

D 18/07

1. Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit två underrättelser från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son, vilket föranlett RN att öppna två disciplinärenden, dnr 2004-1413 och 2006-97. Dessa behandlas i avsnitt 2 och 3. Därefter görs i avsnitt 4 en sammanfattande bedömning avseende de två ärendena.

2. Dnr 2004-1413

2.1 Inledning

RN har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag för räkenskapsåren 2002 och 2003. Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. att bolaget bedrivit tre olika verksamheter under de aktuella räkenskapsåren; konsultverksamhet, fastighetsförvaltning och handel med värdepapper. Under räkenskapsåret 2002 uppgick bolagets omsättning till 397 000 kr och dess balansomslutning uppgick per balansdagen till 807 000 kr. Under räkenskapsåret 2003 uppgick dess omsättning till 1 075 000 kr och dess balansomslutning uppgick per balansdagen till 313 000 kr. A-son har avgett rena revisionsberättelser för båda räkenskapsåren.

2.2 Bolagets fastighetsinnehav

2.2.1 Skatteverkets underrättelse

I Skatteverkets underrättelse anges bl.a. att bolaget under år 2002 har förvärvat en fastighet av en privatperson för 70 000 kr, att bolaget har uppfört ett bostadshus på fastigheten, att fakturorna från den underentreprenör som uppfört byggnaden har varit felaktiga samt att bolaget har avyttrat fastigheten för drygt en miljon kr under år 2003.

2.2.2 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons grundakt samt hans årsakter för räkenskapsåren 2002 och 2003. I grundakten finns bl.a. ett köpebrev som utvisar att bolaget har förvärvat en fastighet från bolagets företagsledare (företagsledaren) för 70 000 kr den 15 oktober 2002 (fastighet 1). I årsakten för räkenskapsåret 2002 finns bl.a. följande handlingar. Ett kvitto enligt vilket bolaget erlagt 70 000 kr för en annan fastighet den 8 november 2002 (fastighet 2), A-sons granskningsplan för detta år, i vilken anges att bokslutsgranskning skall ske av balansposter med hög väsentlighet, samt sju stycken fakturor om sammanlagt 474 000 kr från en underkonsult avseende kostnader för uppförandet av en byggnad för bolagets räkning. A-son har, såsom hans

dokumentation får uppfattas, bedömt att balansposter med hög väsentlighet var byggnader och likvida medel. Fakturorna är daterade den 2–20 september 2002 och fyra av dessa fakturor, om sammanlagt 335 000 kr, avser arbeten utförda under hösten 2001. I årsakten finns även bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002, i vilken bolaget per balansdagen har redovisat byggnader till ett värde av 530 000 kr och mark avseende fastighet 2 till ett värde av 73 000 kr, samt A-sons anteckningar, i vilka anges att kontroll har gjorts mot underlag, att kostnaderna är aktiverbara då de avser nybyggnad samt att ”byggnationerna” enligt företagsledaren skall säljas. Det finns även en anteckning om att den redovisade marken avser ”en separat tomt som inte har anknytning till byggnaden”.

I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2003 finns bl.a. följande handlingar. Bolagets årsredovisning för samma år, i vilken bolaget har redovisat byggnader och mark till ett värde av 80 000 kr, A-sons anteckningar, i vilka anges att balansposten byggnader och mark avser fastighet 2, ett köpebrev som utvisar att bolaget sålt fastighet 1 den 7 juli 2003 för drygt en miljon kr samt en faktura från den 24 juni 2003 avseende bygglov för fastighet 2 som är utställd på företagsledaren. A-son har noterat att en byggnad har sålts under året och att en tomt kvarstår i bolaget samt att bolagets mark har kontrollerats mot köpebrev m.m. utan anmärkning. I hans dokumentation saknas dock köpebrevet.

2.2.3 A-sons yttranden

A-son har bl.a. anfört följande. Bolaget har köpt fastighet 2. Köpet har granskats mot inköpskvitto och därmed är bolaget ägare till fastigheten även om lagfart utställts på en annan person. Företagsledaren har till revisionsbyrån uppgett att lagfarten felaktigt registrerats på honom personligen och att detta har ändrats, därav köpebrevet från oktober (år 2002, RN:s anm.). RN har bett A-son att kommentera den omständligheten att en faktura från juni 2003 avseende bygglov för fastighet 2 var utställd på företagsledaren. A-son har anfört att företagsledaren till revisionsbyrån uppgett att han av praktiska skäl förvärvade fastigheten i eget namn men att han hela tiden haft för avsikt att transportera fastigheten på bolaget. A-son har vidare anfört att granskning har skett av det material som finns i årsakten, men att han inte har upptäckt att vissa arbeten utförts på fastighet 1 innan bolaget blev formell ägare till densamma. A-son har inte besvarat RN:s fråga hur han har granskat bolagets fastighetsinnehav under räkenskapsåren 2002 och 2003.

2.2.4 RN:s bedömning

Bolagets huvudsakliga verksamhet under räkenskapsåren 2002 och 2003 har utgjorts av att på fastighet 1 låta uppföra en bostadsbyggnad samt att därefter försälja fastigheten. Denna verksamhet har därför varit särskilt väsentlig att granska. Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han vidtagit några åtgärder för att utreda om bolaget hade förvärvat en eller två fastigheter. Han tycks istället helt ha förlitat sig på de uppgifter som företagsledaren har lämnat till honom. A-son har inte heller uppmärksammat att kostnaderna för uppförandet av en byggnad, enligt vad som anges på fakturorna, avsåg arbete som hade utförts mer än ett år före bolagets förvärv av fastigheterna samt att fakturorna var utställda på bolaget vid en tidpunkt då bolaget inte ägde någon fastighet. RN finner att hans granskning avseende bolagets fastighetsinnehav och dess kostnader för att uppföra byggnaden har varit otillräcklig. Därigenom har A-son åsidosatt god revisionssed.

2.3 Bolagets redovisning av mervärdesskatt

2.3.1 Skatteverkets underrättelse

Av Skatteverkets underrättelse framgår att bolaget i inkomstdeklarationen för räkenskapsåret 2002 gjort avdrag för ingående mervärdesskatt om drygt 130 000 kr, vilken var hänförlig till kostnader för ett bostadshus som bolaget i egen regi med anlåtande av underentreprenörer låtit uppföra på fastighet 1.

Skatteverket har hänvisat till mervärdesskattelagen (1994:200) och anfört följande. Den som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet får göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader i verksamheten. Med byggnadsverksamhet menas att tjänster utförs på en fastighet i en yrkesmässig verksamhet enligt mervärdesskattelagen. Det sistnämnda innebär att verksamheten skall ha varit utåtriktad, ha bedrivits i egen regi eller ha utgjort en kombination av dessa två. Byggnadsverksamheten anses vara utåtriktad om det föreligger ett tvåpartsförhållande och sådan verksamhet beskattas som tillhandahållande av byggtjänster. Byggnadsverksamheten anses vara bedriven i egen regi om bolaget både tillhandahåller byggtjänster åt andra (byggentreprenörer) och utför tjänster på egna lagerfastigheter, varvid bolagets löner inklusive sociala kostnader skall överstiga 150 000 kr. Byggnadsverksamhet i egen regi kan i vissa fall bli föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 eller 8 §§ mervärdesskattelagen.

Enligt Skatteverkets uppfattning har bolaget inte bedrivit någon mervärdesskattepliktig byggnadsverksamhet, då bolaget inte har redovisat några inkomster från utåtriktade byggtjänster under det aktuella räkenskapsåret och då bolaget inte har haft några anställda. Effekten blir i så fall enligt Skatteverket att någon beskattning enligt mervärdesskattelagen inte skall ske och att den ingående mervärdesskatt som belastar nybyggnaden får läggas till fastighetens bokförda värde.

2.3.2 A-sons revisionsdokumentation

Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2002 framgår att bolaget påbörjade sin byggnadsverksamhet under detta år. Bolagets kostnader för att uppföra bostadshuset uppgick till 530 000 kr och avsåg inköp av material och byggtjänster. I A-sons riskanalys anges bl.a. att ”viss svårighet kan förekomma beträffande hur och när pågående och eventuellt framtida husbyggnationer ska behandlas” samt att ”försiktighet bör iaktas beträffande moms”. Han har antecknat att bolaget enligt företagsledningen har för avsikt att bedriva byggnadsverksamhet och drar därmed av ingående mervärdesskatt på inköp från underentreprenörer. Det kan noteras att i årsredovisningen för räkenskapsåret 2002 har bolaget inte redovisat några lönekostnader.

2.3.3 A-sons yttranden

A-son har anfört att han har konstaterat att bolaget bl.a. bedrev byggnadsverksamhet. Han bedömde att byggnadsverksamhet kan innefatta projektledning och att denna verksamhetsgren skulle bedrivas utöver den byggverksamhet av internt slag som bedrevs, även om den också hade ett utåtriktat syfte, nämligen att avyttra den färdigställda byggnaden. Han bedömde att bolaget bedrev utåtriktad verksamhet. Först senare stod det klart för honom att den verksamhet bolaget bedrev inte var mervärdesskattepliktig.

2.3.4 RN:s bedömning

A-son har till RN uppgett att han vid revisionen av räkenskapsåret 2002 bedömde att bolagets byggnadsverksamhet utgjorde utåtriktad byggnadsverksamhet. Varken av hans dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han har haft tillräcklig grund för denna bedömning. Härigenom har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3. Dnr 2006-97

3.1 Inledning

RN har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag för räkenskapsåret 2003. Av handlingarna i ärendet framgår att bolaget bedrivit förmedling av fotbollsspelare. För räkenskapsåret 2003 uppgick bolagets omsättning till 526 000 kr och dess balansomslutning till 479 000 kr. A-son har avgett en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret.

Av Skatteverkets underrättelse framgår bl.a. följande. Det har funnits allvarliga brister i bolagets bokföring då avtal och fakturor har saknats samt fakturor har bokförts med felaktiga belopp. Exempelvis har en faktura om 70 000 USD, vilket motsvarar 596 000 kr, som utställts av bolaget till spelare J den 31 december 2002, bokförts först den 31 december 2003 med 283 483 kr. Vidare skulle bolaget enligt en överenskommelse av den 15 mars 2003 med spelare O erhålla provision om sammanlagt 70 000 USD, beräknat till 596 000 kr. För räkenskapsåret 2003 har bolaget dock endast bokfört en provisionsintäkt om 170 450 kr från spelare O. Skatteverket har gjort gällande att bristerna i bolagets redovisning har varit så stora att bolagets resultat och ställning inte har gått att överblicka och så allvarliga att A-son vid en normal granskning av bolagets räkenskaper borde ha upptäckt och påtalat dessa i sin revisionsberättelse.

3.2 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2003 och av denna framgår bl.a. följande. Bolagets verksamhet har bedrivits i liten skala och med dålig lönsamhet. Omsättningen redovisades med 526 000 kr och har endast utgjorts av intäkter från spelare J och spelare O. Bolagets kundfordringar redovisades med 429 000 kr, vilket utgjorde 88 procent av balansomslutningen. Av en bokslutsbilaga framgår att 322 000 kr avsåg en fordran på spelare J och att 107 000 kr avsåg en fordran på spelare O. A-son har antecknat att kundfordringarna har stämts av mot verifikationer, att inga fordringar har bedömts vara osäkra samt att han har kontrollerat verifikationerna för januari 2004 och konstaterat att inga fler periodiseringar ansetts vara nödvändiga.

I dokumentationen finns en faktura ställd till spelare J om 70 000 USD med uppgift om att den avser Commission/Employment According to the Representation Contract. Fakturan är daterad den 31 december 2002 och saknar uppgift om när den förfaller till betalning. Det finns vidare ett avtal mellan bolaget och spelare J benämnt Representation Contract, daterat den 1 februari 2002, av vilket framgår att bolaget skall erhålla tio procent av spelare J:s årliga bruttolön, vilken inte anges i avtalet, och att avtalstiden är 24 månader med början samma dag. På avtalet finns följande handskrivna noteringar; ”Total commission: 70.000 USD 69,200 Euro”, ”Contract 1/3-2002 – 30/6-2005” samt ”Försäljning 70 000 USD, 10 månader avser 2002 ej upp-

taget då, 12 månader avser 2003, totalt 40 månader”. I dokumentationen finns avier avseende insättningar på bolagets bankkonto under november 2003 om sammanlagt 9 900 USD, vilket motsvarar 75 000 kr. På en av avierna finns följande notering; ”Försäljning 15 000 USD, Fått betalt 9 900 USD, Återstår 5 100 USD”. Av A-sons dokumentation framgår att bolaget under år 2003 redovisat 397 000 kr som intäkt från spelare J, varav 322 000 kr var obetalt per balansdagen. A-son har på ett arbetspapper antecknat att ”en fordran avser månatliga betalningar på sammanlagt 40 månader, av dessa har 22 månader betalats”. I A-sons dokumentation finns inga uppgifter om hur han har granskat bolagets avtal med spelare J och de noteringar som gjorts på avtalet. Det finns inte heller någon uppgift som visar att han har bedömt spelare J:s betalningsförmåga.

Bolaget har redovisat en fordran på spelare O om 107 000 kr. Som enda underlag till posten finns en avräkningsnota som visar att bolaget den 24 mars 2003 har växlat in 7 500 USD, vilket motsvarar 64 000 kr, och att beloppet har satts in på bolagets bankkonto. På avräkningsnotan finns en notering att beloppet avser en delbetalning från spelare O av ett totalt belopp om 20 000 USD, vilket motsvarar 170 450 kr (jfr. Skatteverkets uppgift i punkten 3.1 ovan att bolaget endast bokfört en provisionsintäkt om 170 450 kr från spelare O). Det finns inga noteringar om vilken granskning som utförts rörande villkoren för bolagets förmedling av spelare O, vilken ersättning som skulle utgå för förmedlingen eller vid vilka tidpunkter ersättningen skulle erläggas. A-son har inte heller gjort några noteringar om spelare O:s betalningsförmåga.

3.3 A-sons yttranden

A-son har anfört bl.a. följande. Bolagets intäkter har periodiserats utifrån en bedömning av vilka intäkter ett visst kontrakt kunde ge och grundas på de uppgifter som bolagets ställföreträdare har lämnat till honom. Förutsättningarna i avtalen har varit att arvode till agenten betalats ut baserat på spelarens årliga lön. Samtliga intäkter som har periodiserats avser avtal som gäller en längre period. Bedömningen av värdet på bolagets utestående kundfordringar har gjorts efter samråd mellan en av hans medarbetare och bolagets ställföreträdare. Han har inte kunnat göra någon egen bedömning.

RN har uppfattat noteringarna på bolagets avtal med spelare J som att bolagets avtal med spelare J har förlängts från 24 till 40 månader, att bolagets sammanlagda intäkt uppgick till 70 000 USD, att intäkten skulle periodiseras på 40 månader samt att avtalet skulle börja löpa den 1 mars i stället för den 1 februari 2002. RN har anmodat A-son att redogöra för vilka underlag som han har tagit del av vid sin granskning avseende detta avtal och därpå gjorda noteringar. A-son har endast uppgett att uppgiften om avtalets förlängning har lämnats av bolagets ställföreträdare och att det har saknats anledning att misstro uppgiften. Beträffande granskningen av bolagets redovisade intäkt från spelare J under räkenskapsåret 2003, har A-son uppgett följande. Beloppet 70 000 USD har periodiserats över kontraktstidens längd då avtalet var baserat på spelare J:s årslön. Beräkningen har granskats av hans medarbetare. Bedömningen av värdet på bolagets fordran på spelare J baseras på uppgifter från bolagets ställföreträdare, vilka han har bedömt som välgrundade. A-son har även uppgett att det har uppkommit en tvist avseende spelare J:s betalningsskyldighet. Då spelare J inte har erlagt några ytterligare betalningar till bolaget, kan bolagets fordran ”inte anses vara för lågt värderad”. Den aktuella klubben hade bytt ägare och ingen betalning kunde påräknas.

RN har även anmodat A-son att redogöra för sin granskning avseende bolagets fordran på spelare O per balansdagen den 31 december 2003. A-son har uppgett att avtalet har sagts upp av klubben, att avtalet har granskats av revisionsbyrån och att betalningar har erlagts enligt avtalet. Av en bilaga till A-sons yttrande till RN framgår att bolagets ställföreträdare till Skatteverket

uppgett att spelare O:s kontrakt med klubben bröts redan efter tre månader och att spelare O därför inte kunde fullfölja avtalet med bolaget.

3.4 RN:s bedömning

RN konstaterar att A-son varken genom sin revisionsdokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han har utfört tillräcklig granskning avseende bolagets redovisade intäkter och kundfordringar, vilka har varit högst väsentliga för bolaget. Av A-sons yttranden framgår att han i stor utsträckning, utan egna kontroller eller överväganden, har förlitat sig på de uppgifter som bolagets ställföreträdare har lämnat till honom avseende gjorda ändringar i ingångna avtal och de intäkter som dessa har genererat. Beträffande bedömningen av bolagets kundfordringar har A-son, utan egna kontroller eller bedömningar, helt förlitat sig på de uppgifter som bolagets ställföreträdare har lämnat. Genom att inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder har A-son åsidosatt god revisionssed. Mot bakgrund av det som har anförts ovan har A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2003.

4. RN:s sammanfattande bedömning

Som framgått ovan har A-sons granskningsinsatser i flera väsentliga avseenden varit otillräckliga och han har – utan egna kontroller eller bedömningar – förlitat sig på de uppgifter som företrädare för revisionsklienterna har lämnat till honom. Sammantaget finner RN att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

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

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendena.