons granskning av intäcks- och projektredovisningen i byggbolaget inte har varit godtagbar.

Restaurangbolaget, räkenskapsåren 1997/98 och 1999

Av restaurangbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1997/98 och 1999 framgår följande. Bolaget redovisade per balansdagarna den 31 december 1998 och den 31 december 1999 ett negativt eget kapital om 770 000 kr respektive 600 000 kr. I förvaltningsberättelserna i de aktuella årsredovisningarna uppgavs att aktiekapitalet var förbrukat och att styrelsen hade vidtagit åtgärder enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. A-son har avgett rena revisionsberättelser för båda räkenskapsåren.

A-son har anfört följande. Bolaget upprättade den 30 september 1998 en kontrollbalansräkning. Då denna visade ett kraftigt underskott bedömde bolagets ägare, tillika styrelseledamot, att aktiekapitalet inte kunde återställas inom åtta månader. Denne ansåg därför att det var en onödig utgift att låta A-son granska och uttala sig om kontrollbalansräkningen. A-son tog dock del av den upprättade kontrollbalansräkningen. Han tog också del av ett styrelseprotokoll enligt vilket styrelsen dels hade konstaterat att det egna kapitalet understeg det registrerade aktiekapitalet, dels hade beslutat att bolaget inte skulle träda i likvidation utan drivas vidare med personligt betalningsansvar. Ytterligare åtgärder enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen vidtogs inte av vare sig styrelsen eller bolagsstämman.

RN gör följande bedömning.

Vid aktuell tidpunkt föreskrevs i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen att det åligger styrelsen, så snart det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, att omgående upprätta och låta revisorn granska en s.k. kontrollbalansräkning.

Visar denna balansräkning att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen snarast möjligt ”till bolagsstämma hänskjuta fråga om bolaget skall träda i likvidation”. Sedan den 1 januari 2002 återfinns i huvudsak motsvarande bestämmelser i 13 kap. 12-19 §§ aktiebolagslagen. Enligt 10 kap. 30 § andra stycket samma lag skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen bland annat om det framkommit att en styrelseledamot har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Styrelsen har inte låtit A-son granska den upprättade kontrollbalansräkningen. Således har styrelsen, i motsats till vad som angetts i förvaltningsberättelserna, inte vidtagit de åtgärder som vid aktuell tid föreskrevs i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Det har ålegat A-son att i sina revisionsberättelser anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder.

RN:s sammanfattande bedömning

A-sons granskningsinsatser i finansbolaget och i byggbolaget har i ovan beskrivna avseenden varit bristfälliga. För byggbolaget har han vidare avgett en revisionsberättelse med felaktig datering samt underlåtit att verka för korrekt datering av årsredovisningen. Vad gäller restaurangbolaget har A-son inte anmärkt i sin revisionsberättelse på styrelsens underlåtenhet att vidta i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Därtill kommer att förtroendet för hans opartiskhet och självständighet som revisor har rubbats till följd av att han varit vald revisor i två redovisningsbyråer som samtidigt utfört redovisningen åt ett antal av hans övriga revisionsklienter.

Genom vad som ovan anförts har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Ingrid Fürstenbach samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendena.