

FörvR: Dom 2011-05-02, mål nr 865-11

KamR: beslut att ej meddela PT, 2011-08-24, mål nr 3110-11

D 42/10

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan som avser godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag (bolaget) och har därför öppnat detta disciplinärende.

Av anmälan framgår att bolaget bedrev import och handel med begagnade fordon, att bolaget hade varit föremål för skatterevision och att det vid skatterevisionen hade framkommit att bolagets bokföring var behäftad med allvarliga brister.

2 RN:s utredning

2.1 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för bolaget avseende de tre räkenskapsåren 14 januari 2004–31 december 2004, 1 januari 2005–31 augusti 2005 och 1 september 2005–31 augusti 2006. Av dokumentationen framgår följande.

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004 avgavs den 30 juni 2005 och innehöll en anmärkning om att styrelsen inte hade vidtagit sådana åtgärder som föreskrevs i 13 kap. 12 § i den då gällande aktiebolagslagen (1975:1385). I övrigt innehöll revisionsberättelsen inte någon avvikelse från standardutformningen. A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2005 avgavs den 16 januari 2006 och avvek inte från standardutformningen. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005/06 avgavs den 26 mars 2007 och avvek från standardutformningen endast på så sätt att den innehöll en anmärkning om att årsredovisningen inte hade avlämnats inom föreskriven tid.

Bolagets verksamhet bestod i huvudsak av försäljning av importerade begagnade bilar. Den löpande bokföringen hanterades av en extern redovisningskonsult. I sina revisionsplaner bedömde A-son genomgående den interna kontrollen i bolaget som god samt risken för oegentligheter och fel som liten.

Vad beträffar granskningen av posten varulager avseende räkenskapsåret 2004 framgår följande av A-sons dokumentation för det året.

I årsredovisningen upptogs varulagret till 1,2 mnkr, vilket motsvarade 98 procent av balansomslutningen. I ett dokument, benämnt Översiktlig granskning av balansräkning, noterade A-son beträffande varulagret att granskningsprogram skulle upprättas och att översiktlig granskning inte var tillräcklig. I ett annat dokument, benämnt Översiktlig granskning av resultaträkning, noterade han i anslutning till posten Rörelsens intäkter ”Avser försäljning av bilar inget att anmärka korrekt hantering av lager m.m.”.

Dokumentationen innehåller ett utdrag ur huvudboken avseende varulagerkontot. På detta har A-son, efter avstämning av bokförda inköp och försäljningar av bilar under räkenskapsåret, markerat 15 inköp av bilar och antecknat att dessa bilar fanns kvar i lagret per balansdagen. Som underlag finns kopior på fakturor eller kvitton från inköpen. På varje underlag finns en

anteckning om den inköpta bilens registreringsnummer och på flertalet kvitton finns kvittens av säljaren avseende erhållen betalning.

Dokumentationen innehåller ett dokument som är rubricerat Intyg över lagerinventering. Intyget, som anger det sammanlagda lagervärdet, saknar underskrift.

Någon sammanställning över bolagets lager av bilar per balansdagen finns inte i dokumentationen. Det framgår inte av dokumentationen om A-son var närvarande vid någon lagerinventering.

A-son har i dokumentationen noterat att kontroll gjordes av fakturor avseende sålda bilar och att det fanns underskrivna försäljningskontrakt för samtliga försäljningar. Dokumentationen innehåller dock inga underlag rörande granskning av försäljningar. A-son har i dokumentationen antecknat att periodiseringskontroll inte var möjlig att utföra, eftersom han inte hade erhållit något material avseende det nya räkenskapsåret.

Beträffande granskningen av mervärdesskatt kan följande noteras i A-sons dokumentation för räkenskapsåren 2004, 2005 och 2005/06.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2004 finns kopior av skattedeklarationer och kontoutdrag från Skatteverket. A-son har antecknat "u.a." avseende frågan huruvida bolaget fullgör sina skyldigheter avseende mervärdesskatt.

I fråga om räkenskapsåret 2005 har A-son upprättat en avstämningsrapport för kontroll av att utgående moms utgjorde 25 procent av det belopp som utgjorde underlag för beräkning av vinstmarginalbeskattning. Även dokumentationen för detta år innehåller skattedeklarationer och kontoutdrag.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2005/06 noterade A-son att bolagets verksamhet var skattepliktig men att det mestadels var fråga om bilar för vilka vinstmarginalbeskattning tillämpades. Vidare kommenterade en medarbetare till A-son att vinstmarginalbeskattning hade använts och att rätt omsättning hade redovisats för de två månader som granskades. Som samm-anfattande slutsats angav medarbetaren "Ok enligt stickprovsgranskning."

I dokumentationens grundakt finns ett e-postmeddelande, daterat den 12 april 2005, från bolagets företrädare till A-son angående tillämpning av vinstmarginalbeskattning vid återförsäljning av begagnade bilar. Av meddelandet framgår att Skatteverket i en skrivelse hade kommit med förtydliganden angående de beviskrav som gäller för att återförsäljare av begagnade bilar ska få använda reglerna om vinstmarginalbeskattning. Sammantaget anges i skrivelsen att återförsäljaren ska kunna styrka att samtliga förutsättningar för tillämpning av vinstmarginalbeskattning föreligger.

Det framgår inte av dokumentationen för något av de aktuella räkenskapsåren om A-son hade granskat bolagets rutiner för kontroll av bilarnas ursprung och tidigare ägare. Det framgår inte heller om han hade vidtagit några granskningsåtgärder med anledning av Skatteverkets ovan nämnda skrivelse eller, såvitt avser räkenskapsåret 2005/06, det förhållandet att bolaget var föremål för skatterevision.

2.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

Bolagets verksamhet, import och försäljning av begagnade bilar, föranledde särskilda överväganden vid granskningen. Han fann emellertid inte att verksamheten skulle vara förenad med större risker än andra verksamheter som bedrivs av bolag där han är vald revisor. I bilbranschen underlättas kontrollen av intäktsredovisningens fullständighet och förekomsten av lager vid bokslutstillfället av att varje bil kan följas upp genom registreringen i bilregistret.

När han besökte bolaget, noterade han vid rundvandring i bolagets lokaler att det fanns bilar och annan utrustning som på bokslutsdagen brukar redovisas som lager. Detta utgjorde inte

något revisionsbevis i sig men var en iakttagelse bland andra. Vidare hade han goda erfarenheter av den redovisningskonsult som bolaget anlätade.

Han närvarade inte vid inventeringen av bolagets varulager på balansdagen. Vid revisionstillfället läste han i stället igenom lagerlistor som angav registreringsnummer och modell, utförde stickprovskontroller mot bilregistret av bolagets ägande av fordonen på balansdagen samt gjorde en bruttovinstanalys. Denna tydde på att lagret var korrekt redovisat. Det fanns en risk för att bolaget underlät att ta upp vissa inköpta fordon i lagret vid inventeringen av varulagret, eftersom han inte var närvarande på balansdagen. Vid den granskning av periodiseringsposter som gjordes vid revisionen borde han dock ha fått indikationer på eventuella felaktigheter och i sådana fall skulle han ha fördjupat sin granskning.

Han granskade inköpsrutiner och försäljningsrutiner i samband med bokslutsrevisionen. Vid intervjuer med bolagets redovisningskonsult fick han information om att när en inköpt bil levererades till bolaget fick redovisningskonsulten ett chassinummer på den aktuella bilen i avvaktan på att den skulle få ett svenskt registreringsnummer. När svenskt registreringsnummer erhöles, användes detta nummer som grund för den interna kontrollen av inköp och försäljning av de aktuella fordonen. Enligt redovisningskonsulten hade det förekommit att en bil med ett visst chassinummer i bokföringen hade sammankopplats med fel registreringsnummer men sådant rättades till så snart det uppdagades. A-son fick även uppfattningen att transaktioner avseende inköpta bilar som tilldelades ett svenskt registreringsnummer löpande jämfördes med transaktioner avseende sålda bilar med samma registreringsnummer. Han fick också besked om att i bokföringen kvarvarande bilar, vid bokslutet eller vid annan avstämningstidpunkt, stämde av mot verkligt fysiskt lager. Vad gäller värdering kontrollerades inköpspris mot inköpsdokument.

I samband med att han åtog sig uppdraget som revisor i bolaget hade han ett möte med bolagets företagsledning och redovisningskonsult samt en skattekonsult. Vid detta möte diskuterades vilka krav som ställdes på inköpsfakturer för att vinstmarginalbeskattning skulle kunna tillämpas vid redovisning av mervärdesskatt. Frågan diskuterades även vid ett senare tillfälle.

3 RN:s bedömning

3.1 Varulager

Posten varulager utgjorde bolagets mest väsentliga tillgång i bokslutet för räkenskapsåret 2004. Det ankom därför på A-son att skaffa sig godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om varulagrets existens och värde.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte var närvarande vid någon lagerinventering. Vidare framgår av dokumentationen att han inte kunde utföra någon periodiseringskontroll eftersom han inte hade erhållit något material rörande det nya räkenskapsåret. Såvitt framgår av dokumentationen har han inte heller haft tillgång till någon lagerlista eller något underskrivet inventeringsintyg.

A-son har vidare uppgett att han granskade inköpsrutiner och försäljningsrutiner i samband med bokslutsrevisionen. Vidare har han uppgett att han kontrollerade lagerlistor, gjorde granskningar mot bilregistret och även utförde en periodiseringskontroll. Det finns dock inga underlag i dokumentationen som styrker att sådana granskningsåtgärder utfördes.

Den omständigheten att en revisor inte har dokumenterat sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter¹ innebär inte i sig att revisorns granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en

¹ Se 24 § revisorslagen (2001:883) samt 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2).

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. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser.

Vad A-son har anfört om granskning av inköps- och försäljningsrutiner, granskning av lagerlistor, kontroll mot bilregistret och periodiseringskontroll stöds inte av någon dokumentation. Uppgifterna är inte heller i sig så preciserade att de kan tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. RN konstaterar därför att A-son inte har gjort sannolikt att han har vidtagit dessa åtgärder. RN drar av detta slutsatsen att tillräckliga granskningsåtgärder inte har vidtagits i dessa hänseenden.

A-son har därför inte haft grund för att godta existensen och det redovisade värdet av posten varulager för räkenskapsåret 2004. Eftersom det var en väsentlig post, har han därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av balansräkningen och resultaträkningen. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.2 Vinstmarginalbeskattning

Vad gäller A-sons granskningsinsats rörande vinstmarginalbeskattning vid revisionerna av räkenskapsåren 2004, 2005 och 2005/06 gör RN följande bedömning.

Av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) följer att en revisor i revisionsberättelsen ska anmärka om han eller hon har funnit att klienten inte har fullgjort sina skyldigheter i fyra särskilt angivna avseenden i fråga om skatter och avgifter. Detsamma föreskrevs före den 1 januari 2006 i 10 kap. 31 § i den då gällande 1975 års aktiebolagslag. Härav följer en skyldighet för revisorn att granska revisionsklientens redovisning och betalning av angivna skatter och avgifter.²

Av 9 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) följer att s.k. vinstmarginalbeskattning får användas vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor inom EG. Vinstmarginalbeskattning får användas om begagnade varor har levererats till återförsäljaren från någon som inte är näringsidkare eller en näringsidkare som själv har använt, och har haft rätt att använda, vinstmarginalbeskattning enligt svenska bestämmelser eller en näringsidkare i ett annat EG-land som har använt, och har haft rätt att använda, sådan beskattning enligt det landets bestämmelser. Vinstmarginalbeskattning är ett undantag från mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser, och för att sådan beskattning ska få användas måste vissa i 9 a kap. 1 § mervärdesskattelagen angivna förutsättningar vara uppfyllda. Enligt 11 kap. 8 § 13 samma lag ska den som har använt vinstmarginalbeskattning i fakturan ange antingen att beskattning har skett enligt 9 a kap. mervärdesskattelagen eller enligt motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet³ eller ange annan uppgift om att vinstmarginalbeskattning har använts. Det är den skattskyldige återförsäljaren som har bevisbördan för att han eller hon har rätt att använda vinstmarginalbeskattning. I detta avseende ska återförsäljaren kunna styrka vem säljaren är samt antingen att säljaren inte är näringsidkare eller att det är en näringsidkare som hade rätt att tillämpa vinstmarginalbeskattning vid försäljningen.

RN konstaterar att bolaget har berörts av det aktuella regelsystemet. A-son har därför varit skyldig att göra en självständig kontroll av att bolagets mervärdesskatteredovisning har varit i överensstämmelse med gällande regler. Det har därför ankommit på honom att granska bolagets rutiner för tillämpning av vinstmarginalbeskattning.

I A-sons dokumentation återfinns kopior av skattedeklaration och kontoutdrag från Skatteverket. Avseende räkenskapsåret 2005 har han dokumenterat en avstämningsrapport, där han har noterat att utgående moms utgör 25 procent av det belopp som utgjorde underlag för beräkning av vinstmarginalbeskattning. Motsvarande kontroll utfördes avseende två månader av

² Se prop. 1984/85:30 s. 22.

³ Rådets direktiv 2006/112/EG.

räkenskapsåret 2005/06. Härutöver innehåller dokumentationen inga noteringar om granskning av vinstmarginalbeskattning.

RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN har gjort sannolikt att han vid sina revisioner av räkenskapsåren 2004, 2005 och 2005/06 har gjort någon granskning av bolagets rutin för tillämpning av vinstmarginalbeskattning. RN:s slutsats är att det inte har förekommit någon tillräcklig granskning i detta hänseende. Eftersom rutinen för tillämpning av vinstmarginalbeskattning var väsentlig för bolaget, har A-son därigenom åsidosatt god revisionssed.

4 Sammanfattande bedömning

RN har ovan konstaterat att A-sons granskning av existensen och värdet av bolagets varulager avseende räkenskapsåret 2004 har varit bristfällig och att han därmed har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balansräkning och resultaträkning för det räkenskapsåret. Vidare har han, såvitt framkommit, inte gjort någon godtagbar granskning av bolagets rutiner för hantering av vinstmarginalbeskattning vid revisionerna av räkenskapsåren 2004, 2005 och 2005/06. Han har i dessa avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last avseende varulagergranskningen 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Marie Renström som har föredragit ärendet.