

D 15/05

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag för räkenskapsåret 2002.

Av Skatteverkets underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår följande. Aktiebolaget (byggbolaget) redovisade räkenskapsåret 2002 ett resultat på 55 000 kr och en omsättning på 5,1 mnkr. Av byggbolagets årsredovisning framgick att enligt jämförelsesiffrorna för föregående räkenskapsår uppgick resultatet då till 46 000 kr och omsättningen till 1,5 mnkr. Verksamheten bestod i huvudsak av byggledningsprojekt samt till en del av förvaltning av eget fastighetsinnehav. Det aktuella räkenskapsåret hade byggbolaget en person anställd, som även ägde hälften av aktierna. Byggbolaget hade en dominerande uppdragsgivare, U-bolaget. Huvuddelen av kostnaderna i samband med projekten betalades först av U-bolaget, som fakturerade byggbolaget dessa i slutet av varje månad. Byggbolaget återfakturerade sedan samma kostnader och eventuella tillkommande kostnader samt kostnader för utfört arbete. Under räkenskapsåret betalade U-bolaget löpande à-contolikvider till byggbolaget. Byggbolaget bokförde inte sina fakturor till U-bolaget i samband med att de utställdes utan bokförde i stället fakturorna från U-bolaget både som kostnad och intäkt, varvid in- och utgående mervärdesskatt redovisades. Kostnader och intäkter samt in- och utgående mervärdesskatt tog då ut varandra i bokföringen. Likvidöverföringarna från U-bolaget bokfördes som intäkter med utgående mervärdesskatt. Förfarandet medförde att redovisningen av mervärdesskatt kom att bygga på felaktiga principer. I slutet av räkenskapsåret 2002 bokförde byggbolaget samtliga fakturor till och från U-bolaget som utestående kundfordringar respektive leverantörsskulder. Ett kontoutdrag för räkenskapsårets fakturor från U-bolaget har således bokförts med 3,32 mnkr, varmed 2,66 mnkr intäktsfördes. Samtidigt har ett kontoutdrag över räkenskapsårets fakturor från byggbolaget till U-bolaget bokförts med 3,38 mnkr, varmed 2,70 mnkr kostnadsfördes. I och med att bokföring av intäkter och kostnader hänförliga till U-bolaget både har skett löpande och vid räkenskapsårets slut har nära nog en dubbling skett av redan bokförda intäkter och kostnader. Byggbolagets redovisningsmetod har stått i strid med bokföringslagens bestämmelser och har varit oförenliga med god redovisningssed. Vid det senare bokföringstillfället har beloppen dessutom förväxlats så att kostnaderna byttes ut mot intäkterna, vilket lett till ytterligare fel i byggbolagets årsredovisning och i redovisningen av mervärdesskatt. A-son har enligt Skatteverkets mening brustit i sin kontroll av bolagets intäkt- och kostnadsredovisning. Genom omprövningsbeslut har bolaget belastats med ytterligare inkomst- och mervärdesskatt samt påförts skattetillägg.

A-son har yttrat sig över Skatteverkets underrättelse och därvid anfört i huvudsak följande. Han har bekräftat att redovisningen i byggbolaget gick till på det sätt som Skatteverket beskrivit. Enligt A-son är det inte ovanligt i mindre företag att kundfordringar inte bokförs i samband med upprättande av faktura utan i samband med att betalning alternativt avräkning sker. Antalet utgående fakturor i förevarande fall var inte mer än två per månad, vilket får anses vara ett begränsat antal. Genom avräkningsförfarandet har dessutom fakturorna bokförts löpande under räkenskapsåret. Antalet inkommande fakturor från U-bolaget har också varit begränsat till tolv om året. Vidare har A-son anfört att han anser att effekterna av dubbelbokföringen av kostnader och intäkter har varit begränsade. Om inte beloppen hade förväxlats hade förfarandet inte haft någon resultatpåverkan. Att han inte noterade dubbelbokningen berodde på att han, med hänsyn till att försäljning och varukostnader samvarierade, inriktade sin granskning av byggbolagets intäkter på täckningsbidragsnivå och inte på omsättningen. Omsättning och varukostnader

varierade dessutom kraftigt från år till år beroende på projekten och var inte en relevant måttstock på den ekonomiska aktiviteten i byggbolaget. Därmed inriktades granskningen främst på resultatet av verksamheten som var mer hänförligt till byggbolagets insatser. Efter fullständig kontroll av faktureringsrutinen och avstämning mot externa bekräftelser från U-bolaget kunde A-son efter analytisk granskning bedöma det redovisade resultatet som rimligt. Att han inte noterade förväxlingen av beloppen avseende kundfordringar och leverantörsskulder var inte så märkligt eftersom hans granskning var inriktad på rutiner snarare än detaljgranskning och beloppen var rimliga utan att skilja sig nämnvärt åt. När som i detta fall resultatet redovisats med ett för lågt belopp har dessutom ingen skada uppkommit för bolagets utomstående intressenter (med undantag för Skatteverket).

RN, som tagit del av A-sons revisionsdokumentation, gör följande bedömning.

Bestämmelser om tidpunkten för bokföring finns i 5 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078). Enligt första stycket nämnda lagrum skall kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag och andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Enligt andra stycket får affärshändelser bokföras senare än vad som anges i första stycket om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Av tredje och fjärde styckena följer att ett bokslutsföretag¹, under förutsättning att det är förenligt med god redovisningssed, får dröja med att bokföra affärshändelser tills betalning sker om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Enligt bokföringslagens huvudregel skall bokslutsbolag bokföra affärshändelser så snart det kan ske. A-son har inte anfört att det har funnits några särskilda skäl, förenliga med god redovisningssed, till att bokföra fakturorna till U-bolaget med fördröjning. RN konstaterar vidare genom kontoutdrag i A-sons dokumentation att antalet verifikationer i byggbolagets verksamhet har uppgått till mer än tvåhundra stycken och att flera av bokföringsposterna har uppgått till avsevärda belopp. Något undantag från huvudregeln enligt bokföringslagen har således inte varit tillämpligt. Enligt god revisionssed åligger det en revisor att känna till och att för klienten klargöra de krav som ställs på bolagets redovisning. A-son borde dessutom ha reagerat på att bokföringsmetoden medförde fel i bolagets redovisning av mervärdesskatt. Genom att inte verka för rättelse av byggbolagets bokföringsmetod har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

En revisor skall planera och genomföra revisionen för att i rimlig grad försäkra sig om att årsredovisningen inte innehåller några väsentliga fel. Inte minst det reviderade bolaget har ett intresse av att redovisningen inte innehåller sådana fel som kan leda till att det påförs ytterligare skatt eller skattetillägg. Vidare är ett bolags omsättning en viktig uppgift för utomstående intressenters bedömning av bolagets utveckling. En revisor kan därför inte vid granskningen av bolagets resultaträkning bortse från redovisad omsättning och koncentrera sig på bolagets bruttoresultat. Vid sin granskning av omsättningen har revisorn att i rimlig omfattning försäkra sig om att bolagets intäkter är fullständigt redovisade och endast omfattar affärshändelser som har ägt rum. I förevarande fall borde dessutom ökningen av redovisad omsättning från 1,5 mnkr räkenskapsåret 2001 till 5,1 mnkr räkenskapsåret 2002 ha föranlett A-son att vidta särskilda granskningsåtgärder för att ta reda på orsaken till förändringen. Till detta kommer att det i A-sons dokumentation ingår balans- och resultatrapporter per varje månadsskifte under räkenskapsåret, där ökningarna under december 2002 klart framgår. Även av underlagen för

¹ Aktiebolag tillhör utan undantag kategorin bokslutsföretag enligt definitionen i 1 kap. 2 § första stycket 2 a) bokföringslagen.

granskningen av bolagets intäkter respektive kostnader framgår att posterna nära nog har fördubblats per balansdagen. Att A-son inte har uppmärksammat detta och vidtagit fördjupade granskningsåtgärder beträffande posterna är anmärkningsvärt. I ett litet bolag med begränsade möjligheter till intern kontroll kan revisorn inte heller tillåta sig att begränsa sin granskning till genomgång av bolagets rutiner. Sammantaget framstår A-sons granskning som klart otillräcklig enligt god revisionssed.

RN finner att A-son på sätt som har framgått ovan 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.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.