

D 12

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag i ett aktiebolag (nedan benämnt entreprenadbolaget eller bolaget) och har därför öppnat detta disciplinärende. Bolaget bedrev bl.a. byggnadsentreprenad och lät från sommaren 2006 uppföra bostadsrättslägenheter åt tre bostadsrättsföreningar. Bostadsrättslägenheterna skulle byggas i två etapper. Etapp 1, som omfattade 136 lägenheter, påbörjades under år 2006 och fortsatte under år 2007. Under sommaren 2007 påbörjades Etapp 2 som omfattade 46 lägenheter. All byggnation utfördes av underentreprenörer.

Entreprenadbolaget ingick i en koncern och hade ett moderbolag som i sin tur ägdes av ytterligare ett aktiebolag. Sistnämnda bolag hade två huvudägare, varav den ene här benämns PF. De var även styrelseledamöter och företagsledare i entreprenadbolaget.

I entreprenadbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2006 och 2007 anges att de hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd. Vidare anges att i de fall det saknas allmänna råd från Bokföringsnämnden så har vägledning hämtats från Redovisningsrådets rekommendationer.

Vidare anges följande i båda årsredovisningarna.

Pågående entreprenaduppdrag redovisas i enlighet med Sveriges Byggindustris branschrekommendation *Successiv vinstavräkning vid bostadsprojekt för försäljning*. Rekommendationen innebär att successiv vinstavräkning tillämpas på alla de uppdrag där utfallet kan beräknas på tillfredställande sätt. Intäkter och kostnader redovisas i resultaträkningen i förhållande till uppdragets upparbetningsgrad och försäljningsgrad (antal sålda bostadsrätter i förhållande till totalt antal). Upparbetningsgraden bestäms på basis av nedlagda uppdragskostnader i förhållande till beräknade uppdragskostnader för hela uppdraget. På uppdrag där utfallet inte kan beräknas på ett tillfredställande sätt redovisas intäkt motsvarande nedlagda kostnader på balansdagen. Befarade förluster kostnadsförs omedelbart.

Entreprenadbolaget tillämpade under räkenskapsåren 2006 och 2007 successiv vinstavräkning vid redovisningen av intäkter och kostnader som var hänförliga till Etapp 1.

2 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2006 och 2007.

Av revisionsdokumentationen avseende *räkenskapsåret 2006* framgår följande.

A-son konsulterade vid ett tillfälle per telefon en kollega ifråga om bolagets möjlighet att tillämpa successiv vinstavräkning. Han intervjuade PF och ytterligare en person. Den sistnämnde var ansvarig för projektledningen avseende Etapp 1. A-son antecknade i dokumentationen att det inte hade kommit fram några större avvikelser mot ursprungsplanen.

I ett dokument, daterat den 22 maj 2007 med rubriken *Upparbetad men ej fakturerad intäkt*, anges att vinsten beräknades komma att uppgå till 60 mnkr och att nedlagda kostnader uppgick till 101 mnkr. Totalt beräknades kostnaderna komma att uppgå till 250 mnkr. Av dokumentet framgår att den upparbetade vinsten uppgick till 10 mnkr. Till dokumentet är en sammanställning av likvidpåverkande poster bifogad.

I anteckningar från ett slutrevisionsmöte den 8 juni 2007 anges att Etapp 1 hade påbörjats, att bolagets likviditet var god och att nya lägenheter såldes i god takt. Det antecknades även att bolaget skulle ta fram en detaljerad uppföljning av Etapp 1. Längre ner i handlingen under rubriken *Slutsats årets revision* anges att successiv vinstavräkning hade tillämpats vid redovisningen av Etapp 1, att kalkylunderlaget skulle förbättras och att redovisad vinst bedömdes vara rimlig.

Bolagets kostnadskalkyl finns inte i revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2006.

Av revisionsdokumentationen avseende *räkenskapsåret 2007* framgår följande.

Etapp 1 redovisades alltjämt med tillämpning av successiv vinstavräkning. Etapp 2 bedömdes inte ge någon större vinst. I ett dokument benämnt *Upparbetade men ej fakturerade intäkter* angavs att totalkostnaden för Etapp 1 fortfarande beräknades komma att uppgå till 250 mnkr och för Etapp 2 till 60 mnkr. Det angavs vidare att kostnadsfördelningen mellan etapperna var schabloniserad.

I en handling, benämnd *Kalkyl/uppföljning Etapp 1*, redovisas kostnader per kostnadslag för år 2006 och för perioden januari till och med augusti 2007.

I ett dokument, daterat den 9 maj 2008, med rubriken *Slutrevision* anges bl.a. att uppdelningen av nedlagda kostnader på olika projekt under hösten 2007 hade varit bristfällig. Vidare framgår av ett annat dokument, daterat den 16 november 2007, att samtliga granskade fakturor, cirka 100 stycken, var attesterade.

3 A-sons yttranden

A-son har beträffande sina generella iakttagelser uppgett följande.

Successiv vinstavräkning tillämpades vid redovisningen av Etapp 1 såväl per balansdagen 31 december 2006 som per balansdagen den 31 december 2007. Kostnaderna för Etapp 2 aktiverades som pågående arbeten per balansdagen 31 december 2007 utan att någon vinst redovisades.

Fram till balansdagen den 31 december 2006 drev entreprenadbolaget endast ett projekt, Etapp 1. Räkenskapsåret 2007 var det första året som bolaget hade flera byggprojekt i gång samtidigt. Bolaget klarade inte av denna omställning redovisningsmässigt. Under våren 2008 anställdes en controller med uppdrag att fördela ut balanserade kostnader på etapperna redovisningsmässigt.

Under räkenskapsåret 2006 var sju personer verksamma i bolaget. Bolagets redovisning under räkenskapsåret 2006 sköttes av en person. Denna situation kvarstod oförändrad under räkenskapsåret 2007 vilket inte var tillräckligt med hänsyn till den utökade verksamheten.

Totalkostnaden om 250 mnkr för att bygga bostadsrättshus motsvarade en kostnad om ungefär 17 000 kr/kvm vilket han bedömde var en normal produktionskostnad med hänsyn till att bolaget agerade som totalentreprenör och sedan tidigare ägde marken som husen uppfördes på.

Avseende granskningen av räkenskapsåret 2006 har A-son uppgett följande.

Han fick del av en kostnadskalkyl och ett dokument som visade likvidpåverkande poster (härefter benämnd likvidkalkylen) som avsåg Etapp 1. Dessa handlingar innehöll samma poster förutom att kostnadskalkylen även innehöll momsposter och tidpunkter för betalning. Han nedtecknade på likvidkalkylen totala intäkter och utgifter för att få en överensstämmelse mellan

dokumentet. Han tog in likvidkalkylen i revisionsdokumentationen. Han ansåg det inte vara nödvändigt att också ta in kostnadskalkylen i dokumentationen, eftersom samma information framgick av likvidkalkylen och andra kompletterande noteringar som han hade gjort.

Under revisionen av räkenskapsåret 2006 intervjuade han företagsledningen och den person som var ansvarig för projektledning av byggnationerna för att få en bild av projektets aktuella status och för att verifiera om något inte gick enligt plan eller såg ut att medföra kostnadsökningar. Han fick inga indikationer på att Etapp 1 inte kostnadsmässigt följde planen.

Med den information som han hade tillgång till föreföll kostnadskalkylen som bolaget hade presenterat för honom som rimlig. Även om kalkylen och prognoserna för räkenskapsåret 2006 var rimliga var de dock inte i alla avseenden så detaljerade som man kunde ha önskat. Från ett internkontrollperspektiv var kalkylen i "grövsta laget" för att det skulle vara möjligt att göra bedömningar av eventuella kalkylavvikelser. Han bedömde att detta till stor del berodde på bolagets storlek och organisation. Det rörde sig om ett mindre ägarlett bolag med ett fåtal anställda och en entreprenadverksamhet som var nystartad. Han uppmanade bolaget att förbättra kalkylen, vilket det gjorde hösten 2007.

Han granskade även entreprenadkontrakt och försäljning av fastigheter genom att ta del av totalentreprenadkontrakten för de tre bostadsrättsföreningarna och jämförde med faktureringen, inflyttning och antalet sålda lägenheter i husen.

Han bad om att få ta del av avtalen med bolagets underentreprenörer men fick till svar att avtalen var muntliga. Det var en av bolagets anställda som gjorde upphandlingen. Volymerna framgick av befintlig kalkyl. Hans erfarenhet från byggbranschen är att det i mindre företag inte upprättas skriftliga entreprenadavtal.

Under revisionen av räkenskapsåret 2006 granskade han om det fanns några udda kostnader i resultaträkningen. Han granskade också leverantörsfakturor från december 2006 och januari 2007 samt bedömde deras rimlighet och till vilken etapp de var hänförliga.

Avseende granskningen av räkenskapsåret 2007 har A-son uppgett följande.

Till skillnad från räkenskapsåret 2006 bedrevs under räkenskapsåret 2007 arbete med såväl Etapp 1 och 2. Etapp 1 var nästan färdigställd vid räkenskapsårets slut och vinstavräkning hade gjorts med 94 procent per balansdagen den 31 december 2007.

Under räkenskapsåret 2007 tog han stickprov på 100 fakturor och konstaterade att samtliga dessa var attesterade. Han bedömde också rimligheten av fakturornas innehåll mot bakgrund av bolagets verksamhet och pågående projekt. Kostnaderna framstod som normala för rörelsen. Han noterade dock att kostnadsuppföljningen per etapp var bristfällig. En orsak till denna brist var att bolagets redovisningsansvarige inte hann med sitt arbete eftersom verksamheten hade utökats. Underleverantörernas fakturor var inte heller tillräckligt specificerade i och med att en och samma faktura kunde avse både Etapp 1 och 2. Därför fick kostnaderna som avsåg Etapp 1 bedömas efter att en förbättrad kalkyl och uppföljning hade tagits fram under hösten 2007. Den under våren 2008 anställde kontrollern, som hade till uppgift att fördela ut balanserade kostnader på etapperna redovisningsmässigt, var inte färdig med detta arbete vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2007. A-son efterfrågade vid revisionen en uppdaterad uppföljning per balansdagen den 31 december 2007 men fick endast till svar att "kalkylen" bedömdes hålla. I stället fick en av bolagets ställföreträdare specificera nedlagda kostnader som hänförde sig till andra projekt än Etapp 1. Denna specifikation var en kvalificerad bedömning från bolagets sida.

Med hänsyn till bolagets bristfälliga underlag och hantering avseende uppdelningen av kostnader per etapp under räkenskapsåret 2007 kunde han inte helt säkerställa att alla kostnader som tillhörde Etapp 1 faktiskt hade belastat projektet. I brist på en kostnadsuppdelning mellan etapperna räknade han baklänges med utgångspunkt från det totala nedlagda kostnaderna avseende pågående arbeten och jämförde med återstående kostnader för Etapp 1 och 2 samt

beräknade intäkter. Ett skriftligt uttalande från företagsledningen inhämtades också för att tydliggöra dess ansvar att efter bästa förmåga lämna korrekt information. Sammantaget var hans bedömning att den gjorda vinstavräkningen var rimlig och att återstående pågående arbeten i vart fall skulle täckas av kommande intäkter.

4 RN:s bedömning

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Med anskaffningsvärdet förstås utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Dock får pågående arbeten för någon annans räkning, enligt 10 § samma kapitel, värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen.

Enligt förarbetena är ovan nämnda bestämmelse i 10 § avsedd att lämna visst utrymme för successiv vinstavräkning i bolag som bedriver olika slag av entreprenadverksamhet. Lagstiftaren har inte ansett att det är lämpligt att precisera rekvisiten närmare. Det har överlämnats till praxis att med ledning av rekommendationer från normgivande organ dra upp de närmare riktlinjerna för när pågående arbeten får tas upp till högre belopp än anskaffningsvärdet.¹

Entreprenadbolaget tillämpade successiv vinstavräkning på Etapp 1. Arbeten hänförliga till Etapp 1 utfördes av bolaget räkenskapsåren 2006 och 2007. Bolaget angav i sina årsredovisningar för dessa räkenskapsår att det tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd och att om sådana saknades vägledning hade hämtats i Redovisningsrådets rekommendationer. I årsredovisningarna angavs vidare att bolaget tillämpade Sveriges Byggindustriers rekommendation *Successiv vinstavräkning vid bostadsprojekt för försäljning*. Rekommendationen är ett tillägg till rekommendationen *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, härfter benämnd SB-rekommendationen.²

Bokföringsnämnden hade inte vid tidpunkten för upprättandet av bolagets årsredovisningar lämnat något råd om successiv vinstavräkning som var tillämpligt på entreprenadavtal. Redovisningsrådet har dock lämnat rekommendationen RR 10 *Entreprenader och liknande uppdrag* som redogör för vilka krav som måste vara uppfyllda för att successiv vinstavräkning vid entreprenader ska kunna tillämpas.

Av RR 10 p. 23 framgår att ett krav för att successiv vinstavräkning ska kunna tillämpas är att de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Vidare framgår att de uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget ska kunna identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt så att jämförelse med tidigare beräkningar kan göras.

I RR 10 p. 29 anges även att det vanligtvis är nödvändigt för uppdragstagaren att ha ett effektivt internt system för kalkylering och utfallsrapportering för att på ett tillförlitligt sätt löpande kunna beräkna utfallet av uppdraget. Med utgångspunkt i ett sådant system följer – och vid behov reviderar – uppdragstagaren beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under uppdragets gång.

¹ Prop. 1995:96:10, Del 2, s. 207.

² *Successiv vinstavräkning vid bostadsprojekt för försäljning* ersätter avsnitt 7 *Projekt i egen regi* i SB-rekommendationen. I årsredovisningen hänvisas inte direkt till SB-rekommendationen, däremot framgår att bolaget tillämpade successiv vinstavräkning på alla de uppdrag där utfallet kunde beräknas på ett tillfredställande sätt. Förutsättningar för att tillämpa successiv vinstavräkning behandlas i avsnitt 5 *Villkor för successiv vinstavräkning i byggverksamhet* i SB-rekommendationen.

I SB-rekommendationen, avsnitt 5, anges att kravet på tillförlitlighet i resultatbedömningen av byggföretagets projekt bygger på förutsättningarna att det finns effektiva och samordnade system för kalkylering, prognos och intäkts-/kostnadsrapportering i det enskilda företaget. Systemen behöver medge att man flera gånger om året kan göra en konsekvent bedömning (prognos) av projektets slutliga utfall, inklusive analys av avvikelser i förhållanden till tidigare bedömningstillfälle. En tillförlitlig resultatbedömning ställer vidare krav på att prognoser ska omfatta alla förekommande projekt och inte begränsas till ett urval av eller en viss typ av projekt. I kraven på tillförlitlighet ligger också att företaget säkerställer dokumentationen av de prognoser som görs under ett projekts löptid.

Avseende revisionen av *räkenskapsåret 2006* konstaterar RN inledningsvis att A-son inte kunde ta del av bolagets avtal med dess underentreprenörer eftersom dessa avtal var muntliga. Han har dessutom uppgett att den kostnadskalkyl över Etapp 1 som han fick del av inte var tillräckligt detaljerad för att det skulle vara möjligt att bedöma eventuella avvikelser. Han påtalade detta och uppmanade bolaget att upprätta en mer detaljerad kostnadskalkyl. Den upprättades först under hösten 2007 varför han inte hade tillgång till den innan han avlämnade revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006.

RN konstaterar att A-sons revisionsdokumentation och yttranden endast innehåller kortfattade och allmänt hållna uppgifter om hans granskningsinsatser. Det framgår att han gjorde vissa anteckningar om beräknat utfall och att han vid granskningen inte upptäckte några udda kostnader. Det framgår vidare att han intervjuade företagsledningen och den som ansvarade för projektuppföljningen utan att få några indikationer på att Etapp 1 inte gick enligt plan eller att det förekom kostnadsökningar. Han talade även med en kollega om bolagets förutsättningar för att tillämpa successiv vinstavräkning. Han granskade också fakturor och bedömde att kostnaderna föreföll rimliga. Han tog även del av totalentreprenadkontrakten för de tre bostadsrättsföreningarna.

För att successiv vinstavräkning ska kunna tillämpas på ett sådant projekt som Etapp 1 utgjorde krävs det emellertid enligt RN:s mening att det finns en väl genomarbetad kalkyl och en väl fungerande ekonomisk uppföljning. Dessa grundförutsättningar saknades i de nu aktuella fallen. Enligt RN:s uppfattning kan den granskning som A-son har redogjort för i sin dokumentation och i sina yttranden inte ha gett honom ett tillräckligt underlag för att bedöma färdigställandegraden i relation till nedlagda kostnader eller behovet av eventuella reserveringar. Eftersom vinsten således inte kunde beräknas på ett tillförlitligt sätt, saknade han grund för att godta bolagets tillämpning av successiv vinstavräkning för Etapp 1 per balansdagen den 31 december 2006. Därmed hade han inte heller grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för detta räkenskapsår. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2007 noterade A-son att kostnadskalkylen var uppdelad per etapp men att den ekonomiska uppföljningen inte på samma sätt var etappuppdelad. Detta berodde delvis på att bolagets redovisningsansvarige inte hann med sitt arbete efter att verksamheten hade utökats. En annan orsak var att underleverantörernas fakturor inte var tillräckligt specificerade och att en och samma faktura kunde avse både Etapp 1 och Etapp 2. Den controller som hade anställts under våren 2008 hade vid tidpunkten för revisionens avslut ännu inte avslutat sitt arbete med att redovisningsmässigt fördela ut de balanserade kostnaderna på de två etapperna.

Per balansdagen 31 december 2007 tillämpade bolaget successiv vinstavräkning för Etapp 1 men inte för Etapp 2. A-son har uppgett att Etapp 1 var nästan färdigställd och att vinstavräkning per balansdagen den 31 december 2007 hade gjorts med 94 procent av totalt beräknade intäkter för denna etapp.

A-son efterfrågade vid sin revision en uppdaterad uppföljning per balansdagen den 31 december 2007. Han fick inget sådant dokument utan endast en muntlig uppgift om att kalkylen bedömdes hålla. I stället erhöll han en specifikation för vilka kostnader som inte tillhörde Etapp 1 från bolaget som han ansåg utgjorde en kvalificerad bedömning från bolagets sida. Enligt RN:s mening utgjorde specifikationen från bolaget inte ett tillräckligt revisionsbevis för att säkerställa att rätt kostnader hade belastat Etapp 1. De granskningsåtgärder som han har beskrivit i sin dokumentation och yttranden var inte tillräckliga för att verifiera den av bolaget påstådda kostnadsuppdelningen mellan etapperna. A-son hade därmed inte grund för att godta de redovisade kostnaderna för Etapp 1 och därmed inte heller grund för att godta den vinstavräkning som skedde för denna etapp per balansdagen den 31 december 2007. Eftersom han inte hade underlag för att ta ställning till bolagets kostnader för Etapp 1 och därmed inte heller för dess vinst, saknade han också grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåret 2007. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Lars Engerup samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.