

FörvR: dom 2013-02-21, mål nr 802-13

KamR: beslut att ej meddela PT 2013-06-26, mål nr 1862-13

D 12

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan rörande godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser hans uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (bolaget) vars verksamhet var att etablera vindkraftverk till havs. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 1 juni 2002–30 juni 2003 till och med 1 juni 2005–30 juni 2006.

Av 32 § fjärde stycket revisorslagen (2001:883) framgår att varning eller erinran inte får meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet. Av handlingarna i ärendet framgår att A-son fick del av RN:s första föreläggande senast den 12 juli 2011. I detta beslut behandlas därför endast hans revision av räkenskapsåret 2005/06, för vilket han avgav revisionsberättelse den 29 januari 2007. Alla hänvisningar till A-sons revisionsdokumentation avser detta räkenskapsår om inte annat anges.

Bolagets styrelse bestod av en ensam styrelseledamot, JS. Av ett bolagsstämmoprotokoll, daterat den 23 december 2005, framgår att bolaget ägdes av JS och två juridiska personer, av vilka den ena omnämns i det följande och då benämns E Ltd. I bolagsstämmoprotokollet anges inte vem som företrädde de juridiska personerna vid stämman.

A-son angav i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2005/06 att han varken kunde till- eller avstyrka att resultaträkningen och balansräkningen fastställdes och att vinsten disponerades enligt förslaget i förvaltningsberättelsen då han inte hade kunnat verifiera värdet på bolagets immateriella anläggningstillgångar. Dessa utgjordes av s.k. rådighetstillstånd och togs upp till ett belopp om 11,4 mnkr.

Rådighetstillstånd krävs innan ansökan om tillstånd att bedriva verksamhet inom ett vattenområde kan beviljas av domstol. Tillstånden beviljas av Kammarkollegiet som kan bevilja flera rådighetstillstånd över ett och samma område samtidigt.

2 Granskning av långfristiga skulder och kortfristiga skulder

I A-sons dokumentation finns ett överlåtelseavtal, daterat den 10 juli 1997, enligt vilket bolaget förvärvade tio rådighetstillstånd för 22 mnkr. I överlåtelseavtalet anges att köpeskillingen vid förvärvet skulle erläggas genom en räntelös revers som skulle amorteras med 1/10 för varje vindkraftverk som realiserades. Säljaren anges vara en juridisk person, här benämnd T Ltd. Vidare finns en revers (promissory note) daterad samma dag som överlåtelseavtalet enligt vilken bolaget förband sig att betala 22 mnkr till T Ltd.

Bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2006 långfristiga skulder med 8,2 mnkr. Som underlag till posten finns i revisionsdokumentationen en bokslutsbilaga i vilken anges att skulden är till E Ltd. JS har undertecknat bilagan varvid han bekräftade att skulden är till E Ltd. A-son har i revisionsdokumentationen antecknat att han kontrollerade mot saldobesked och har även gjort noteringen ”u.a.”. Det finns inget saldobesked från E Ltd i dokumentationen.

Bolaget redovisade även en kortfristig skuld som anges vara till JS och en person, fortsättningsvis benämnd CO, om 1 mnkr. Föregående räkenskapsår hade skulden redovisats med 1,7 mnkr. Bolagets redovisningskonsult uppgav i en skrivelse till JS att hon inte visste hur mycket pengar som JS respektive CO hade satt in i bolaget. Som underlag till posten fanns en bokslutsbilaga, undertecknad av JS, samt ett utdrag ur huvudboken med ett utgående saldo på minus 1 mnkr. I utdraget ur huvudboken angavs att saldot på kontot under räkenskapsåret hade minskats bl.a. till följd av återbetalningar till ”ägarna”. A-son har antecknat att han hade kontrollerat detta underlag och erhållit saldobekräftelse och att det inte hade framkommit något som föranledde anmärkning.

På ett arbetsblad anges att bolaget även hade ytterligare en kortfristig skuld om 226 tkr. Långgivaren benämns här SR. Det saknas underlag till posten i revisionsdokumentationen. Enligt ett utdrag ur bolagets huvudbok var saldot 0 kr.

A-son har uppgett följande.

Han konstaterade att skulden om 8,2 mnkr var oförändrad sedan räkenskapsårets ingång och att saldot var bekräftat av bolagets styrelseledamot JS. Han erhöll även ett uttalande av företagsledningen som krävs enligt god revisionsbedömning. Uttalandet var undertecknat av JS. Uppgiften i dokumentationen om att han hade kontrollerat mot saldobesked är felformulerad, han skulle ha skrivit saldobekräftelse. Han har ingen uppgift om vare sig styrelsens sammansättning eller ägarförhållanden i E Ltd.

Under räkenskapsåret 2002/03 överlät T Ltd sina aktier i bolaget till E Ltd, varvid JS bekräftade att T Lts fordran på bolaget samtidigt överläts till E Ltd.¹

Vad avser skulden till JS och CO omfattade hans granskning genomgång och kontroll med bolagets redovisningskonsult och hennes bokslutsdokumentation samt JS:s bekräftelse av bolagets skuld.

Beträffande granskningen av skulden till SR var utdraget ur huvudboken inte en specifikation till skulden. Skulden hade uppkommit under tidigare räkenskapsår i samband med bolagsfusioner.

RN gör följande bedömning.

Av RS 500 p. 2 *Revisionsbevis* framgår att en revisor ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på. Av p. 18 samma RS framgår att om revisorn inte kan skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska han eller hon antingen uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig.²

Av RS 580 p. 7 *Uttalanden från företagsledningen* framgår att sådana uttalanden inte kan ersätta andra revisionsbevis som revisorn rimligen kan förvänta sig finnas tillgängliga.³

Beträffande skulden om 8,2 mnkr till E Ltd har A-son uppgett att E Ltd under räkenskapsåret 2002/03 hade övertagit fordran på bolaget från T Ltd, det företag som år 1997 hade sålt rådgivningstillstånden till bolaget mot en revers om 22 mnkr. Han har förklarat att han inte har någon kännedom om styrelsens sammansättning eller ägarförhållandena i E Ltd. De revisionsbevis som

¹ I dokumentationen för räkenskapsåret 2002/03 finns en bokslutsbilaga där den angivna långgivaren T Ltd korrigerats för hand till E Ltd. På bokslutsbilagan finns en underskrift av JS där denne bekräftar en skuld till bolaget om 10 mnkr.

² RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige), eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället ISA (International Standards on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 500 finns i ISA 500 *Revisionsbevis*.

³ Bestämmelser motsvarande RS 500 finns i ISA 580 *Skrifliga uttalanden*.

A-son hade tillgång till avseende denna skuld är en bokslutsbilaga på vilken JS har satt sin namnteckning och ett uttalande från företagsledningen. Sådana bekräftelser av skulden från företagsledningen kan inte ensamma anses utgöra tillräckliga revisionsbevis. RN finner mot denna bakgrund att A-son vid sin granskning saknade godtagbara revisionsbevis rörande en för bolaget väsentlig skuldpost.

Av texten i huvudboken framgår att skulden om 996 tkr till JS och CO under räkenskapsåret hade minskats genom återbetalning till ”ägarna”. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade de betalningar som hade minskat bolagets skuld till JS och CO. Av dokumentationen kan inte heller utläsas att CO skulle ha ägt aktier i bolaget. A-son har hänvisat till att han kontrollerade redovisningskonsultens bokslutsdokumentation och erhöll bekräftelse från JS angående skulden. RN konstaterar dock att redovisningskonsulten, enligt vad som framgår av revisionsdokumentationen, inte hade lyckats reda ut hur skulden fördelades mellan JS och CO. A-son har inte redogjort för någon annan granskning som visar att han utredde frågan. RN kan av detta inte dra någon annan slutsats än att han även i detta avseende godtog en väsentlig skuldpost utan att ha några godtagbara revisionsbevis som styrkte vare sig beloppet eller hur detta fördelades på fordringsägarna.

A-sons revisionsdokumentation innehåller inte heller något underlag avseende den uppgivna skulden till SR om 226 tkr. A-son har i sina yttranden inte redogjort för någon granskning i denna del utan endast uppgett att utdraget ur huvudboken – enligt vilket skuldens saldo var 0 kr – inte var någon specifikation av skulden och att skulden hade uppkommit under tidigare räkenskapsår. RN:s slutsats är att han inte heller beträffande den redovisade skulden till SR hade godtagbara revisionsbevis.

En revisor måste agera aktivt för att få de revisionsbevis som behövs för de uttalanden som görs i revisionsberättelsen. Ett uttalande om en viss tillgång befriar inte revisorn från att granska andra poster i tillräcklig omfattning. A-son har varken till- eller avstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Detta grundades inte på hans bedömning av de långfristiga och övriga kortfristiga skulderna utan på att han inte hade lyckats verifiera värdet av bolagets immateriella tillgångar.

RN anser att det har ålegat A-son att vidta ytterligare granskningsåtgärder för att skaffa sig tillräckliga revisionsbevis avseende de redovisade skulderna innan han avgav sin revisionsberättelse. Genom att inte göra en godtagbar granskning av bolagets långfristiga och övriga kortfristiga skulder har han åsidosatt god revisionssed.

3 Granskning av bolagets skatteskuld

Bolaget redovisade per balansdagen en skatteskuld om 76 tkr. A-son har antecknat att han kontrollerade bolagets beräkning av skattekostnad respektive skatteskuld utan anmärkning. Som underlag till posten finns en bokslutsbilaga i vilken det anges att ett belopp om 79 tkr kvarstod oregrerat sedan 2005 års taxering. I dokumentationen finns även en slutskattsedel från 2005 års taxering vid vilken bolaget debiterades statlig inkomstskatt med 4 614 kr. Detta belopp utgjorde också den slutliga skatten vid taxeringen.

Av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2004/05 finns en bokslutsbilaga av vilken framgår att i den redovisade skatteskulden per den 30 juni 2005 ingick ett belopp om 79 tkr som avsåg obetald mervärdesskatt per den 30 april 2004. I dokumentationen finns vidare en slutskattsedel från 2004 års taxering där den slutliga skatten bestod av både statlig inkomstskatt och mervärdesskatt.

I en bokslutsbilaga avseende avstämning av mervärdesskatt, som finns i A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2005/06, anges att bolagets redovisningsperiod för mervärdesskatt sammanfaller med räkenskapsåret.

A-son har på RN:s fråga om utförd granskning av den redovisade skatteskulden uppgett att han kontrollerade bolagets skatteberäkning och accepterade skuldberäkningen. I ett senare yttrande har han uppgett att han inte kontrollerade redovisningen och betalningen av den mervärdesskattskuld om 79 tkr som enligt räkenskaperna fortfarande var obetald den 30 juni 2006.

RN noterar att A-son i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005/06 anmärkte på att skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret inte hade betalats inom föreskriven tid. Av underlag i hans revisionsdokumentation framgår att han uppmärksammade att betalning av debiterad preliminärskatt, avdragen källskatt och arbetsgivaravgifter som skulle ha gjorts i juni 2006 gjordes för sent.

RN gör följande bedömning.

Bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2006 en kvarstående skuld avseende mervärdesskatt från 2005 års taxering. Av uppgifter i A-sons revisionsdokumentation framgår att bolagets redovisning av mervärdesskatt skulle göras i inkomstdeklarationen. I dokumentationen finns en slutskattsedel från 2005 års taxering. I denna saknas uppgift om att mervärdesskatt hade debiterats bolaget vid taxeringen. Bolagets deklaration hade således varit ofullständig genom att uppgifter om utgående och ingående mervärdesskatt inte ingått. Detta borde A-son ha uppmärksammat. Genom att inte göra en tillräcklig granskning av bolagets skatteskuld och deklaration har han åsidosatt god revisionsred. De anmärkningar som han gjorde i revisionsberättelsen angående för sent inbetalda skatter och avgifter rörde andra förhållanden och föranleder inte någon annan bedömning.

4 Granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång

Som framgått ovan redovisade bolaget per balansdagen immateriella anläggningstillgångar om 11,4 mnkr. Posten utgjorde 96 procent av balansomslutningen. A-son har i revisionsberättelsen uppgett att han inte kunde verifiera tillgångarnas värde.

I revisionsdokumentationen saknas uppgifter om vilka granskningsåtgärder som A-son vidtog vid granskningen av händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har uppgett att han utförde periodiseringskontroll närmast efter balansdagen.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560 *Händelser efter räkenskapsårets slut* ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen.⁴

⁴ Bestämmelser motsvarande RS 560 finns i ISA 560 *Efterföljande händelser*.

Av A-sons revisionsdokumentation kan inte utläsas att han gjorde någon uppföljning av vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i bolaget. Han har uppgett att han utförde periodiseringskontroller. Detta utgör dock inte en sådan uppföljning av händelser efter räkenskapsårets slut som avses i RS 560. A-son har inte heller i övrigt gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara granskningsåtgärder avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. Mot bakgrund bl.a. av den osäkerhet han har uttalat avseende bolagets tillgångar var det enligt RN:s bedömning väsentligt att granska om det hade förekommit sådana händelser fram till den dag då revisionsberättelsen daterades som skulle kunna kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Genom att inte genomföra en godtagbar granskning har han åsidosatt god revisionsd.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har saknat godtagbara revisionsbevis till väsentliga skulder i årsredovisningen för räkenskapsåret 2005/06. Han har inte utfört en tillräcklig granskning av bolagets skatteskulder och deklaration. Inte heller hans granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång har varit tillräcklig. Han har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last sammantaget är allvarligt finner RN att han ska 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, 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, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.