

## D 36/08

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag och har därför öppnat detta disciplinärende. Ärendet gäller A-sons revision av räkenskapsåret 2005.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande. Aktiebolaget har bedrivit verksamhet inom äldreomsorgen. Det aktuella räkenskapsåret omsatte bolaget 5 615 000 kr. Förutom bolagets ende styrelseledamot som också var företagsledare har bolaget haft ett tiotal anställda. Lönekostnader för anställda (exklusive pensioner och sociala avgifter) har enligt en not 2 i årsredovisningen för räkenskapsåret 2005 uppgått till 2 268 000 kr. Majoriteten av personalen var kollektivanställd, vars löner har intjänats en månad och utbetalats månaden därefter. Vid en skatterevision inriktad på avstämning av underlag för arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för bolagets anställda har enligt Skatteverket framkommit att lönekostnader, upplupen skatt och arbetsgivaravgifter inte har bokförts eller deklarerats med korrekta belopp. Bolaget hade under räkenskapsåret infört ett nytt löneredovisningssystem. Enligt Skatteverket har uppgifterna i löneredovisningssystemet i stort sett varit korrekta, men enligt bokföringen och skattedeclarationer har lönerna för räkenskapsåret 2005 redovisats med ett för lågt belopp på sammanlagt 530 000 kr. Bolaget har därför påförts totalt 342 000 kr i källskatter och avgifter. A-son har i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005 bland annat anmärkt på eftersläpning i redovisningen samt att skatter och avgifter inte har betalats i rätt tid. Skatteverket anför att dessa iakttagelser samt liknande brister tidigare räkenskapsår borde ha föranlett A-son att göra en mer noggrann kontroll av bolagets redovisning av skatter och avgifter.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation och vid sin genomgång särskilt noterat följande angående hans dokumenterade granskning av löner samt skatter och avgifter. A-son har enligt sin granskningsplan funnit risken för fel i redovisningen hög. I en revisionspromemoria har han bland annat noterat att flera skattedeclarationer är felaktigt upprättade och han har bett om kopia på kontrolluppgifter. Han har även noterat att löneredovisningen är svår att följa och förstå, att skatteavdrag för januari månads löner gjorts i maj samt att avstämning av löner och skatter inte har skett löpande under räkenskapsåret. Enligt ett granskningsblad Resultaträkning och löner har löner till kollektivanställda uppgått till 1 707 000 kr. Några anteckningar om iakttagelser eller granskningsåtgärder har inte gjorts, men som slutsats hänvisas till promemorian om löner, samt finns en anteckning att resultatet är för högt med 200 000–300 000 kr. På ett arbetsblad för granskningen av arbetsgivaravgifter och innehållen skatt finns en sammanställning av arbetsgivaravgifter och innehållen skatt enligt skattedeclarationer för samtliga perioder. A-son har inte antecknat att han har stämt av uppgifterna mot bokföringen. Enligt en sammanfattande notering är löneunderlag inte kompletta och kontrolluppgifter efterfrågas. Slutsatsen lyder: ”Rörig redovisning och jag är osäker på om löneredovisningen är rätt. Ej bra.” Det framgår inte i revisionsdokumentationen att A-son senare har fått del av efterfrågade kontrolluppgifter eller vilka åtgärder han har vidtagit med anledning av sina misstankar att löneredovisningen inte var korrekt. Under samma flik återfinns ett utdrag av huvudboken för löner. Av utdraget framgår att bokförda löner för kollektivanställda till och med november 2005 avser tio perioder och uppgår till totalt 2 033 000 kr. Det framgår inte att någon lön för december månad har bokförts, men en justering som har bokförts i december minskar lönesumman till 1 707 000 kr. Någon anteckning om vad justeringen avser eller varför endast tio månaders lönekostnader förefaller bokförda saknas. Det finns inte heller någon notering om att A-son har

granskat underlag från bolagets nya löneredovisningssystem eller hur dess uppgifter har överförts till bolagets bokföring. I övrigt har RN vid sin genomgång av A-sons revisionsdokumentation funnit att denna till stor del består av checklistor som fyllts i med ”u.a.” eller ”ET”. På några ställen finns en kortfattad anteckning om en iakttagelse eller slutsats. Det finns även kopior på en del underlag. Det saknas helt anteckningar om vidtagna granskningsåtgärder. Slutsatser framgår i viss mån av ovannämnda revisionspromemoria.

A-son har anfört i huvudsak följande. Han har, med hänvisning till sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2004 (där han på grund av bristande underlag varken kunde till- eller avstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar) och 2005, framhållit att han inte har tvekat att framföra befogad kritik mot bolaget. Han var mot bakgrund av sin erfarenhet av revisionen av räkenskapsåret 2004 samt eftersom ett nytt löneredovisningssystem hade införts medveten om risken för fel i redovisningen. Bolagets redovisningskonsult noterade i sitt bokslutsarbete att de underlag i form av lönelistor som han hade mottagit från företagsledaren visade på en differens mellan löneutbetalningar enligt lönelistor jämfört med löneuttag från bolagets bankkonto. Redovisningskonsulten fick i uppdrag att utreda differensen. A-son hade god erfarenhet av dennes kompetens sedan tidigare. A-son ansåg att utgångspunkten för en utredning borde vara bolagets bankkontouttag för löner och skatter snarare än bokförda löner enligt lönelistan. Det förekom ingen kontanthantering i bolaget, varför risken för fel på grund av kontant betalade löner var begränsad. Däremot var det hög risk för fel i de lönelistor som producerats i det nyligen installerade löneredovisningssystem som sköttes av företagsledaren. Redovisningskonsulten fann att utbetalade löner enligt bankkontoutdragen stämde överens med avlämnade skattedeklarationer, varför redovisningen av löner och skatter korrigerades i enlighet därmed. Det framkom även att redovisade lönekostnader endast omfattade elva månader, vilket också korrigerades i bokföringen. A-son gick igenom och diskuterade redovisningskonsultens utredning med honom. Därutöver gjorde han en analytisk granskning där han bland annat gjorde en jämförelse med tidigare år, tittade på fluktuationer mellan olika månader och gjorde en rimlighetsbedömning av den totala lönekostnaden i bolaget. Vid en genomgång med företagsledaren bekräftade hon att de företagna ombokningarna var korrekta och att de utbetalda lönerna var riktiga. Hans slutsats var att han kunde godta posten efter gjorda korrigeringar och att han kunde begränsa anmärkningen i revisionsberättelsen till bristande rutiner.

RN gör följande bedömning.

A-son har vid planeringen av sin revision bedömt risken för fel i bolagets redovisning som hög. Han har vid sin revision identifierat fel i bolagets löneredovisning. I serviceverksamhet är löner normalt den mest väsentliga posten i resultaträkningen. De justeringar som gjorts av bolagets redovisningskonsult avsåg väsentliga belopp. Sammantaget borde omständigheterna ha föranlett A-son att granska bolagets löneredovisning med därtill sammanhängande redovisning av skatter och avgifter i ökad omfattning och med större noggrannhet än normalt. Det är även fråga om kollektivanställdas löner som har betalats ut i efterskott, varför en granskning av periodiseringar av lönekostnader har varit påkallad. Emellertid framgår det inte att A-son överhuvudtaget har granskat bolagets löneredovisningssystem eller bildat sig en självständig uppfattning om riktigheten i redovisade lönekostnader. Han har tvärtom helt förlitat sig på redovisningskonsultens utredning. RN noterar att utredningen inte nämns i eller på annat sätt framgår av A-sons revisionsdokumentation. Den analytiska granskning som A-son till RN uppgett sig ha gjort framstår som alltför översiktlig och finns heller inte dokumenterad. Det enda underlag beträffande granskningen av kollektivanställdas löner som RN funnit i dokumentationen är det utdrag av huvudboken som nämns i framställningen om A-sons revisionsdokumentation ovan. Av detta framgår vid en översiktlig genomläsning att två

månadslöner saknas utan att detta förefaller ha lett till någon åtgärd från A-sons sida. RN finner att A-sons granskning av bolagets löner samt redovisade källskatter och avgifter har varit otillräcklig. Med hänsyn till att löner var den ojämförligt största kostnadsposten och därmed har haft stor betydelse för en bedömning av årsredovisningen som helhet har han saknat tillräcklig grund för att tillstyrka att resultat- och balansräkningarna skulle fastställas. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dessa framgår i huvudsak följande. En godkänd eller auktoriserad revisor ska 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 revisionsd. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen planerats, 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 RN:s genomgång av A-sons revisionsdokumentation ovan har framgått att någon bedömning i efterhand på grundval av revisionsdokumentationen inte har varit möjlig. RN finner att A-sons dokumentation är så bristfällig att den inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och RN:s föreskrifter. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Genom att, trots otillräcklig granskning av bolagets redovisning av löner samt skatter och avgifter, tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar har A-son åsidosatt god revisionsd. Vidare har han genom underlåtenhet att på ett godtagbart sätt dokumentera sin revision åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt ska A-son 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, advokaten Annika Boström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist, juris doktorn Gustaf Sjöberg samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.