

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan rörande auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i två aktiebolag, G-bolaget och Å-bolaget, och har därför öppnat detta disciplinärende. Med anledning av anmälan har RN tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de båda bolagen för räkenskapsåret 2010. Av dokumentationen framgår att de båda bolagen var dotterbolag till S-bolaget, i vilket A-son också var vald revisor. Detta har lett till att RN även har tagit del av dokumentationen för S-bolaget för räkenskapsåret 2010. De tre bolagen bedrev bevakningsverksamhet. I fortsättningen behandlar RN A-sons revisioner av G-bolaget och S-bolaget avseende räkenskapsåret 2010.

I G- och S-bolagen fanns det två ordinarie styrelseledamöter. G-bolaget redovisade för räkenskapsåret en omsättning om 2,7 mnkr. Balansomslutningen uppgick per balansdagen den 31 december 2010 till 731 tkr. S-bolaget redovisade för räkenskapsåret en omsättning om 3,3 mnkr. Balansomslutningen uppgick per motsvarande balansdag till 1,4 mnkr.

2 G-bolaget

2.1 Skatter och avgifter

G-bolaget redovisade per balansdagen en mervärdesskatteskuld om 85 tkr. A-sons medarbetare har antecknat i dokumentationen att posten var avstämd mot en ”momsrapport” för perioden oktober–december 2010 med en redovisad skuld om 102 tkr och att avdrag hade gjorts för mervärdesskatt på befarade kundförluster med 17 tkr. Det finns också en anteckning om att A-son emotsåg ett skattekontoutdrag ”efter perioden” som bekräftade beloppets storlek och att skulden var betald.

Av dokumentationen från granskningen av mervärdesskatt framgår att G-bolaget i mervärdesskattedeklarationen för perioden oktober–december 2010 redovisade ett belopp att återfå om 38 tkr. Av dokumentation framgår vidare att A-sons medarbetare hade gjort en beräkning av den totala mervärdesskatten för hela räkenskapsåret och jämfört den med den mervärdesskatt som hade redovisats till Skatteverket för räkenskapsåret. Av uppgifterna kan utläsas att ett beräknat belopp om cirka 100 tkr varken hade redovisats till Skatteverket eller betalats.

I dokumentationen finns G-bolagets skattekontoutdrag för perioderna 6 juni–4 september respektive 3 oktober–4 december 2010, dvs. för totalt fem månader. Den 6 juni fanns ett underskott på skattekontot med 59 tkr och en skuld till Kronofogdemyndigheten med 18 tkr. Skatteverket tog ut förseningsavgifter av G-bolaget för mars–maj. I ett e-postmeddelande den 15 juli 2011 till en av G-bolagets styrelseledamöter påpekade A-son bl.a. att bolaget vid flera tillfällen hade betalat skatter och avgifter för sent och att en revisor måste anmärka i revisions-

berättelsen om bolaget inte har följt skattebetalningslagen¹. A-sons revisionsberättelse innehåller ingen anmärkning om skatter och avgifter.

A-son har uppgett följande.

Han stämde av den bokförda mervärdesskatteskulden mot en rapport som han uppfattade avsåg perioden oktober–december 2010. Rapporten visade en mervärdesskatteskuld om 102 tkr. Han uppfattade därför inte att det förelåg någon differens. Rapporten avsåg dock inte perioden oktober–december utan hela räkenskapsåret och var troligen framtagen för att nollställa kontona i bokföringen för ingående och utgående mervärdesskatt. Det står i efterhand klart att han inte observerade detta i samband med revisionen och därför utgick från att rapporten avsåg årets sista kvartal.

G-bolaget lämnade vid tre tillfällen skattedeklarationer för sent och betalade vid ett tillfälle skatterna för sent. Skatteverket kände till förseningarna och skadan för bolaget var lika med räntan. Även övriga intressenter hade tillgång till denna information via Upplysningscentralen eller motsvarande. Han ansåg inte att han behövde göra någon anmärkning i revisionsberättelsen, eftersom det inte tillförde något nytt. Han anser i efterhand att en anmärkning borde ha funnits med i revisionsberättelsen.

Sedan han vid revisionen av S-bolaget hade satt ifråga en hyresfaktura om 200 tkr som hade betalats kontant, fick han svårigheter vid revisionerna av de två koncernbolagen. Om problemen med hyresfakturan inte hade uppkommit, vilka ledde till att han viktade om revisionsinsatserna, hade han sannolikt inte missförstått underlaget till G-bolagets mervärdesskatteskuld.

2.2 Revisorspåteckning

I revisionsberättelsen för G-bolaget har A-son bl.a. uppgett att han saknade revisionsbevis för en hyreskostnad om 160 tkr och att han därför varken kunde tillstyrka eller avstyrka att årsstämman fastställde resultaträkningen och balansräkningen för räkenskapsåret. I revisorspåteckningen i årsredovisningen anges också att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Av påteckningen framgår dock inte att A-son i revisionsberättelsen uttalar att han varken tillstyrker eller avstyrker att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för räkenskapsåret.

A-son har uppgett att det var av förbiseende som han inte fick med korrekt information i revisorspåteckningen.

3 S-bolaget

Skatter och avgifter

S-bolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2010 en skuld för mervärdesskatt med 313 tkr. A-son har antecknat att posten hade granskats mot underlag redovisade till Skatteverket och att det hade funnits mindre differenser som han lämnade utan åtgärd. A-son har vidare antecknat att S-bolaget syntes redovisa skatter och avgifter med rätt belopp men att bolaget hade

¹ Skattebetalningslagen (1997:483) ersattes vid utgången av 2011 av skatteförfarandelagen (2011:1244).

redovisat och betalat dem för sent några gånger och att bolaget därför hade ådragit sig kostnader om 10 tkr som inte var avdragsgilla.

I A-sons dokumentation finns skattekontoutdrag för perioderna 4 juli–1 augusti respektive 7 november–4 december 2010 samt för perioden 7 januari–5 februari 2011, dvs. för totalt tre månader för transaktioner hänförliga till år 2010. Skattekontot visade vid samtliga månadsskiften underskott, oftast med mindre belopp men den 1 augusti 2010 med 75 tkr. Förseningsavgifter togs ut vid två tillfällen för alltför sent lämnade skattedeclarationer.

A-son har uppgett följande.

Den redovisade mervärdesskatteskulden uppgick per balansdagen den 31 december 2010 till 313 tkr, varav S-bolaget betalade 220 tkr i februari 2011.² Av skillnaden om 93 tkr utgjorde 16 tkr inkomstskatt. Det resterande beloppet avsåg felredovisad mervärdesskatt. S-bolagets redovisningskonsult skulle rätta felet. Skattedeclarationerna var inte rättade då han avgav revisionsberättelsen men han hade ingen anledning att anta att rättelse inte skulle bli gjord. Samtliga rättelser är numera gjorda och beloppen är betalade.

Han kontrollerade inbetalningen av skatt för räkenskapsåret 2010 mot skattekontoutdrag för juli och november 2010 samt för januari och februari 2011. S-bolaget lämnade deklarerationer för sent och betalade skatter för sent tre gånger. Han ansåg att de kontroller som han gjorde var tillräckliga. Analys av kontot *Ej avdragsgilla kostnader* visade att cirka 4 tkr avsåg ränta på skattekontot. Med hänsyn till alla de problem som han hade vid revisionen ansåg han inte att den omständigheten var tillräckligt väsentlig för att leda till en kommentar i revisionsberättelsen. Enligt A-sons uppgifter gjorde sig de svårigheter som han stötte på vid revisionen av G-bolaget i viss utsträckning också gällande vid revisionen av S-bolaget.

4 RN:s bedömning

4.1 Skatter och avgifter

En revisor ska enligt 9 kap. 34 § 1, 3 och 4 aktiebolagslagen (2005:551)³ i dess lydelse före den 1 januari 2012 anmärka i revisionsberättelsen, om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen (1997:483)⁴ att göra skatteavdrag, att lämna skattedeclaration eller att i rätt tid betala skatter och avgifter.

De vedertagna principerna om väsentlighet och risk ska vara vägledande även vid en revisors granskning av hur ett bolag sköter sina skatter och avgifter.⁵ När det gäller frågan om vilka faktorer det är som har betydelse för om revisorn ska anmärka i revisionsberättelsen på att skatt har betalats för sent, har RN i ett beslut från år 2010 räknat upp ett antal omständigheter som kan inverka på bedömningen.⁶ RN har därvid uttalat: ”En faktor av betydelse för om anmärkning i

² A-son har i efterhand gett in ett skattekontoutdrag för perioden 6 februari–5 mars 2011. Han har därvid tillagt att utdraget hade lagrats digitalt och att det eventuellt inte hade skrivits ut för akten.

³ Paragrafen i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2012 hänvisar till skatteförfarandelagen (2011:1244) i stället för skattebetalningslagen (1997:483). Innebörden är emellertid densamma.

⁴ Se not 1.

⁵ Se prop. 1984/85:30 s. 22.

⁶ Se RN:s beslut den 4 februari 2010 i ärende dnr 2008-1468 (D 5/10).

revisionsberättelsen ska ske i fall där skatt har betalats in för sent är självfallet felets storlek beloppsmässigt. Andra omständigheter att beakta är om ett fel framstår som ett enstaka ofrivilligt misstag eller om det är fråga om återkommande försummelser, vilket kan tyda på allvarliga brister i rutinerna eller i värsta fall oegentligheter. Även det förhållandet att en revisionsklient, som i något avseende inte har fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter, vidtar rättelse kan inverka på bedömningen.”

I ärendet är utrett att G-bolaget per balansdagen den 31 december 2010 redovisade en mervärdesskatteskuld om 102 tkr som varken kom att deklarerats eller betalas i rätt tid. Bolaget deklarerade i stället att det hade ett belopp om 38 tkr att återfå från Skatteverket. Detta förhållande har A-son inte uppmärksammat. Vad avser S-bolagets redovisade mervärdesskatteskuld har han uppgett att ett belopp om 77 tkr skulle rättas vilket dock inte hade blivit gjort innan han avgav revisionsberättelse för räkenskapsåret.

Av utredningen framgår vidare att såväl G-bolaget som S-bolaget lämnade skattedeclarationer och betalade skatter och avgifter för sent vid flera tillfällen under räkenskapsåret, något som A-son också uppmärksammade. Vad avser G-bolaget har han uppgett att förhållandet borde ha framgått av hans revisionsberättelse. Beträffande S-bolaget anser han dock att hans granskning var tillräcklig och att de brister han iakttog inte var tillräckligt väsentliga för att kommenteras i hans revisionsberättelse.

RN finner att A-sons granskning av G-bolagets mervärdesskatt har varit otillräcklig, eftersom han inte uppmärksammade att ett väsentligt belopp varken hade deklarerats eller betalats. Han underlät att anmärka i G-bolagets och S-bolagets revisionsberättelser för räkenskapsåret 2010 att bolagen inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

4.2 Revisorspåteckning på G-bolagets årsredovisning

Av A-sons revisorspåteckning på årsredovisningen framgår det inte att han i revisionsberättelsen uttalade att han varken tillstyrkte eller avstyrkte att årsstämman fastställde resultaträkningen och balansräkningen för räkenskapsåret. Enligt 9 kap. 32 § andra stycket aktiebolagslagen och punkten 49SE i RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* ska det framgå av revisorspåteckningen om revisorn inte tillstyrker att årsstämman fastställer resultaträkningen eller balansräkningen.⁷ Genom att inte utforma revisorspåteckningen på ett korrekt sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.3 RN:s sammanfattande bedömning

Som framgår av RN:s redogörelse har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor i fråga om skatter och avgifter samt sin revisorspåteckning. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Av utredningen i ärendet framgår visserligen att det aktuella revisionsuppdragen innebar särskilda svårigheter. Även med beaktande härav är hans åsidosättanden av god revisionssed, vad gäller underlåtenheten att göra anmärkningar avseende skatter och avgifter, så pass allvarliga att RN inte anser sig kunna underlåta att meddela honom en varning.

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

⁷ Numera anges detsamma i punkten 34 i RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning*.

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, auktoriserade revisorn Maria Danckler (skiljaktig), avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist (skiljaktig). Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarat direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Dag Feurst som har föredragit ärendet.