

## **D 43/09**

### **1 Inledning**

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat ett disciplinärende med dnr 2008-1508. RN har också mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande A-son och har därför öppnat ytterligare ett disciplinärende, med dnr 2009-853.

I avsnitt 2 behandlar RN ärendet dnr 2008-1508, som rör A-sons agerande i samband med att han blev tillfrågad om att åta sig ett nytt revisionsuppdrag. I avsnitt 3 behandlas Skatteverkets underrättelse, som rör A-sons granskning av redovisningen i ett aktiebolag. Avsnitt 4 innehåller en sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd.

### **2 Dnr 2008-1408**

RN har mottagit en anmälan som rör de kontakter som A-son har haft med ett aktiebolag i samband med att han fick en förfrågan om att åta sig uppdraget som revisor i bolaget. Anmälaren, som är företrädare för bolaget, har gjort gällande att A-son i maj 2008 åtog sig att vara revisor i bolaget och att han därefter tog emot bolagets räkenskapsmaterial rörande räkenskapsåret 2007 för revision. Anmälaren har också gjort gällande att han på olika sätt och vid ett stort antal tillfällen under sommaren 2008 försökte komma i kontakt med A-son rörande revisionen. Han begärde också vid flera tillfällen att A-son skulle lämna ut bolagets räkenskapsmaterial. A-son har dock inte besvarat några av hans kontaktförsök. Detta fick till följd att Bolagsverket meddelade bolaget en förseningsavgift. I mitten av september kontaktade anmälaren Kronofogdemyndigheten för att få ut räkenskapsmaterialet med hjälp av handräckning, och han kontaktade då även A-son per mail. A-son återkom kort därefter till honom per telefon och lämnade sedan också ut bolagets räkenskapsmaterial.

A-son har anfört i huvudsak följande.

Han har aldrig varit vald revisor i det aktuella bolaget. Han blev tillfrågad av en redovisningskonsult som han hade en affärsmässig relation med sedan tidigare om han kunde ta över ett revisionsuppdrag för en av redovisningskonsultens klienter. Han visste inte av vilken anledning bolaget önskade en ny revisor, men han påpekade för redovisningskonsulten att bolag ska se till att byta revisor innan räkenskapsåret har gått till ända. Han talade vidare om för redovisningskonsulten hur hans arbetssituation såg ut med kommande semestrar och övriga uppdrag, och förklarade att han inte skulle hinna genomföra revisionen förrän tidigast sista veckan i augusti. Han frågade om det var tillräckligt för bolaget. Redovisningskonsulten uppgav att det säkert var "OK" och att bolaget var nöjda med att få en revisor över huvud taget. A-son tog ingen direktkontakt med bolagets företrädare, men han utgick från att redovisningskonsulten skulle framföra vilka premisser/förutsättningar som gällde. Han minns inte anledningen till att han själv inte tog kontakt med bolaget, och han vet inte heller varför bolaget valde att låta kontakterna gå genom redovisningskonsulten. I slutet av juni skickade redovisningskonsulten över en kasse med redovisningsmaterial till revisionsbyråns kontor.

Han hade därefter inte någon kontakt med bolaget förrän han fick ett mail från bolagets företrädare i mitten av september. Han fick inte heller några meddelanden från sin personal om

att företrädaren hade sökt honom. Kontoret var bemannat under större delen av sommaren och bolagets företrädare – som hade kontor i närheten – hade därför när som helst kunnat komma förbi och hämta redovisningsmaterialet. Vid samtalet i september nämnde bolagets företrädare ingenting om att han hade kontaktat Kronofogdemyndigheten. A-son har inte heller själv blivit kontaktad av Kronofogdemyndigheten.

A-son har som svar på RN:s frågor uppgett att han inte efterfrågade om bolaget hade hållit någon bolagsstämma där han hade valts till revisor. Skälet till detta var att så snart Bolagsverket har registrerat en uppgift om revisor i ett bolag skickar myndigheten ut en underrättelse om inregistrering och efterfrågar om uppgifterna är riktiga. Han har som rutin att, när detta sker, starta alla förberedelser avseende uppdraget, däribland att upprätta uppdragsbrev. I det här fallet fick han inget sådant meddelande, och när bolagets företrädare kontaktade honom i september hade han därför inte påbörjat planering eller andra åtgärder avseende uppdraget.

A-son har vidare uppgett att han före semestern valde att ta emot bolagets räkenskapshandlingar eftersom han förutsatte att det skulle bli ett uppdrag och att han skulle behöva ha tillgång till handlingarna för att kunna fullgöra uppdraget. Det förekom därefter inga kontakter mellan honom och bolaget, och när han kom tillbaka från semestern kom han inte ihåg att ta tag i ärendet för uppföljning. Han har också uppgett att han kan tyckas ha varit lite för passiv i detta ärende och att situationen kunde ha hanterats på ett annat sätt. Han anser dock att hans rutin för nya uppdrag är en startpunkt för att hanteringen av uppdrag ska ske på ett adekvat sätt. Han har vidare pekat på att ett visst ansvar för den uppkomna situationen måste anses vila på bolaget. Bolaget skulle ha kallat till en extra bolagsstämma för att välja honom till revisor, och det hade varit lämpligt att ta direktkontakt med honom i samband med valet av revisor för att diskutera uppdraget och bolagets verksamhet och situation.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en årsredovisning läggas fram på ordinarie bolagsstämma inom sex månader från utgången av det aktuella räkenskapsåret. Enligt 8 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska ett aktiebolags årsredovisning ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad från det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. I det nu aktuella fallet innebär detta att bolaget skulle ha hållit bolagsstämma senast den 30 juni 2008 och att årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 skulle ha getts in till Bolagsverket senast den 31 juli 2008.

Det är inte möjligt att genom vad som har framkommit i ärendet dra några närmare slutsatser rörande vilka kontakter som förekom mellan A-son och bolagets företrädare under sommaren 2008. Vid bedömningen av A-sons agerande har RN därför beaktat dels uppgifter som framgår av A-sons egna yttranden, dels de uppgifter som anmälaren har lämnat och som A-son inte har ifrågasatt. Av dessa uppgifter framgår följande.

I maj 2008 blev A-son kontaktad av en redovisningskonsult som han kände till sedan tidigare, som frågade om han kunde ta på sig ett revisionsuppdrag för ett aktiebolag. Han uppgav för redovisningskonsulten att han kunde åta sig uppdraget som revisor i bolaget, men att han inte skulle kunna utföra revisionsarbetet avseende räkenskapsåret 2007 förrän tidigast sista veckan i augusti. Kort efter samtalet med redovisningskonsulten levererades bolagets redovisningshandlingar till revisionsbyrån. Handlingarna förvarades sedan där under resten av sommaren. A-son hade inte någon ytterligare kontakt med redovisningskonsulten eller bolagets företrädare rörande revisionen, förrän efter att den senare hade kontaktat honom per mail i mitten av september 2008. Bolaget kom aldrig att välja A-son till revisor i bolaget.

I och med att A-son tog emot och behöll aktiebolagets redovisningshandlingar, måste han enligt RN:s mening anses ha godtagit att bolaget skulle välja honom till revisor, och därmed ha

åtagit sig att utföra revisionen av räkenskapsåret 2007.<sup>1</sup> Han var då medveten om att han inte hade möjlighet att genomföra revisionen i sådan tid att bolaget skulle kunna hålla bolagsstämma och lämna in årsredovisningshandlingar till Bolagsverket inom den tid som föreskrivs i aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. Enligt RN:s mening var det i den situationen inte tillräckligt att han enbart framförde sina reservationer med anledning av att han erhöll materialet sent till bolagets redovisningskonsult, utan han skulle också ha tagit kontakt direkt med bolagets företrädare för att diskutera förutsättningarna för uppdraget. Han hade därvid även anledning att efterfråga bolagsstämmoprotokoll som visade att bolaget hade valt honom till revisor. Med tanke på att det var fråga om en ny klient som han saknade tidigare erfarenhet av borde han ha bildat sig åtminstone en översiktlig uppfattning om räkenskapernas och årsredovisningarnas kvalitet i anslutning till att han mottog handlingarna. RN noterar också att A-son uppgav till redovisningskonsulten att han beräknade att han skulle kunna inleda revisionsarbetet i slutet av augusti, men att han trots detta inte vidtog några åtgärder förrän bolagets företrädare kontaktade honom i mitten av september.

Vid en sammantagen bedömning av omständigheterna i ärendet finner RN att A-son har varit alltför passiv i förhållande till bolaget, och att han härigenom har åsidosatt god revisorssed.

### **3 Dnr 2009-853**

RN har mottagit en underrättelse från Skatteverket som avser A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag. I underrättelsen har Skatteverket anfört i huvudsak följande.

Det reviderade bolaget redovisade och deklarerade intäkter om ca 33 000 kr räkenskapsåret 2006 och om ca 77 000 kr räkenskapsåret 2007. Vid en skatterevision i bolaget har Skatteverket funnit att bolaget under de aktuella räkenskapsåren därutöver har ställt ut fakturor om ca 470 000 kr respektive ca 315 000 kr, exklusive mervärdesskatt. Dessa fakturor har inte bokförts som intäkter i bolagets bokföring. Bolaget har också mottagit fakturor om motsvarande belopp från ett annat bolag, som inte har bokförts som kostnader i bolaget. De aktuella fakturorna har enbart bokförts i balansräkningen, och har därför varken påverkat bolagets resultat eller dess redovisning av mervärdesskatt. A-son har inte anmärkt på dessa brister i sina revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren.

A-son har anfört i huvudsak följande.

Bolaget redovisade mervärdesskatten i sina inkomstdeklarationer, s.k. årsmoms. För båda verksamhetsåren, 2006 och 2007, stod bolagets redovisade intäkter i överensstämmelse med bokföringen och med inlämnade deklarationer. Därutöver ställde bolaget ut fakturor som inte redovisades som intäkter i resultaträkningen, och mottog fakturor på exakt samma belopp som inte redovisades som kostnader i resultaträkningen. Bolaget har varken redovisat ingående eller utgående mervärdesskatt avseende dessa fakturor.

Fakturorna avsåg uppdragsavtal som bolaget hade med olika kunder. Bolaget hade inga personella resurser att utföra uppdragen och köpte därför tjänster från ett systerbolag till bolaget, till samma kostnad som bolaget kunde debitera kunderna. Skälet till att intäkterna och mervärdesskatten respektive kostnaderna och mervärdesskatten inte redovisades i bolaget var att samma transaktion inte ska redovisas flera gånger i mervärdesskatteredovisningen, samt att faktureringen från bolaget mer var att betrakta som ett avräkningsförhållande. Det skedde inte något vinstpålägg till slutkunderna. Om intäkterna och kostnaderna avseende uppdragen hade redovisats i resultaträkningen skulle det inte ha uppstått någon resultat effekt. Samma fenomen skulle ha uppstått i mervärdesskatteredovisningen, och det s.k. momsresultatet skulle därför inte ha påverkats.

---

<sup>1</sup> Jfr RN:s bedömning i ett beslut som meddelades den 7 maj 2008 i ärendena dnr 2007-1100 och 2007-1586, referatnummer D 24/08 i RN:s praxissamling.

Vid revisionen bedömde han att bolaget hade deklarerat den mervärdesskatt och den inkomstskatt som skulle betalas. Det rådde inte heller något tvivel om att verksamhetens ställning var riktigt redovisad. Han anser också att verksamhetens redovisade resultat var riktigt. Viss osäkerhet kan föreligga beträffande bolagets nettoredovisning, men han valde att acceptera den eftersom omsättningen och kostnadsmassan annars skulle ha ökat lika mycket. Han delar inte Skatteverkets uppfattning om bolagets redovisning utan anser att bolaget har uppfyllt de krav som ställs enligt god redovisningssed.

A-son har också påpekat att systerbolaget redovisade den utgående mervärdesskatt som Skatteverket anser att bolaget skulle ha redovisat, och att skatterevisionen i bolaget inte har lett till någon beskattningsändring.

RN gör följande bedömning.

Enligt 3 kap. 2 § årsredovisningslagen ska en resultaträkning i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Enligt de grundläggande redovisningsprinciper som framgår av 2 kap. 4 § samma lag får intäkter och kostnader inte kvittas mot varandra.

Av A-sons uppgifter framgår att bolaget hade uppdrag för kunder, men att arbetet med uppdragen inte utfördes i bolaget utan i ett systerbolag som fungerade som underkonsult. Bolaget mottog därför fakturor från systerbolaget för de tjänster som systerbolaget hade utfört, och vidarefakturerade samma belopp till kunderna. Bolagets intäkter och kostnader för dessa tjänster uppgick således till samma belopp, liksom den ingående och utgående mervärdesskatt som belöpte på fakturorna. Detta innebär dock inte, som A-son synes göra gällande, att bolaget i redovisningen kunde kvitta beloppen mot varandra. Bolaget skulle i stället ha redovisat de fakturerade beloppen som intäkter respektive kostnader och redovisat mervärdesskatt på transaktionerna. Detta skulle A-son ha påtalat för bolaget. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

#### **4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

I det ärende som behandlas i avsnitt 2 har RN funnit att A-son har varit alltför passiv i förhållande till ett bolag där han hade åtagit sig ett uppdrag som revisor men ännu inte hade blivit vald. I ärendet som behandlas i avsnitt 3 har RN funnit att han har underlåtit att påtala en brist i det reviderade bolagets redovisning. A-son har således åsidosatt sina skyldigheter som revisor i båda de behandlade ärendena, och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är inte allvarligare än att åtgärden kan stanna vid en erinran.

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, regeringsrådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.