

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har öppnat detta disciplinärende efter att ha tagit emot en underrättelse från Skatteverket avseende den auktoriserade revisorn A-son.

I Skatteverkets underrättelse anges bl.a. följande.

Skatteverket har utfört revision hos två aktiebolag, nedan kallade tomtbolaget och byggbolaget, i vilka A-son är revisor. Skatterevisionerna omfattade bl.a. räkenskapsåret 2015. I sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2015 har A-son, för respektive bolag, anmärkt på att inbetalningar till skattekontot vid ett antal tillfällen under året inte skett i rätt tid.

Fram till december 2015 var byggbolaget ett helägt dotterbolag till tomtbolaget, som då sålde aktierna till huvudaktieägaren i tomtbolaget (nedan kallad X).

Vid skatterevisionerna har noterats bl.a. följande:

- Tomtbolagets verksamhet utgörs av försäljning av egen tomtmark, en verksamhet som inte är skattepliktig enligt mervärdeskattelagen (1994:200). Det innebär att tomtbolaget inte får göra avdrag för ingående mervärdesskatt i denna verksamhet.
- Arvode för försäljning av tomtbolagets tomtmark samt anslutningsavgifter till vatten/avlopp, el, fjärrvärme och bredband/fiber hänförliga till tomterna har belastat byggbolagets resultat. Byggbolaget har också dragit av den ingående mervärdesskatten på dessa kostnader. Skatteverket har bedömt att byggbolaget saknar avdragsrätt för aktuella kostnader samt ingående mervärdesskatt på dessa. Byggbolaget får istället anses ha gjort ett utlägg för tomtbolagets räkning. Följande kostnader är enligt Skatteverkets beslut rörelsefrämmande i byggbolaget på grund av att de rätteligen hade bort bokföras i tomtbolaget:
 - Fakturor om totalt 250 tkr avseende försäljningsarvode för fem fastigheter är rörelsefrämmande, eftersom byggbolaget inte säljer tomtmark.
 - Fakturor om totalt 517 tkr avseende anslutningsavgifter för vatten/avlopp, el, fjärrvärme och bredband/fiber är rörelsefrämmande, eftersom anslutningsavgifterna enligt avtal med externa parter inte ska bäras av byggbolaget.
- Byggbolaget har under 2015 överlåtit en kapitalförsäkring till X:s bror (nedan kallad Y). Vid överlåtelsetidpunkten innehöll försäkringen aktier till ett marknadsvärde om drygt 10 mnkr. Byggbolaget erhöll ingen betalning som motprestation från Y. Skatteverket har bedömt att värdeöverföringen från byggbolaget till Y utgör sådan utdelning från tomtbolaget till X som ska beskattas som utdelning på kvalificerade aktier i fåmansaktiebolag.

2 Revisorsinspektionens utredning

Revisorsinspektionen har tagit del av A-son revisionsdokumentation för tomtbolaget och byggbolaget avseende räkenskapsåret 2015 (inklusive grundakter). Kopior av byggbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2013/2014 och 2015 har inhämtats.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att yttra sig över Skatteverkets underrättelse och att beskriva sina revisionsåtgärder avseende bland annat kapitalförsäkringen och rörelsefrämmande kostnader. Revisorsinspektionen har i samband med detta även fått tillgång till kopior av delar av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2013/2014.

3 Rörelsefrämmande kostnader

3.1 Uppgifter ur revisionsdokumentationen

I byggbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2015 togs posten Råvaror och förnödenheter upp till 8,5 mnkr. Det fastställda väsentlighetstalet för revisionen uppgick till 0,25 mnkr.

I noteringarna från granskningen av råvaror och förnödenheter anges att kostnaderna har analyserats och stickprovsgranskats. Vidare anges att inköpen bokförs per projekt och att granskningen av dessa har genomförts med avseende på matchning av intäkter och kostnader, dvs. periodiseringen.

I grundakten för tomtbolaget finns kopior av några av de avtal som de båda bolagen har ingått.

- I ett köpekontrakt mellan tomtbolaget och en tomtköpare anges att tomtbolaget betalar avgifter avseende fastighetens anslutning för vatten och avlopp, anslutning för el samt fiber och fjärrvärmeanslutning. Vidare anges som en förutsättning för försäljningen att köparen senast före tillträdesdagen har tecknat entreprenadkontrakt med tomtbolaget och dennes dotterbolag (dvs. byggbolaget) avseende byggnation av småhus på den i köpekontraktet angivna fastigheten.
- I ett entreprenadkontrakt, mellan byggbolaget och samma tomtköpare som ovan, anges att tomtköparen ska betala statliga och kommunala avgifter inklusive anslutningsavgifter.
- I ett ensamrätts- och exploateringsavtal mellan tomtbolaget och byggbolaget, daterat den 15 januari 2014, anges att byggbolaget ensamt ska erlägga anläggningsavgifter för vatten och avlopp samt el- och teleservicekostnad.
-

3.2 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Efter diskussioner med företagsledningen var det hans bedömning att det huvudsakliga försäljningsarbetet utfördes av byggbolaget. Det var därför inte felaktigt att det bolaget belastades med fakturor avseende försäljningsarvode för tomtmark. Företagsledningen hade också klart avtalat (muntligt) att samtliga kostnader avseende byggnationer skulle belasta byggbolaget. Tomtbolaget skulle enbart sälja tomtmarken. Någon särskild granskning av rörelsetillhörigheten bedömdes alltså inte nödvändig vid planeringen. I en husentreprenad är det huvudsakliga arbetet att komma överens med kunden om utförandet. Det huvudsakliga arbetet gentemot kunden bedrevs i det här fallet av byggbolaget och det bedömdes därför rimligt att detta bolag belastades med försäljningsarvodet.

Anslutningsavgifterna ansåg han heller inte vara rörelsefrämmande för ett byggföretag som ingick i en koncern där moderbolaget var ägare till marken. Han såg inget hinder i att moderbolaget fattade beslutet att i princip samtliga kostnader avseende byggnationen redovisades i dotterbolaget. Avtalen mot tredje man kunde förtydliga att betalare av anslutningsavgifter kunde vara det bolag som utförde entreprenaden. Avtalet med tredje man syftade också till att klargöra vem av beställare eller entreprenör som skulle erlägga kostnader för anslutningarna.

3.3 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 8 ska revisorn förhålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen. Av ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA* p. 15 följer att det är nödvändigt för revisorn att förhålla sig professionellt skeptisk för att kunna bedöma revisionsbevisen kritiskt, t.ex. vid svar på förfrågningar från företagsledningen. Detta innebär dessutom att revisorn ska överväga tillräckligheten och ändamålsenligheten i de inhämtade revisionsbevisen, för att därefter bedöma om det är nödvändigt att utföra särskilda åtgärder för att bekräfta ledningens svar på revisorns frågor. Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 11 framgår att om revisionsbevis som inhämtats från en källa är oförenliga med dem som har inhämtats från en annan, ska revisorn fastställa vilka ändringar av eller tillägg till granskningsåtgärderna som krävs för att lösa frågan.

Ett bolag som står under samma bestämmande inflytande som ett annat bolag är enligt ISA 550 *Närståendeförhållanden* p.10 att se som närstående. I p. 2 noteras att många närståendetransaktioner sker inom ramen för den normala affärsverksamheten, men att närståenderelationers och närståendetransaktioners karaktär i vissa fall kan ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter. Ett exempel på detta är att närståendetransaktioner kanske inte genomförs till normala affärsvillkor. Det är även lättare att begå oegentligheter genom närstående bolag, vilket enligt p. 5 och 7 samma standard gör det särskilt viktigt att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk när han eller hon utför revisionen.

I detta fall utförde A-son inte några ytterligare granskningsåtgärder, trots att revisionsbevisen avseende anslutningsavgifterna var motstridiga. Av köpekontraktet för fastigheten framgår att anslutningsavgifterna ingick i det pris som tomtköparen erlade till tomtbolaget. Entreprenadavtalet mellan byggbolaget och tomtköparen anger att beställaren (dvs. tomtköparen) ska betala statliga och kommunala avgifter inklusive anslutningsavgifter. Det muntliga avtal som A-son hänvisar till samt ensamrätts- och exploateringsavtalet mellan tomtbolaget och byggbolaget föreskriver att byggbolaget ska bära kostnaderna. Genom att förlita sig på interna överenskommelser framför externa avtal utan att utföra ytterligare granskningsåtgärder har A-son brustit i professionell skepticism. Gällande försäljningsarvodena för fastigheten som också har belastat byggbolaget har han på motsvarande sätt uppvisat bristande professionell skepticism genom att okritiskt godta uppgifterna om det muntliga avtal som påstods finnas om att byggbolaget skulle bära dessa kostnader.

Eftersom byggbolaget sålde tomtbolaget i december 2015 och tomtbolaget följaktligen inte var helägt under hela beskattningsåret förelåg inte förutsättningar för koncernbidrag mellan byggbolaget och tomtbolaget för räkenskapsåret 2015. Tomtbolaget bedrev dessutom verksamhet som inte var skattepliktig enligt mervärdesskattelagen. Båda dessa omständigheter gjorde att det var särskilt viktigt att granska att kostnader hade bokförts i rätt bolag.

Utän kompletterande granskningsåtgärder saknade A-son grund för att ta ställning till om samtliga kostnader i byggbolaget var härförliga till bolagets verksamhet. Han saknade därmed grund för att tillstyrka fastställandet av byggbolagets balans- och

resultaträkningar för räkenskapsåret 2015. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

4 Kapitalförsäkring och relaterade poster

4.1 Uppgifter ur revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2013/2014

I byggbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2013/2014 redovisades posten Andra långfristiga värdepappersinnehav till 2,6 mnkr och posten Långfristiga övriga skulder till 2,4 mnkr. Balansomslutningen uppgick till 6,0 mnkr. Resultatet från övriga finansiella anläggningstillgångar uppgick till -0,3 mnkr. Räkenskapsåret 2012/2013 hade värdet av andra långfristiga värdepappersinnehav, långfristiga övriga skulder samt resultatet från övriga finansiella anläggningstillgångar uppgått till noll.

Enligt revisionsdokumentationen är den granskning som utförts avseende det långfristiga värdepappersinnehavet en avstämning av marknadsvärdet på posten, som avser ett aktieinnehav, mot ett depåsammandrag från bank. A-son konstaterade vid granskningen att marknadsvärdet var mycket lägre än bokfört värde på bokslutsdagen och att en nedskrivning hade gjorts till marknadsvärdet per den 31 december 2014.

Av granskningsnoteringarna avseende långfristiga övriga skulder framgår att de avser lån från företagsledarens broder (Y) ”för finansiering av gemensamma aktier och investeringar på fastighetsmarknaden” samt att ursprungligt belopp var 4 mnkr. Vidare anges att överskottet av vinsten på investeringar skulle fördelas 80/20 procent mellan långgivare och låntagare samt att förlusten på investeringar det aktuella året därmed i enlighet med avtalet sänker skulden med 80 procent av förlusten.

Av den totala nedskrivningen av det långfristiga värdepappersinnehavet om 1,3 mnkr resultatfördes 20 procent (0,3 mnkr) enligt ovan. Resterande 80 procent (1,1 mnkr¹) minskade skulden till Y. Skulden till Y uppgick vid räkenskapsårets utgång till 2,4 mnkr.

¹ De belopp som återges i texten har avrundats, vilket i vissa fall kan leda till summeringsavvikelser.

4.2 Uppgifter ur revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2015

I byggbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2015 redovisades andra långfristiga värdepappersinnehav samt långfristiga övriga skulder till noll. Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar uppgick till 0,3 mnkr (återföring av föregående års nedskrivning). Övriga rörelseintäkter uppgick till 0,8 mnkr.

I grundakten för byggbolaget finns en kopia på ett förvaltningsavtal mellan byggbolaget och Y, daterat den 28 mars 2015. I årsakten för räkenskapsåret 2015 anges, under rubriken ”Erfarenheter från tidigare års revisioner” i den övergripande revisionsstrategin, att aktiedepån som fanns i bolaget skulle övergå till Y i slutet av år 2015 och att byggbolaget skulle erhålla ett förvaltningsarvode på 960 tkr för det.

Av granskningsnoteringarna för posten Övriga intäkter framgår att denna bestod av det ovan nämnda förvaltningsarvodet. I revisionsdokumentationen för de finansiella anläggningstillgångarna finns konto-/verifikationsanalyser. I revisionsdokumentationen för de långfristiga skulderna finns en bokslutsbilaga som visar att saldot vid årets utgång var noll.

4.3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Enligt redovisningen för räkenskapsåren 2013/2014 och 2015, vilken sköttes av en erfaren auktoriserad redovisningskonsult, fanns en skuld till Y. Han fick uppgift om att den avsåg ett lån som hade använts för inköp av aktier i en depån. Efter samtal med företagsledningen framkom att detta var ett förvaltningsuppdrag. Byggbolaget skulle förvalta depån och erhålla en ersättning för detta. Depån fanns hos en bank som skötte inköp och försäljning av aktier. Redovisningskonsulten hade tillgång till depån och alla transaktioner som skedde. A-son efterlyste ett skriftligt avtal mellan Y och byggbolaget. Ett sådant kom fram under år 2015. Vid tillfället för granskningen, per 2014-12-31, var varken han eller den auktoriserade redovisningskonsulten medveten om att depån ingick i en kapitalförsäkring. Han fick själv reda på det hösten 2015.

Han blev vald till revisor i byggbolaget i december 2014. Värdepappersförvaltning ingick från början inte i den verksamhet som angavs i bolagsordningen för byggbolaget. Detta ändrades, efter hans påpekande, till att förvaltning av värdepapper ingick i bolagets verksamhetsbeskrivning.

Skatteverket har senare ifrågasatt om förvaltningen verkligen skedde för Y och har gjort gällande att värdepapperen i stället tillhörde byggbolaget. Den skattemässiga skillnaden är stor, eftersom Skatteverket har valt att beskatta X för det värde som fanns när försäkringen återgick till Y. Skatteverket skriver att ingen ersättning betalades när försäkringen övergick till Y. Detta är inte riktigt, eftersom lånet på 4 mnkr kvittades mot det ursprungliga kapitalvärdet och byggbolaget också erhöll ca 960 tkr i förvaltningsarvode. I sammanhanget kan nämnas att Y tillstyrkt att det var ett förvaltningsuppdrag och att Y lämnat lånet på 4 mnkr. Någon skada för bolaget har inte heller skett, eftersom X privat har ansetts vara skattskyldig för försäkringsvärdet som utdelning.

Vid granskningen av räkenskapsåret 2013/2014 tog han del av depåvärdet som vid denna tidpunkt understeg det insatta kapitalet på 4 mnkr. Skulden kontrollerades med redovisningskonsulten som bekräftade att det avsåg inlåning från Y. Beloppen stämde också i huvudsak med de insättningar som hade skett på aktiekontot. De granskningsåtgärder som företogs avseende äganderätten till förvaltningsmedlen var att han granskade ett kontoutdrag ställt till bolaget avseende depån samt att frågor ställdes till redovisningskonsulten och X. Detta utmynnade i bedömningen att det var fråga om förvaltning av Y:s pengar. Y hade lånat ut motsvarande medel till bolaget, som skulle erhålla 20 procent av eventuella vinster som arvode.

Under år 2015 beslutades att kapitalförsäkringens förvaltade belopp skulle återgå till Y. A-son fick reda på detta i juni 2015. Ett skriftligt avtal upprättades under år 2015. I avtalet bestämdes även vilket förvaltningsarvode som skulle utgå till bolaget. Han granskade det arvode som bolaget erhöll genom att stämma av detta mot faktura. Någon granskning av förvaltningsmedlen löpande under året fanns det inte anledning att göra, eftersom förvaltningen var avslutad (i praxis bokförs inte de transaktioner som sker inom ett kapitalkonto). Han hade tillgång till ett uttalande från företagsledningen som gjorde att han inte hade anledning att ifrågasätta förfarandet.

4.4 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 8 ska revisorn förhålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen. I detta ligger att revisorn ska göra en kritisk bedömning av erhållna revisionsbevis, t.ex. svar på förfrågningar från företagsledningen. Det innebär dessutom att revisorn ska överväga tillräckligheten och ändamålsenligheten i de inhämtade revisionsbevisen för att därefter bedöma om det är nödvändigt att utföra särskilda åtgärder för att bekräfta ledningens svar på revisorns frågor. Av ISA 505 *Externa bekräftelser* p. 2 framgår att revisionsbevis är mera tillförlitliga om de finns som dokument.

I ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 4 uttalas att det faktum att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande inte påverkar omfattningen av andra revisionsbevis om företagsledningens särskilda påståenden. En bekräftelse från företagsledningen kan vara ett effektivt komplement till övriga underlag men kan inte ersätta revisorns egna granskningsåtgärder.

Det avtal som kom fram under våren 2015 – sedan A-son valts som revisor och innan han lämnade revisionsberättelse för räkenskapsåret 2013/2014 – var endast framåtriktat och innehöll inte någon information om hantering eller överenskommelser avseende tidigare perioder. Den granskning som gjordes avseende äganderätten till förvaltningsmedlen var inte tillräcklig. A-son skulle för räkenskapsåret 2013/2014 ha ifrågasatt avsaknaden av skriftligt avtal avseende inlåningen/förvaltningen. Han skulle ha klargjort för bolagets företrädare att han utan ett sådant revisionsbevis inte kunde ta ställning till bolagets balansräkning för räkenskapsåret 2013/2014.

A-son skulle vidare, för räkenskapsåret 2015, ha granskat att förvaltningsarvodet stämde överens med det avtal avseende inlåningen/förvaltningen som hade upprättats för att säkerställa att intäkten var i överensstämmelse med detta. Att enbart granska intäkten mot faktura är inte en tillräcklig granskningsåtgärd. A-son skulle vidare, i samband med att han under hösten 2015 fick veta att förvaltningen skett via en kapitalförsäkring, ha gjort ytterligare efterforskningar angående förvaltningsuppdraget och äganderätten.

Eftersom han inte vidtog tillräckliga granskningsåtgärder, saknade han grund för att godta det redovisade värdet av posten Långfristiga övriga skulder (räkenskapsåret 2013/2014) respektive Övriga intäkter (räkenskapsåret 2015). Med hänsyn till att posterna uppgick till väsentliga belopp hade han därmed inte heller grund för att

tillstyrka fastställandet av bolagets balans- och resultaträkningar för räkenskapsåren 2013/2014 och 2015. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har underlåtit att granska två väsentliga poster i årsredovisningen i tillräcklig omfattning. Han har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska till följd av detta meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt och han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Anna-Karin Brusik Rönnqvist samt avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.