

D 39/06

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 fyra aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i tre av dessa bolag nämligen i **byggnadsbolaget** (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004), **campingbolaget** (räkenskapsåret den 1 maj 2003–31 augusti 2004) och **elektronikbolaget** (räkenskapsåret 2004). 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 44 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman A-son Revision (revisionsbyrån). Utöver A-son finns inga ytterligare personer verksamma i revisionsbyrån.

2 Arvoden

Som framgått ovan har RN tagit del av bl.a. årsredovisningar och revisionsberättelser för fyra av A-sons revisionsklienter. I tre av årsredovisningarna saknas uppgifter om arvode för revision och eventuell konsultation. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han skulle ha uppmärksammat detta eller verkat för rättelser. A-son har uppgett att han för respektive styrelse muntligen har påtalat att årets revisionskostnad skulle anges i not. Det finns inget i till RN insänd dokumentation som verifierar dessa uppgifter.

RN:s bedömning

Enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall i ett aktiebolags årsredovisning lämnas uppgift om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift skall lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget.

Det ankommer på en auktoriserad eller godkänd revisor att verka för att klienternas årsredovisningar uppfyller gällande krav. A-son har anfört att han muntligen har informerat styrelserna i de tre bolagen om att information rörande arvoden inte fanns i årsredovisningarna. Detta framgår dock inte av A-sons dokumentation. Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningar och påpekanden innebär i och för sig inte att det är visat att revisorn inte har vidtagit de aktuella åtgärderna. I ett sådant fall måste revisorn dock kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. De av A-son lämnade

uppgifterna är allmänt hållna och kan därför inte läggas till grund för en bedömning av hans agerande såvitt avser klientbolagens redovisade revisionsarvoden. RN finner därför det utrett att A-son inte har fullgjort sina skyldigheter som revisor.

3 Byggnadsbolaget

Av ett dokument som A-son har tillställt RN framgår att han under en 12-månadersperiod under kalenderåren 2004 och 2005 har anlåtats av ett bolag, här benämnt fastighetsbolaget, i redovisningsfrågor samt i juridiska ärenden. Byggnadsbolaget och fastighetsbolaget har samma adress och telefonnummer samt dessutom en namnlighet. VD och ende styrelseledamot i byggnadsbolaget är samtidigt styrelseordförande i fastighetsbolaget. A-son har inte i sin oberoendeanalys för byggnadsbolaget kommenterat sitt konsultuppdrag i fastighetsbolaget. A-son har anfört att hans kontakt med den aktuella styrelseledamoten har varit minimal och att hans uppdrag har erhållits genom kontakter med andra i styrelsen och i bolaget. A-son har medgett att "det formella förhållandet" borde ha kommenterats i oberoendeanalysen för byggnadsbolaget men har tillagt att hans bedömning är att sådant beroende inte har funnits att han borde avstå från revisionsuppdraget.

Byggnadsbolaget bedriver byggnads- och konsultverksamhet. Bolagets omsättning uppgick under år 2003/04 till 2,4 mnkr och dess balansomslutning till 1,7 mnkr. Av en förteckning över maskiner och inventarier framgår att bolaget hade anskaffat en bil för 585 000 kr i augusti 2004, varav 250 000 kr finansierades via ett finansinstitut. I årsredovisningen har dock angetts att bolaget inte hade vare sig panter eller ansvarsförbindelser. Av dokumentationen kan inte heller utläsas att A-son har reflekterat över denna fråga. A-son har uppgett att det fanns ett äganderättsförbehåll och att det var en miss av honom att inte uppmärksamma och påtala detta.

Interimsfordringar har redovisats med 401 000 kr (24 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en bokslutsbilaga och en skriftlig uppgift från bolagsledningen om att merparten av fordringarna var betalda vid tidpunkten för A-sons revision. Av skrivelsen från bolagsledningen framgår att posten avsåg upparbetade men ej fakturerade arbeten och att samtliga kostnader för dessa arbeten hade tagits före balansdagen den 31 augusti 2004. A-son har antecknat att han delar företagets bedömning i brevet från bolagsledningen. Det finns i A-sons dokumentation inte några handlingar som verifierar att han har utfört egna kontroller av byggnadsbolagets pågående arbeten. A-son har på RN:s frågor uppgett att klienten själv har tagit ut huvudboksutdrag och gjort noggranna avstämningar. A-son säger sig ha tagit del av dessa kontoutdrag och kontrollerat dem vad gäller riktighet. Han har medgett att det var en "miss" av honom att inte notera att han genomfört dessa granskningsåtgärder. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har han dock hävdats att det tydligt framgår av hans noteringar vilka granskningsåtgärder som har vidtagits och vilka slutsatser som han har dragit. Han har tillagt att vad gäller dokumentationen har viss hänsyn tagits till bolagets storlek. Som exempel har han nämnt att han har bedömt "hur mycket tid som rimligen bör läggas ner på kopiering av ex. avstämningar utförda av bolaget och liknande".

RN:s bedömning

Enligt 21 § revisorslagen (2001:883) skall en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 24 § revisorslagen skall revisorer och registrerade revisionsbolag dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall bland annat innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet och självständighet

skall kunna bedömas i efterhand. Som framgått ovan har A-sons oberoendeanalys varit ofullständig i byggnadsbolaget.

Av 3 kap. 1 § årsredovisningslagen framgår att ställda panter och ansvarsförbindelser skall redovisas inom linjen i årsredovisningen. I bilaga 1 till nämnda lag anges att panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas som avsättningar skall redovisas under rubriken Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser. Av förarbetena till årsredovisningslagen framgår att begreppet ”därmed jämförliga säkerheter” främst avser äganderättsförbehåll avseende tillgångar som upptas i balansräkningen.¹ Såvitt framgår av A-sons yttrande har han, vid sin revision av byggnadsbolaget för räkenskapsåret 2003/04, inte uppmärksammat att en av bolaget förvärvat bil var behäftad med äganderättsförbehåll till förmån för ett låneinstitut. Eftersom det belopp som omfattades av äganderättsförbehåll var väsentligt, 15 procent av balansomslutningen, har årsredovisningen blivit missvisande.

Vad därefter gäller posten interimfordringar konstaterar RN att det inte, vare sig av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN, framgår att han har vidtagit granskningsåtgärder med sådan omfattning och inriktning att han har haft grund för att godta det i årsredovisningen upptagna värdet.

A-son har genom dessa sina underlåtelser vid sin revision av byggnadsbolaget åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Campingbolaget

Av förvaltningsberättelsen framgår att campingbolaget bedriver camping och vandrarhemsvärdelse. Bolagets omsättning uppgick under år 2003/04 till 4,7 mnkr och dess balansomslutning till 4,0 mnkr. **Kassa och bank** har i årsredovisningen redovisats som en minuspost (*minus* 26 396 kr²) under rubriken Omsättningstillgångar. På RN:s fråga varför A-son har godtagit denna redovisning har han hävdade att han muntligt påtalade för styrelsen att posten hade felrubricerats. Det finns inget i A-sons dokumentation som verifierar hans uppgifter.

Av en bokslutsbilaga framgår att beloppet på kontot för **Växelkassa** (1010) uppgick till *minus* 234 942 kr per den 31 augusti 2004. A-son har antecknat att beloppet visar nettot av privata insättningar som borde ha bokats mot konto 2620 (skulder till personal). Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han skulle ha verkat för en mera korrekt bokföring och årsredovisning. A-son har anfört att han muntligen för styrelsen påpekat att nettoredovisning inte borde förekomma.

Av en bokslutsbilaga avseende posten **Övriga skulder** framgår att bolaget hade betydande skulder till bolagets ägare (809 000 kr).³ Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har granskat huruvida bolaget hade erlagt källskatt på de räntor som erlagts till ägarna och som hade kostnadsförts i bolaget. Av en revers som A-son i efterhand har tillställt RN framgår att ränta skulle erläggas månadsvis, med 3 000 kr per tillfälle, från och med januari 2004. A-son har uppgett att han granskade detta och hade muntlig diskussion med styrelsen. Han har medgett att problematiken inte har dokumenterats fullständigt i årsakten. A-son har inte uppgett huruvida någon källskatt avseende räntor faktiskt har erlagts av bolaget under första halvåret 2004.

RN:s bedömning

¹ Prop. 1995/96:10, del 2, sid. 280.

² Posten består av växelkassa *minus* 234 042 kr, skattekonto *minus* 4 kr och checkkonto *plus* 207 650 kr.

³ Härtill kommer den post om 234 042 kr som redovisats som en minuspost på kontot för växelkassa och som enligt A-son avsåg skuld till bolagets ägare.

När det finns brister i en årsredovisning som lämnats till revisorn för revision ankommer det på denne att verka för att rättelse sker. A-son har inte verifierat att han har agerat för en mera korrekt årsredovisning för campingbolaget avseende år 2003/04.

Av 10 kap. 31 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385), som gällde före den 1 januari 2006, framgår att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter.⁴ Av A-sons dokumentation och yttranden kan inte utläsas att han på ett godtagbart sätt har granskat om campingbolaget hade redovisat skatter korrekt. Genom sina bristfälliga revisionsinsatser i campingbolaget har A-son åsidosatt god revisions sed.

5 Elektronikbolaget

Årsredovisning och revisionsberättelse är daterade den 9 februari 2005 respektive den 11 februari 2005. Av A-sons dokumentation framgår att det fanns fel i tidigare versioner av årsredovisning och revisionsberättelse och att nya dokument hade upprättats. Av hans nya revisionsberättelse framgår inte att den ersätter en tidigare version. A-son har på RN:s fråga hävdats att även den senare korrigerade årsredovisningen undertecknades den 11 februari 2005. Han har medgett att det var en ”miss” av honom att inte i revisionsberättelsen informera om att den ersatte en tidigare avlämnad. Vid en kontroll med Bolagsverket framgår att till Bolagsverket har den 4 april 2005 inkommit endast ursprunglig version av årsredovisning och revisionsberättelse, dvs. den version av respektive dokument som enligt A-son var felaktig.

RN:s bedömning

För det fall en revisor avger en revisionsberättelse som ersätter en tidigare avgiven skall han tydligt i sin andra revisionsberättelse ange att den ersätter den tidigare berättelsen. Genom att inte lämna denna upplysning i sin andra revisionsberättelse för elektronikbolaget avseende räkenskapsåret 2004 har A-son åsidosatt god revisions sed.

6 Bokföring och redovisning av mervärdesskatt

Som framgått ovan hade **byggnadsbolaget** redovisat interimfordringar med 401 000 kr. Av detta belopp avsåg 250 700 kr upparbetade men ej fakturerade arbeten och samtliga kostnader för dessa arbeten hade bokförts före balansdagen den 31 augusti 2004 och belastat resultatet för år 2003/04. På RN:s fråga har A-son uppgett att merparten av fordringarna hade fakturerats under början av september 2004. Av fakturakopior som RN har tagit del av framgår att i vart fall 233 800 kr (exklusive mervärdesskatt) hade fakturerats redan den 3 september 2004. Mervärdesskatten avseende dessa interimfordringar hade redovisats, dvs. tagits upp i bolagets skattedeklaration, först i september 2004.

På en bokslutsbilaga avseende posten Övriga skulder i **campingbolaget** framgår att bolaget hade redovisat 29 479 kr på ett konto benämnt Exporterad moms. A-son har antecknat att kontot avsåg mervärdesskatt på förskottsbetalda hyror avseende stugor och att mervärdesskatten redovisades i den period som uthyrningen faktiskt skedde. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son godtagit denna princip för redovisning av mervärdesskatt. På RN:s fråga har A-son

⁴ Motsvarande bestämmelse finns i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551).

hävdad att han hade påtalat för klienten att skattskyldighet inträder då en förskottsbetalning sker. Han har tillagt att bolagets redovisningssystem hade flera inställningsmöjligheter. En inställning var att skuldföra husvagnsbokningar tills tjänsten utnyttjades eftersom avbokningarna var stora. Om tjänsten utnyttjades redovisades mervärdesskatten till Skatteverket och intäktsföring skedde. A-son säger sig ha accepterat denna princip trots att han ”nu inser att det inte är i överensstämmelse med huvudregeln”.

RN:s bedömning

Som ovan nämnts följer av 10 kap. 31 § i 1975 års aktiebolagslag⁵ att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen 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. Vid förskottsbetalning skall bolaget redovisa mervärdesskatten i den period som betalning erhålls. Med förskott avses betalning före leverans. Exempel på förskott är a conto-betalningar vid byggnadsentreprenader och hyra som betalas före hyresperiodens slut.

Byggnadsbolaget hade före balansdagen den 31 augusti 2004 intäktsfört pågående arbeten som var slutförda och samtliga kostnader var tagna. Merparten av faktureringen skedde kort tid efter balansdagen. Härav följer att dessa entreprenader måste anses ha varit slutförda senast per balansdagen den 31 augusti 2004. Detta innebär att den utgående mervärdesskatten för dessa arbeten borde ha redovisats senast i augusti 2004. Vad gäller campingbolaget skulle mervärdesskatten ha redovisats i den eller de perioder som förskottsbetalningarna faktiskt hade erhållits. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte i något av bolagen reflekterat över frågan om redovisning av mervärdesskatt och därmed inte heller verkat för rättelser eller anmärkt i respektive revisionsberättelse. Det ankommer på en godkänd revisor att känna till gällande skatteregler.

7 RN:s sammanfattande bedömning

RN konstaterar att A-son i ett fall har upprättat en ofullständig oberoendeanalys och att han i flera fall har underlåtit att verka för att klienternas årsredovisningar var korrekt utformade. Vidare har A-sons granskning varit bristfällig dels avseende skatter och avgifter i flera av de här aktuella bolagen, dels beträffande posten interimfordringar i ett av bolagen. Slutligen har han i ett fall underlåtit att i sin revisionsberättelse informera om att den ersatte en tidigare version. RN finner 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 A-son 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 hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöo. Vid

⁵ Motsvarande bestämmelser finns i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen.

ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktor Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.