

D 23/07

1 Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa godkända och auktoriserade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fem aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av dessa bolag, nämligen i murbolaget och konfektionsbolaget, båda avseende räkenskapsåret den 1 juli 2004–30 juni 2005. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, den 20 juli 2006, 149 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare sex personer verksamma i revisionsbyrån.

2 Arbetsfördelning mellan vald revisor och bokslutsansvarig

I den pärm med revisionsdokumentation avseende **murbolaget** som A-son har tillställt RN finns ett avsnitt benämnt Årsbokslut som är upprättat av den för detta bolag bokslutsansvarige. Såvitt framgår av det material som återfinns där har bl.a. följande kontroller och avstämningar utförts av den bokslutsansvarige.

- kontroll av kundfakturor mot underliggande fakturor
- åldersanalys och betalningskontroll av kundfordringar
- betalningskontroll av leverantörsskulder samt kontroll mot fakturakopior
- omsättningskontroll av utgående moms och rimlighetsbedömning av ingående moms
- granskning av löner, sociala avgifter och källskatt.

Även i den pärm med revisionsdokumentation beträffande **konfektionsbolaget** som A-son har tillställt RN finns ett avsnitt benämnt Årsbokslut som är upprättat av den för detta bolag bokslutsansvarige. Såvitt framgår av det material som återfinns där har bl.a. följande kontroller och avstämningar utförts av den bokslutsansvarige.

- kontroll av lagerlistor från Ryssland mot bokföring i Sverige
- löpande kontroll av förteckning kundfordringar (erhållen från Ryssland) mot huvudbokens konto för kundfordringar
- avstämning av fordran på Skatteverket mot kontoutdrag och avstämning av momsredovisning till Skatteverket mot bolagets redovisning
- avstämningar av kassa och bank
- avstämningar av checkräkningskredit

- kontroll att årets skatteberäkning är korrekt och kontroll av årets beräkning av särskild löneskatt på pensionskostnader
- kontroll att bolaget erlagt sociala avgifter för löner och skattepliktiga ersättningar i Sverige

A-son har uppgett följande. Enligt en byrårutin skall den bokslutsansvarige ta fram handlingar som används som underlag för revisionen. Vidare skall denne enligt samma rutin utföra de angivna kontrollerna och avstämningarna. Detta utgör en del av bolagets interna kontroll men i revisionen beaktas att det i dessa avseenden finns en god intern kontroll i de bolag som anlitar revisionsbyråns redovisningspersonal. Revisorn tar del av de kontroller och underlag som har tagits fram av bokslutsansvarig och gör stickprovskontroller i bokslutsmaterialet för att säkerställa den interna kontrollen.

A-son har i vissa fall på arbetsprogram nedtecknat de kontroller som i murbolaget och konfektionsbolaget har utförts av den bokslutsansvarige. Han har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet uppgett att det i dokumentationen framgår vilka stickprovskontroller som utförts av den revisionsansvarige (revisionsmedarbetaren) genom en markering vid dessa poster. Han har tillagt att eventuella kommentarer och slutsatser som dragits av den revisionsansvarige har dokumenterats i arbetsprogrammet för revision.

RN:s bedömning

RN konstaterar att A-son har förlitat sig på kontroller utförda av redovisningskonsulter som samtidigt har ansvarat för att handha redovisningen i de två bolagen. RN finner att de genomgångar som redovisningskonsulterna har gjort är att anse som en del av bolagens interna kontroll. En revisor kan visserligen ta hänsyn till dessa kontroller då han planerar sina revisioner men får, enligt god revisionssed, inte helt underlåta att utföra egna revisionsåtgärder. RN konstaterar att A-son varken genom dokumentation (i arbetsprogram eller i andra handlingar) eller på annat sätt har gjort troligt att han eller någon revisionsmedarbetare har utfört några egna självständiga granskningsinsatser eller gjort några egna bedömningar. A-son har härmed allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Murbolaget

Murbolaget bedriver byggnads- och murningsarbete. Bolagets omsättning redovisades med 14,5 mnkr under räkenskapsåret 2004/05. Per balansdagen, den 30 juni 2005, uppgick balansomslutningen till 4,3 mnkr och bolagets eget kapital till minus 1,8 mnkr. Årsredovisningen är daterad den 3 januari 2006 och A-sons revisionsberättelse den 20 februari 2006.

Upplupna intäkter, bestående av intäktsförda men ej fakturerade arbeten, har tagits upp till 1,4 mnkr (32 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 30 juni 2005. Posten har i årsredovisningen rubricerats Upparbetad men ej fakturerad intäkt. Av ett dokument benämnt Redovisningsprinciper framgår att murbolaget redovisade intäkterna när arbetena var utförda.

A-sons dokumentation består av endast ett arbetsprogram på vilket han antecknat att posten hade hög väsentlighet, hög inneboende risk och hög kontrollrisk. Enligt en notering var den interna uppföljningen av projekten svår att följa och var inte kopplad till bokföringen. Vidare har antecknats att bolaget inte hade "någon bra eller smidig redovisning" av varje enskilt projekt och att framtagningen av kostnader kunde göras endast av företagsledaren samt att det inte fanns någon markering på verifikationerna om vilket projekt de tillhörde. A-son har antecknat att arbete utfört före balansdagen togs upp som en tillgångspost per balansdagen. Han har även noterat att värdering av pågående projekt skedde genom granskning av fakturering. I de årsbok-

slutshandlingar (upprättade av den bokslutsansvarige) som har tillställts RN finns kopior av några fakturor. Vidare finns ett dokument benämnt Kundfakturor av vilket framgår att ca 860 000 kr hade fakturerats i juli 2005, varav 463 000 kr den första veckan i juli. Detta innebär att ca 540 000 kr fakturerades efter juli 2005. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas i vilken utsträckning han har följt upp att 1,4 mnkr verkligen var upparbetat redan per balansdagen den 30 juni 2005. Inte heller framgår i vilken omfattning A-son har granskat några uppdragsavtal eller huruvida han har reflekterat över den av bolaget tillämpade principen för redovisning av mervärdesskatt avseende de per balansdagen upparbetade intäkterna. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och beskriva eventuella granskningsåtgärder samt förklara vilken grund han har haft för att godta postens existens och värde.

A-son har uppgett att bolaget saknade såväl projektredovisning som skriftliga uppdragsavtal. Han har anfört att genomgång har gjorts av fakturerat belopp efter balansdagen och att kontroll då skedde av vilka arbeten som hade utförts före och efter balansdagen, att dessa redovisades i rätt period och värderades korrekt. A-son har tillagt att bolaget under juli 2005 fakturerade ca 860 000 kr exklusive mervärdesskatt och att bolaget redovisade mervärdesskatten i skattedeklarationen för juli månad. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet även uppgett att en lista benämnd Kundfordringar visar per balansdagen ofakturerade arbeten och att denna legat till grund för granskningen av pågående projekt. A-son har också uppgett att han har gått igenom denna lista med företagsledaren och ställt frågor avseende de olika posterna. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

RN:s bedömning

Som framgått ovan har A-son, i avsaknad av tillförlitlig projektredovisning, varit hänvisad till de uppgifter som han erhållit vid samtal med företagsledaren och att utgå från vad som fakturerats efter balansdagen. Vidare kan noteras att en relativt stor del (ca 540 000 kr) av det som hade intäktförts per balansdagen den 30 juni 2005 inte fakturerats förrän efter juli 2005. RN finner att faktureringar som sker mer än en månad efter balansdagen inte ensamma kan utgöra tillförlitliga revisionsbevis för att bedöma värdet av väsentliga balansposter per balansdagen. RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort troligt att han hade grund för att godta det redovisade värdet av posten upparbetade intäkter i murbolaget.

Av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) följer att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget har underlåtit att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Skattskyldighet för mervärdesskatt inträder när en vara har levererats eller när en tjänst har tillhandahållits, enligt 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200). Enligt 13 kap. 6 § nämnda lag skall utgående mervärdesskatt redovisas för den redovisningsperiod då den som omsätter tjänsten, enligt god redovisningssed, har eller borde ha bokfört omsättningen.

Av 18 kap. i ett dokument benämnt Momshandledningen 2005 (utgiven av Skatteverket i april 2005) beträffande tidpunkt för skyldigheten att redovisa mervärdesskatt framgår bl.a. följande. I samband med bokslutsarbetet behöver huvudbokföringen för föregående räkenskapsår stämmas av inför den redovisning av mervärdesskatt som skall lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många bolag tillämpar en s.k. brytdag för sin fakturaregistrering. Brytdagen brukar förläggas två till tre veckor in på det nya räkenskapsåret. I samband med årsbokslut skall den på kundfordringar och leverantörsskulder belöpande mervärdesskatten beaktas. Hit bör då även räknas sådana kundfordringar och leverantörsskulder där faktura föreligger senast på brytdagen under förutsättning att affärshändelsen inträffat under det gamla räkenskapsåret. Detta innebär att om

faktura föreligger senast på brytdagen skall den härpå belöpande mervärdesskatten redovisas i deklARATIONEN för sista månaden av det gamla räkenskapsåret.

RN konstaterar att murbolaget per balansdagen den 30 juni 2005 hade intäktsfört 1,4 mnkr och att 463 000 kr av detta belopp var fakturerat redan inom en vecka efter balansdagen. Trots förelägganden från RN har A-son inte kommenterat murbolagets principer för redovisning av mervärdesskatt avseende de poster som i årsredovisningen tagits upp som upparbetade intäkter. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han skulle ha reflekterat över vilket datum som var murbolagets brytdag. Såvitt framgår av de handlingar som A-son har tillställt RN har han inte heller reflekterat över frågan om tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt utan godtagit att all mervärdesskatt hänförlig till faktureringen i juli 2005 togs upp i deklARATIONEN för juli 2005. Genom att underlåta att utreda denna fråga har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Konfektionsbolaget

Konfektionsbolaget bedriver försäljning av konfektion i tre butiker i Ryssland. Enligt A-son anskaffas varorna i Sverige, Danmark och Österrike. Enligt en företagsbeskrivning är företagets kunder dels grossistkunder som köper direkt från lagret i S:t Petersburg, dels privatpersoner som handlar direkt i de tre butikerna i S:t Petersburg. Varulager har tagits upp till ca 970 000 kr (49 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 30 juni 2005. A-sons revisionsmedarbetare har antecknat att detta var balansräkningens mest riskfyllda post. Han har vidare noterat att kontroll av varulagret var mycket svår att genomföra bl.a. på grund av att lagret finns i S:t Petersburg, att varorna är känsliga för modetrender och att märkeskläder är en stöldbegärlig vara i Ryssland. I en granskningsplan har även antecknats att störst riskområde ligger i att säkerställa att alla varor som köps in verkligen läggs till lagret och sedan går vidare till försäljning. Vidare finns noterat att äldre kollektioner, anskaffade före år 2004, värderades till fem euro per styck. A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram på vilket antecknats att närvaro vid inventering inte skett eftersom lagret finns i Ryssland men att detta kompenseras med att bokslutsansvarig varje månad gör avstämningar av inköp mot lagerlistor. Det finns inget som verifierar att någon granskning skulle ha skett av A-son eller någon revisionsmedarbetare förutom en bruttovinstanalys. Av A-sons dokumentation kan inte heller utläsas att han skulle ha reflekterat över hur bolagets verksamhet och resultat påverkas av rysk skattelagstiftning. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och beskriva eventuella granskningsåtgärder samt förklara vilken grund han har haft för att godta postens existens och värde.

A-son har anfört följande. Varorna förs in i Ryssland och genom tulldeklARATIONEN och bolagets lagerredovisningssystem går det att följa vilka varor som importerats. För varje vara som köps tilldelas certifikat som följs via avstämning av inköp. Från Ryssland kommer månadsvis redovisning av inköp, försäljning och varulager. Den bokslutsansvarige på A-sons revisionsbyrå stämmer vare månad av denna redovisning mot den svenska. Vid differenser tar denne kontakt med bolagets ägare för att analysera skälen till differenser. Vid väsentliga avvikelser som inte kan förklaras tar den bokslutsansvarige kontakt med A-son. Vidare har A-son uppgett att han ibland gör stickprov för att förvissa sig om att rutinen följs. Han har tillagt att de ryska skattemyndigheterna genom stickprovskontroller granskar att försäljningen slagits in i kassaregister och att kontanter motsvarande denna försäljning finns i kassan. Skälet härtill är att skatt betalas på omsättningen. Enligt A-son kontrolleras även att det finns certifikat till varje produkt och att det finns inköpsfakturer avseende inköpen. Vad gäller försäljning via fakturering kontrolleras månadsrapporternas uppgifter mot fakturerat belopp och att betalning erhålls. Han har tillagt att han anser att han själv har kontroll över inköpen bl.a. genom tulldeklARATIONER och att försäljningen kontrolleras genom de ryska myndigheternas kontroller av butikerna. Härmed

kan lagret verifieras indirekt genom att inköp och försäljning är kända. A-son har inte kommenterat medarbetarens riskbedömningar.

RN:s bedömning

I A-sons dokumentation finns inget som verifierar att han har tagit del av vare sig tulldeklARATIONER eller några kontroller utförda av ryska skattemyndigheter. Det finns således inget som visar att han har haft grund för att utgå från att dessa kontroller var tillförlitliga. Härtill kommer att RN i flera tidigare ärenden uttalat att det förhållandet att ett bolags räkenskaper varit föremål för exempelvis Skatteverkets granskning inte befriar en revisor från skyldigheten att utföra egna granskningar av väsentliga resultat- och balansposter.¹ De eventuella kontroller som ryska skattemyndigheter är ålagda att göra kan således inte befria revisorn från att vidta egna granskningsåtgärder. RN finner därför att A-son inte har haft tillräcklig grund för att godta varulagrets existens och värde. Eftersom posten varulager var bolagets mest väsentliga tillgång har A-son därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balans- och resultaträkningar.

5 RN:s sammanfattande bedömning

Vid RN:s utredning har framkommit att A-son beträffande två av de här aktuella uppdragen i alltför hög grad – och utan egna kompletterande åtgärder – har förlitat sig på kontroller som har utförts av medarbetare vilka haft i uppdrag att handha bolagens redovisning. RN finner vidare att A-sons granskningsinsatser varit otillräckliga beträffande väsentliga poster. Han har även underlåtit att utreda frågan om tidpunkten för skyldigheten att redovisa mervärdesskatt vad gäller per balansdagen intäktsförda men inte fakturerade arbeten.

A-son har i flera avseenden 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 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 samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

¹ Se t.ex. RN:s beslut 2004-03-10, dnr 2002-973 (D 9/04 i RN:s praxissamling) och RN:s beslut 2007-02-08, dnr 2006-671.