

## D 4/07

### 1. Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag för ett aktiebolag räkenskapsåret den 1 juli 2002–30 juni 2003.

Av Skatteverkets underrättelse och bolagets årsredovisning framgår följande. Verksamheten har bestått av fastighetsförmedling. Bolaget redovisade det aktuella räkenskapsåret en omsättning om 5,0 mnkr och ett resultat om 4 000 kr. Balansomslutningen togs upp till 2,5 mnkr. Skatteverket har vid en skatterevision kommit fram till att det har förekommit oredovisade intäkter i bolaget vilka har kunnat härledas till transaktioner på kontot för klientmedel. På detta konto har gjorts in- och uttag som inte har bokförts av bolaget. Vidare har det inte förekommit löpande avstämningar av checkkontot i bolagets räkenskaper gentemot bankens kontoutdrag. Korrigeringar har skett vid bokslutet utan att det har funnits något underlag som visar vad korrigeringarna avser. A-son har avgett en ren revisionsberättelse. RN har även tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret.

### 2. Intäktsredovisning

RN har vid genomgången av dokumentationen noterat följande. A-son har i sin granskningsplan bedömt att det fanns risk för väsentliga fel beträffande bolagets intäktsredovisning. Det finns dock inget i dokumentationen som visar att A-son har utfört någon granskning av bolagets intäkter, utöver en anteckning i en checklista om att omsättningen har stämts av mot skattedeclarationer. Av dokumentationen framgår att bolagets intäkter till stor del har utgjorts av provisioner som fakturerats vid avslutade förmedlingsuppdrag. Fakturorna har oftast reglerats genom att bolaget har tillgodogjort sig ersättning ur den handpenning som köparen tidigare erlagt till bolagets klientmedelskonto. Samtidigt har resterande handpenning överförs från klientmedelskontot till säljaren. Ur dokumentationen kan även utläsas att för en del förmedlingsuppdrag har faktura bokförts utan att bolaget vid samma tidpunkt tillgodogjort sig provision ur en erlagd handpenning. I stället har betalning bokförts på kundfordringars konto vid ett senare tillfälle. Av ett utdrag ur huvudboken framgår att bolaget under perioden november 2002–juni 2003 har redovisat ett negativt saldo på kundfordringars konto. Per balansdagen den 30 juni var dock saldot positivt och uppgick till 30 635 kr vilket sedan korrigerades med anledning av vad som framkommit vid bokslutsarbetet. Vid åtta enskilda poster, vilka är bokförda som en minskning av kundfordringarna och sammanlagt uppgår till 327 905 kr, finns en notering ”saknas”. Enligt A-son har denna notering gjorts av bolagets redovisningskonsult. Kundfordringarna redovisades i årsredovisningen med 356 732 kr efter avstämningar och korrigeringar. Vad gäller bolagets klientmedelskonto har A-son noterat att han har stämt av mot engagemangsbesked och att han har granskat att totalt 20 bokförda inbetalningar till klientmedelskontot under perioden oktober–november 2002 motsvarar faktiska inbetalningar till detta konto. Han har även antecknat att dessa poster redovisats som skulder till klienter. Vad slutligen gäller bolagets checkkonto, uppgick saldot enligt bankens engagemangsbesked till 552 857 kr per balansdagen. Som underlag för A-sons granskning av bolagets checkkonto finns även ett utdrag ur huvudboken med ett saldo per balansdagen om 896 689 kr. Enligt noteringar i

en checklista har A-son stämt av redovisat saldo mot huvudbok och mot underlag (specifikation etc.) och även antecknat att han inte har funnit några brister.

A-son har anfört följande. Han har kontrollerat bolagets intäkter genom analytisk granskning av resultaträkningen, varvid han har jämfört kostnader för annonser respektive utbetalda löner i förhållande till intäkter. Han har även kontrollerat att alla bokförda intäkter har deklarerats i skattedeklarationer för mervärdesskatt. Han har vidare granskat bolagets rutiner för intäktsredovisning samt gjort en sammanvägning av det som framkommit vid beskrivna granskningsåtgärder. Han har i sitt svar till RN hänvisat till ett arbetsblad från sin revision av räkenskapsåret 2001/02 som innehåller en beskrivning av bolagets intäktsredovisning. Att det hade uppkommit ett antal differenser i bokföringen under räkenskapsåret 2002/03 berodde på att bolaget bytt redovisningsansvarig. Differenserna har korrigerats i bokslutet. De poster på kontoutdraget för kundfordringar, som hade noterats saknade, har vid närmare avstämning återfunnits och rättats i bokslutet, varvid även redovisningen av bolagets mervärdesskatt avseende de aktuella kundfakturorna har rättats. Beträffande klientmedel har A-son redogjort för den granskning som framgår av dokumentationen. A-son har, som svar på RN:s specifika fråga om hans iakttagelser och åtgärder beträffande bolagets checkkonto, förklarat att underlag i form av verifikationer nr 749–825 har tillkommit efter det att det kontoutdrag som finns i dokumentationen skrevs ut. Det korrekta saldot framgår av hans arbetspapper. A-son har inte funnit någon brist i redovisningen av posten, varför någon fördjupad granskning inte har företagits.

RN gör följande bedömning.

Det har framgått att A-son har bedömt bolagets intäktsredovisning som ett riskområde. Den granskning som finns dokumenterad av att omsättningen enligt skattedeklarationerna motsvarar omsättningen enligt årsredovisningen – som närmast bör ha avsett att kontrollera bolagets redovisning av mervärdesskatt till Skatteverket – kan dock inte användas för att kontrollera fullständigheten i intäktsredovisningen. De brister som förekommit i den löpande bokföringen av bolagets kundfordringar och förekomsten av ett stort antal rättelser på checkkontot har inte heller föranlett A-son att vidta några fördjupade granskningsåtgärder. Båda kontona är, liksom klientmedelskontot, relevanta för bedömningen av bolagets redovisning av intäkter. Att det under en stor del av räkenskapsåret förekommit ett kreditsaldo på kontot för kundfordringar borde ha föranlett A-son att vidta fördjupade granskningsåtgärder både beträffande bolagets redovisning av provisionsintäkter och av transaktionerna via klientmedelskontot. A-son har låtit sig nöja med att spåra de åtta oredovisade kundfordringarna samt att kontrollera att ett antal inbetalningar på klientmedelskontot under en viss period har bokförts. RN finner att A-sons granskning av bolagets intäktsredovisning har varit otillräcklig. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### **3. Goodwill**

RN har vid sin genomgång av A-sons dokumentation noterat följande. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2002/03 finns en goodwillpost upptagen till 90 000 kr. Enligt uppgift i en not var anskaffningsvärdet 100 000 kr. Som underlag för posten finns i A-sons dokumentation två avtal avseende ett annat bolags förvärv av vissa rättigheter för 175 000 kr respektive 150 000 kr. Vidare finns en kopia av en banksättning på 100 000 kr från det reviderade bolaget till ett konto tillhörande det andra bolaget. Däremot finns ingen handling som visar att det reviderade bolaget skulle ha förvärvat rättigheterna.

A-son har anfört följande. Angående goodwillposten i balansräkningen hade bolagets ägare tecknat en överenskommelse att erlægga 100 000 kr för rättigheten att förmedla fastigheter inom vissa angivna orter. A-son har tolkat handlingarna som har tillställts honom som att rättigheten har transporterats till bolaget.

RN gör följande bedömning.

De handlingar som RN har tagit del av som underlag för goodwillposten ger inte grund för slutsatsen att bolaget skulle ha förvärvat de rättigheter som omfattas av avtalen. Det finns inget underlag som utvisar vad de 100 000 kr som betalats från bolaget till ett annat bolag avser. Genom att godta goodwillposten utan erforderliga revisionsbevis har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **4. Skatter och avgifter**

RN har vid sin genomgång av A-sons dokumentation noterat följande. I ett dokument ”Sammanfattning vid revisionen [...]” har A-son antecknat att rättelse av mervärdesskatteskuld skulle sändas ”före påskrift”. I hans akt finns en rättelse, adresserad till dåvarande skattemyndigheten, varav framgår bland annat att ett skuldbelopp om 31 877 kr avser juni 2002 och att ett skuldbelopp om 80 309 kr avser felaktigheter som upptäckts i samband med bokslutsarbetet räkenskapsåret 2002/03. A-son har i en revisionspromemoria även påpekat att bolagets skattekonto vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret hade uppvisat ett negativt saldo samt att ”[d]etta får ej ske då underskottet om det överstiger 10 000 [kr] flyttas över till kronfogdemyndigheten med därtill hörande betalningsanmärkning.”

A-son har anfört följande. Den mervärdesskatteskuld på 31 877 kr som hade kvarstått i bolaget sedan juni 2002 uppgick inte till det av honom satta väsentlighetsbeloppet på 77 000 kr, varför han inte anmärkte på bristen i revisionsberättelsen. Avseende de förseningar som har uppstått på grund av försenad redovisning av kundfakturor (*jfr. avsnitt 2*), har rättelse skett vid årets slut, varför anmärkning inte heller i detta fall behövde göras i revisionsberättelsen. Vad gäller underskotten på skattekontot som han har påtalat i sin revisionspromemoria understeg dessa med två undantag 1 000 kr. Beloppen var därmed oväsentliga och det behövdes ingen anmärkning i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 31 § aktiebolagslagen (1975:1385) följer att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen bland annat om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter.<sup>1</sup> A-son har noterat förseningar i betalningen av mervärdesskatt. Enligt aktiebolagslagen har revisorer skyldighet att anmärka på brister rörande bolags hantering av skatter och avgifter. A-sons hänvisning till att beloppen understeg ett av honom valt väsentlighetsbelopp är inte relevant i detta sammanhang. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **5. Dokumentation**

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelse finns sedan den 1 januari 2006 i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551).

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2201:883) och 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dessa framgår i huvudsak följande. 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 revisionssed. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Av A-sons dokumentation framgår med några få undantag varken vilken granskning som har genomförts eller vilka iakttagelser som har gjorts. Beträffande de granskningsområden som berörs i förevarande ärende har RN endast kunnat utläsa åtgärderna beträffande klientmedel. Dokumentationen från granskningen av kundfordringar och checkkonto består av checklistor där granskningsåtgärder har markerats som utförda eller "E/T" med kommentaren "inga brister funna" samt slutsatsen "post kan fastställas". Tillsammans med checklistorna finns en del underlag, huvudsakligen i form av bokslutsbilagor och kontoutdrag från huvudboken. Som framgått av redogörelsen ovan i avsnitt 2 saknas underlag som verifierar årsredovisningens saldo. Dokumentationen visar således inte att A-son haft grund för sina kommentarer och slutsatser. För bolagets skattekonto finns överhuvudtaget inga underlag som visar vad som föranlett A-sons påpekanden i revisionspromemorian. RN konstaterar att A-sons dokumentation inte uppfyller ställda krav.

## 6. RN:s sammanfattande bedömning

Som framgått av framställningen ovan har A-sons granskning av bolagets intäktsredovisning varit otillräcklig. Han har även godkänt en väsentlig balanspost utan erforderliga revisionsbevis. Han har vidare underlåtit att anmärka på att bolaget inte hade betalat mervärdesskatt i rätt tid. Dessutom har A-sons dokumentation varit bristfällig. Han har således i flera hänseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd.

A-son har den 10 mars 2004 meddelats varning med straffavgift bland annat för otillräckliga granskningsinsatser.<sup>2</sup> Med hänsyn till att det som ligger honom till last i förevarande ärende hänför sig till en revision som ägde rum före nämnda beslutsdatum och till att det som framkommit nu är mindre graverande än omständigheterna i det tidigare ärendet finner RN att den disciplinära åtgärden ändå kan stanna vid en 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, 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 samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.

---

<sup>2</sup> Se RN:s beslut den 10 mars 2004 i ärende dnr 2001-721, beslut nr D 8/04 i RN:s praxissamling.