

D 20/06

1 Skattemyndighetens underrättelse

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X-stad avseende godkände revisorn A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag räkenskapsåren 2000–2002.

Skattemyndigheten har företagit skatterevison i ett aktiebolag som bedriver revisionsverksamhet.¹ Vid skatterevisjonen har framkommit stora brister i bolagets bokföring avseende framför allt redovisningen av intäkter och kundfordringar under räkenskapsåren 2000–2002. I aktuella årsredovisningar redovisade bolaget en omsättning om 1 249 800 kr, 1 244 000 kr respektive 1 826 000 kr. Motsvarande redovisning av kundfordringar uppgick till 519 200 kr, 826 700 kr respektive 165 250 kr. A-son har för de tre räkenskapsåren i fråga lämnat rena revisionsberättelser.

Av skattemyndighetens underrättelse framgår bl.a. följande. Enligt skattemyndigheten har bolaget systematiskt under den aktuella tidsperioden använt sig av olika tillvägagångssätt som har inneburit att bolagets intäkter i betydande omfattning inte har redovisats. För att undvika ett negativt saldo på kundfordringskontot när inbetalning har inlutit för tidigare ej bokförda kundfakturer har någon av följande bokningar gjorts. Antingen har uttag från bank debiterats kundfordringskontot och krediterats bankkontot, samtidigt som ägarens avräkningskonto har antecknats som debetkonto på verifikationsunderlaget. Alternativt har kundfordringskontot debiterats och ägarens avräkningskonto krediterats. Genom ovan beskrivna bokföringstransaktioner har bolagets oredovisade intäkter dolts och dessutom har ägaren kunnat lyfta ut pengar ur bolaget utan att skatter eller avgifter betalats. Därtill kommer att det bokförda värdet på kundfordringar har blivit för högt redovisat. För att dölja detta har bolaget tagit upp äldre avskrivna fordringar i bokslutsspecifikationen över kundfordringar. Under efterföljande perioder har dessa bokförts som kundförluster trots att de redan tidigare har avskrivits. Genom detta förfarande har bolaget, enligt skattemyndighetens mening, sänkt sitt resultat och sin mervärdes-skatt.

2 A-sons yttranden

A-son har anfört i huvudsak följande. Han har bedömt uppdraget som ett uppdrag med låg revisionsrisk. Han har främst inriktat revisionen på substansgranskning av väsentliga balansposter samt analytisk granskning av resultaträkningens poster. Han bedömde risken för att resultaträkningen skulle innehålla felaktigheter som låg för vart och ett av åren 2000–2002. Hans analytiska granskning av bolagets resultaträkningar gav honom inte anledning att göra annan bedömning än att alla intäkter var redovisade och att de föreföll rimliga för vad en anställd kan fakturera per år. Bolagets ställföreträdare är auktoriserad revisor. Denne var närvarande vid samtliga revisioner och redogjorde muntligen för resultaträkningarna. Vad gäller intäktsredovisningen för räkenskapsåret 2001 bedömde A-son att ställföreträdarens muntliga redogörelse

¹ Med anledning av vad som därvid har framkommit har RN, efter en underrättelse från skattemyndigheten, även öppnat ett disciplinärende avseende den auktoriserade revisor som är företrädare för aktiebolaget, se RN:s beslut denna dag i ärende dnr 2003-1318.

var riktig och vidtog därefter inte några ytterligare granskningsåtgärder beträffande resultaträkningen. – Beträffande bolagets kundfordringar noterade han vid revisionen av räkenskapsåret 2000 att fordringar från åren 1996 och 1999, vilka sammanlagt uppgick till 204 000 kr, ingick i posten kundfordringar. Han framförde detta muntligen till bolagets ställföreträdare, varvid denne uppgav att han skulle göra en utredning och driva in gamla, oreglerade kundfordringar. A-son gjorde bedömningen att det ”var bättre” att avvakta denna utredning för att få ett riktigt beslutsunderlag då han inte med säkerhet kunde veta att alla oreglerade kundfordringar var osäkra. Han gjorde även bedömningen att företaget skulle ”tåla” en eventuell nedskrivning om så skulle bli fallet. Vid revisionen av räkenskapsåret 2001 noterade han att ovan nämnda kundfordringar ännu inte hade reglerats. Därutöver hade ytterligare 185 000 kr, som hade fakturerats under år 2000, inte reglerats. Vidare fanns en avstämningsdifferens på kundfordringskontot som under året hade ökat med 155 000 kr till 158 000 kr. Beloppet översteg visserligen det väsentlighetstal som fanns angivet i granskningsplanen för år 2001, men vid revisionstillfället använde han sig av ett annat väsentlighetstal om 584 000 kr. Detta var dock inte uppdaterat i den skriftliga granskningsplanen. Då beloppet rymdes inom det av honom använda väsentlighetstalet ”omnämndes inget av detta” i revisionsberättelsen. Han upprättade dock en revisionspromemoria avseende redovisningen av bolagets kundfordringar. I A-sons helhetsbedömning av företagens ekonomiska ställning föreföll det osannolikt att någon intressent skulle bli ekonomiskt drabbad. Bolagets ställföreträdare uppgav att han hade haft det besvärligt i sitt privatliv under året och inte hade hunnit med att vidta de åtgärder som han tidigare hade utlovat.

2.1 A-sons revisionsdokumentation

A-son har i granskningsplanerna för räkenskapsåren 2000–2002 angett 127 000 kr, 134 667 kr respektive 99 667 kr såsom gräns för väsentliga fel (väsentlighetstal).

På ett arbetspapper avseende granskningen av kundfordringar och försäljning för räkenskapsåret 2000 anges att ”I posten ingår 203 845 kr som avser fakturor för –99 och äldre – Anm.” samt ”[X] uppger att han kommer vidta indrivningsåtgärder under innevarande år.” Som slutsats uppger A-son att han beslutar att nöja sig med att ha påtalat de osäkra fordringarna då åtgärder kommer att vidtas under året. Därutöver konstaterar han att en eventuell förlust rymms inom fritt eget kapital samt att bolaget är självfinansierat.

På motsvarande arbetspapper för räkenskapsåret 2001 återfinns noteringar angående förekomsten av äldre kundfordringar samt en oförklarad avstämningsdifferens på kundfordringskontot. A-son har vidare angett att bolaget skulle klara en nedskrivning av de osäkra fordringarna samt att företaget är självfinansierat. Som slutsats har han uppgett att han måste upprätta en revisionspromemoria eftersom bolagets ställföreträdare inte har vidtagit utlovade åtgärder beträffande osäkra fordringar.

Vad gäller räkenskapsåret 2002 har A-son på arbetspapperet avseende kundfordringar och försäljning antecknat att posten har minskat med 660 000 kr jämfört med föregående år eftersom kundförluster om 532 000 kr har kostnadsförts. Han har vidare noterat att ”Med tanke på att omsättningen ökat med 47 % så torde samtliga intäkter vara redovisade”. I grundakten återfinns även följande noteringar avseende det sistnämnda räkenskapsåret: ”Nettoomsättningen har ökat med 580 tkr (47 %)!! mot 2001. För låga intäkter redovisade tidigare år?” samt ”Företaget är under skatterevision. Därmed kommer både intäkter och kostnader att bli ordentligt granskade ur skattesynpunkt.”

3 RN:s bedömning

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärende de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

3.1 A-sons granskning av bolagets intäktsredovisning

A-son har i granskningsplanerna för de tre här aktuella räkenskapsåren uppgett att analytisk granskning har valts när det gäller granskningen av bolagets resultaträkningar. Någon närmare förklaring vari denna granskningsinsats har bestått framgår inte av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN. Av hans yttranden till RN har inte annat framkommit än att han i alltför stor utsträckning synes ha förlitat sig på de muntliga uppgifter som ställföreträdaren har lämnat till honom angående bolagets resultaträkningar. Mot bakgrund av det ovan anförda kan RN inte dra någon annan slutsats än att A-sons granskning av bolagets intäktsredovisningar har varit bristfällig.

Särskilt anmärkningsvärt är detta vid revisionen av räkenskapsåret 2002, eftersom bolagets omsättning under det året hade ökat med 47 procent. Trots att A-son varit väl medveten om detta har det i ärendet inte framkommit att han har vidtagit några särskilda granskningsåtgärder för att ta reda på orsaken till den väsentliga förändringen vad gäller bolagets omsättning.

A-son har i sin dokumentation för det sistnämnda räkenskapsåret även angett att företaget är föremål för skatterevision, varvid både intäkter och kostnader kommer att bli ”ordenligt granskade ur skattesynpunkt”. Det förhållandet att en revisionsklient är föremål för en myndighetsgranskning fråntar dock på intet sätt revisorn från dennes skyldighet att utföra en fullständig revision.

3.2 A-sons granskning av bolagets kundfordringar

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 har kundfordringar redovisats med 519 000 kr. A-son har vid revisionen noterat att det i nämnda post ingått fordringar från åren 1996 och 1999 med 204 000 kr. Oreglerade kundfordringar från tidigare år har således uppgått till nära 40 procent av det redovisade kundfordringssaldot. Efter att ha påtalat förekomsten av äldre fakturor för bolagets ställföreträdare har A-son nöjt sig med dennes förklaring och förlitat sig på de åtgärder som ställföreträdaren har uppgett sig ha för avsikt att vidta. Mot bakgrund av de oreglerade kundfordringarnas storlek och ålder finner RN att A-son inte borde ha förlitat sig på ställföreträdarens uppgifter utan i stället ha fördjupat sin egen granskning av kundfordringskontot. Hans granskning i detta avseende har således varit bristfällig. Den omständigheten att företaget hade täckning för en betydande nedskrivning i form av eget kapital ändrar inte denna bedömning.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2001 kvarstod de tidigare förfallna kundfordringarna oreglerade. Därutöver hade oreglerade kundfordringar om 185 000 kr, som hade fakturerats under år 2000, tillkommit. Således uppgick oreglerade kundfordringar vid utgången av år 2001 till 389 000 kr. Vidare fanns en avstämningsdifferens på kundfordringskontot vilken under året hade ökat med 155 000 kr till 158 000 kr. Av det redovisade kundfordringssaldot per balansdagen om 826 700 kr var således 547 000 kr hänförliga till antingen oreglerade

kundfordringar eller en inte oväsentlig avstämningsdifferens. Beloppet ryms visserligen inom det väsentlighetstal som A-son uppgett att han har använt sig av detta år. Enligt RN:s mening framstår dock det valda väsentlighetstalet som orimligt högt vid revisionen av ett företag av denna storlek. RN noterar även att det uppgivna väsentlighetstalet avsevärt skiljer sig från motsvarande belopp, vilka A-son uppger sig ha använt vid revisionerna av såväl det närmast föregående som det närmast efterföljande räkenskapsåret. RN finner att A-son inte har vidtagit tillräckliga åtgärder för att förvissa sig om riktigheten i bolagets redovisning av kundfordringskontot räkenskapsåret 2001. Med hänsyn till beloppets storlek borde han ha anmärkt på ovan angivna förhållanden i revisionsberättelsen. Det förhållandet att bolaget var självfinansierat ändrar inte RN:s bedömning.

Mot bakgrund av det ovan anförda finner RN det vara klarlagt att A-son till följd av otillräckliga granskningsinsatser saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 2000–2002.

4 RN:s sammanfattande bedömning

Som framgått ovan har A-sons granskning av bolagets intäktsredovisning och kundfordringar uppvisat stora brister. Till följd härav har han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 2000–2002. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Med hänsyn till att vad som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist, universitetslektorn Catarina af Sandeberg, enhetschefen Bertil Sjöo och godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Helene Agélii som föredragit ärendet.