

D 42/06

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande auktoriserade revisorn A-son. I denna ifrågasätts A-sons granskning av fördelning av kostnader och intäkter mellan en idrottsförening (föreningen) och ett av föreningen helägt aktiebolag (bolaget – dessa båda företag gemensamt benämns nedan som koncernen). A-son var vald revisor i de båda företagen. Företagens räkenskapsår omfattar tiden den 1 maj–30 april.

2 Fördelning av reklamintäkter och reklamkostnader

Av Skatteverkets underrättelse framgår bl.a. följande. Bolagets verksamhet består av att inom föreningens verksamhetsområde bedriva inköp och försäljning av varor och tjänster, restaurangverksamhet, lokaluthyrning samt evenemangsarrangemang. Vid Skatteverkets granskning av de i bolaget bokförda reklamkostnaderna avseende räkenskapsåren 2001/2002 och 2002/2003 har framkommit att en stor del av dessa kostnader istället borde ha bokförts i föreningen. Fakturor som bokförts i bolaget var ibland ställda till föreningen, ibland till en för båda företagen gemensam beteckning och ibland till bolaget. Då det inte var möjligt att på grundval av fakturorna bedöma fördelningen av kostnaderna mellan de två företagen, jämförde Skatteverket reklamkostnaderna respektive intäkterna i respektive företag. Jämförelsen, som av RN har kompletterats med uppgifter om företagens nettoomsättning och rörelsekostnader ur respektive företags årsredovisningar för de två räkenskapsåren, visar följande:

	Aktiebolaget	Föreningen	Koncernen
2001/2002			
Nettoomsättning	4,7 mnkr	35,4 mnkr	40,0 mnkr
Rörelsekostnader	4,7 mnkr	35,2 mnkr	39,9 mnkr
Reklamintäkter	4,3 mnkr	14,5 mnkr	18,8 mnkr
Reklamkostnader	3,2 mnkr	0,25 mnkr	3,45 mnkr
2002/2003			
Nettoomsättning	8,5 mnkr	40,8 mnkr	48,2 mnkr
Rörelsekostnader	8,1 mnkr	40,3 mnkr	47,2 mnkr
Reklamintäkter	8,1 mnkr	13,2 mnkr	21,3 mnkr
Reklamkostnader	5,5 mnkr	0,5 mnkr	6,0 mnkr

Enligt Skatteverket visar jämförelsen på att bolaget felaktigt bokfört reklamkostnader som rätteligen borde ha bokförts i föreningen. Skatteverket kom tillsammans med bolaget fram till att reklamkostnader motsvarande ca 1,9 mnkr felaktigt bokförts i bolaget räkenskapsåret 2001/2002. Motsvarande belopp avseende räkenskapsåret 2002/2003 uppgick till ca 1,3 mnkr. Detta har fått till följd att bolaget har lämnat inkomstdeklarationer taxeringsåren 2003 och 2004 där underskott av näringsverksamhet redovisats med felaktiga belopp. Bolaget har också erhållit återbetalning av mervärdesskatt med belopp som belöper på dessa kostnader.

På grundval av ifrågasatt utredning har Skatteverket ifrågasatt om A-son granskat bolagets kostnader på ett tillfredsställande sätt. Om så hade skett borde A-son enligt Skatteverket ha uppmärksammat att bolaget felaktigt bokfört kostnader som rätteligen borde ha bokförts i föreningen. Eftersom A-son var revisor i både bolaget och föreningen, och därmed hade insyn i båda företagen, borde han haft möjlighet att avgöra om kostnaderna skulle bokföras i föreningen eller i bolaget.

Av övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Mellan föreningen och bolaget har den 1 maj 1991 ingåtts ett avtal angående överlåtelse av marknadsföringsrättigheter. Av avtalet följer att föreningen till bolaget överlåter rätten att använda sig av föreningens kännetecken som associerar till föreningens verksamhet. Detta skall dock enligt avtalet inte gälla de kunder som förtecknats i en bilaga till avtalet.¹ Av bilagan framgår också att förteckningen kan ändras årligen efter förhandlingar mellan parterna. Föreningen har genom avtalet också till bolaget överlåtit rätten till reklam på föreningens hemarenor, dräktreklam på föreningens mediaintressanta lag samt till annonsering i matchprogram m.m.

Föreningen har den 1 maj 1991 också ingått ett provisionsavtal med bolaget. Av detta framgår att föreningen skall erhålla 75 % av bolagets nettointäkter från marknadsföringsaktiviteter. Med nettointäkter avses i avtalet intäkter från försäljning av reklamutrymme minskat med mervärdes- och reklamskatt samt såväl direkta som indirekta produktionskostnader. Provisionsavtalet gällde från och med den 1 maj 1991 till och med den 30 april 1993. Därefter gällde ömsesidig uppsägningstid om sex månader. Av avtalet framgår vidare att om det inte sägs upp inom denna uppsägningstid förlängs det automatiskt med ett år i taget.

Såvitt kan utläsas av A-sons dokumentation har han i sin revision inte följt upp om avtalen har ändrats t.ex. genom att den nämnda förteckningen har omförhandlats.

A-son har anfört att revisionsteamet inte har lagt någon särskild tonvikt på att granska fördelningen av kostnaderna mellan föreningen och bolaget. Denna granskning har skett i samband med andra granskningsmoment såsom vid kontroll av periodiseringar. Härvid har en genomgång gjorts av leverantörsfakturor och övriga verifikationer såväl före som efter bokslutsdagen. Man har i samband med denna granskning noterat att fakturor med fel adressat ofta förekommer i respektive företag. Detta har påtalats såväl skriftligen som muntligen till styrelsen. Eventuella oklarheter diskuterades med föreningens ekonom, klubbdirektör eller ordförande. Dessa personer kunde i regel ge en rimlig förklaring till varför en post skulle redovisas som den gjorts. A-son har vidare hänvisat till de två nämnda avtalen som, såvitt han är informerad, gällde åtminstone till utgången av räkenskapsåret 2002/2003.

A-son har uppgett att han inte har tagit del av styrelseprotokoll eftersom han bedömde att läsning av protokollen inte skulle tillföra granskningen något. Som grund för detta ställningstagande har han anfört att han hade kontinuerlig kontakt med personer på olika nivåer i föreningen. Under de aktuella åren har A-son tagit del av många viktiga avtal. Det rör sig om spelaravtal, reklamavtal med huvudsponsorn, några av de övriga större reklamavtalen, avtal om namnet på föreningens arena samt det nämnda avtalet om marknadsföringsrättigheter.

RN gör följande bedömning.

Som framgått av sammanställningen ovan var posterna reklamintäkter respektive reklamkostnader väsentlig i de båda företagen. Av den information som har lämnats av Skatteverket, och som inte har ifrågasatts av A-son, framgår att en stor del av reklamintäkterna de båda räkenskapsåren har bokförts i föreningen medan reklamkostnaderna i stor omfattning bokförts i bolaget.

¹ I det av A-son ingivna materialet är bilagan daterad den 4 maj 1992.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han var medveten om att oklarheter förelegat rörande vilket av de två företagen som skulle redovisa de intäkter och kostnader som uppkom i anledning av koncernens verksamhet. Med hänsyn till detta samt med beaktande av de träffade avtalen mellan föreningen och bolaget, har det ålegat A-son att särskilt granska grunderna för fördelningen av reklamintäkterna och reklamkostnaderna mellan de två företagen.

A-son har uppgett att han inte har granskat posterna reklamintäkter respektive reklamkostnader särskilt. Istället har han beaktat risken för fel i samband med bl.a. granskningen av periodiseringar och för det fall han funnit tveksamheter godtagit de uppgifter som företrädare för föreningen och bolaget har lämnat. Vidare har han, såvitt kan utläsas av hans dokumentation och hans uppgifter i övrigt, inte undersökt om de ovan nämnda avtalen har efterlevts genom att kontrollera fördelningen av reklamintäkter och reklamkostnader i förhållande till avtalen eller om dessa har omförhandlats. A-son har uppgett att han tagit del av många viktiga avtal. I hans dokumentation finns dock inget som utvisar att han tagit del av styrelseprotokoll eller andra viktigare avtal som kunde tjäna som underlag för en bedömning av fördelningen av de aktuella intäkterna och kostnaderna. RN finner sammantaget att A-sons granskning av fördelningen av reklamintäkterna och reklamkostnaderna mellan de två bolagen inte varit tillräcklig. Han har härigenom åsidosatt god revisionsbedömning.

3 Dokumentation

RN har begärt att få ta del av A-sons revisionsdokumentation för såväl föreningen som bolaget avseende de aktuella räkenskapsåren. Den dokumentation som A-son ingett till RN består av bokslutsspecifikationer med underlag i form av fakturakopior, kontospecifikationer m.m. Däremot saknas oberoendeanalys, riskanalys, beräkning av väsentlighetstal, granskningsplan och granskningsprogram. A-sons granskningsdokumentation saknar vidare noteringar om gjorda iakttagelser och slutsatser. Med anledning härav har RN förelagt A-son att redogöra för varför denna information har saknats samt för de åtgärder som han faktiskt har vidtagit rörande bl.a. planeringen och genomförandet av revisionen.

A-son har uppgett bl.a. följande. Uppdraget har bemannats av samma revisionsteam under hela den tid som han innehaft revisionsuppdraget (sedan räkenskapsåret 1996/1997). Detta innebär att alla i teamet har en gedigen kännedom om föreningen och bolaget allmänt sett och särskilt inom för revisionen väsentliga områden som personal, förvaltning, interna rutiner, redovisning och årsbokslut. Särskilda granskningsprogram upprättades för revisionen under de första åren. Senare års revisioner har följt dessa program, även om de inte överförts till revisionsakten varje år. Detta gäller i stor utsträckning också dokumentationen av övriga poster som varit föremål för revision under tidigare år. På grund av att man haft samma revisionsteam, har genom åren utvecklats interna rutiner för hur uppdraget skall genomföras. A-son har uppgett att han är medveten om att dokumentationen inte upprättats i den omfattning detta borde ha gjorts. Detta har i sin tur inneburit att det är svårt att i efterhand ge en bild av den omfattande kommunikationen i uppdraget, hur uppdraget planerats och den riskbedömning som gjorts.

RN gör följande bedömning.

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet. En godkänd eller auktoriserad revisor skall dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsbedömning. Dokumentationen

skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå hur granskningen planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Dokumentationen skall också utgöra underlag för en bedömning av revisorns opartiskhet och självständighet. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning, som stöds av A-sons egna uppgifter, har visat att A-sons dokumentation avseende revisionsuppdragen i såväl föreningen som bolaget saknar utförliga anteckningar om hur han planerat sin granskning, vilken granskning som har utförts, omfattningen av densamma, gjorda iakttagelser, bedömningar och slutsatser. Därutöver saknas dokumentation över utförd analys av A-sons opartiskhet och självständighet. Sammantaget är den dokumentation som A-son har tillställt RN så bristfällig att den inte kan användas som underlag för en efterhandsbedömning av hans revisionsarbete eller av hans opartiskhet och självständighet. Dokumentationen uppfyller därmed inte de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet är utrett att A-sons granskningsinsatser varit otillräckliga beträffande väsentliga resultatposter i de båda företagen. Vidare har framkommit att A-sons revisionsdokumentation varit bristfällig både såvitt avser planeringen och genomförandet av revisionsinsatsen i de två företagen och såvitt avser gjorda bedömningar av hans opartiskhet och självständighet. A-son har således i dessa avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och 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 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 ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.