

## D 17

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen<sup>1</sup> har tagit emot en anmälan från Ekobrottsmyndigheten. Anmälan har föranlett myndigheten att utreda godkände revisorn A-sons revision av ett aktiebolag som bl.a. köpte och sålde bilar (nedan bolaget). Av anmälan framgår att, enligt Ekobrottsmyndighetens utredning, bolaget rätteligen borde ha redovisat en total försäljning om 3,8 mnkr, i stället för den i årsredovisningen redovisade totala omsättningen om 1,8 mnkr.

Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 1 september 2011–31 augusti 2012 avseende bolaget. Hans revisionsberättelse, daterad den 29 mars 2013, är utformad enligt standardutformningen.

Bolaget redovisade en nettoomsättning med 1,8 mnkr, ett rörelseresultat med 182 tkr, en balansomslutning om 1,4 mnkr och ett eget kapital med 328 tkr.

### 2 Granskning av resultaträkningen

I A-sons dokumentation finns ett kontoutdrag från bolagets huvudbok avseende varuinköp. Av detta framgår att en hjullastare om 1 020 tkr samt tre mindre inköp om 126 tkr hade kostnadsförts som varuinköp. Av dokumentationen kan vidare utläsas att flertalet fordon när de köpts in hade bokförts på lagerkontot. Vid försäljning av fordon minskades lagerkontot utan att motsvarande belopp bokfördes som en kostnad på inköpskontot. Av ett kontoutdrag för kontot Försäljning framgår att vid försäljning av fordon så redovisades endast resultatet av försäljningen på kontot. I bolagets bokföring gjordes alltså enbart en nettoredovisning av intäkter och kostnader. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son uppmärksammade detta förhållande.

På arbetsbladet *Nettoomsättning*, finns under rubriken Periodiseringskontroll bl.a. noterat att A-son kontrollerade verifikationerna för september 2012. Som slutsats finns noterat att posten föreföll rimligt redovisad.

När det gäller bedömningen av oegentligheter och fel har det i revisionsakten antecknats ”E/T”.

I dokumentationen finns antecknat att merparten av inköpen först bokfördes på lagerkontot men att detta hade korrigerats i bokslutet. Några bilar fanns kvar som lager och värdet överensstämde med leverantörsfakturornas belopp.

---

<sup>1</sup> Den 1 april 2017 bytte Revisorsnämnden namn till Revisorsinspektionen.

A-son har uppgett följande.

Bolaget använde lagerkontot vid inköp och försäljning, alltså inte varukostnadskontot annat än för en post om 1 020 tkr.

Till sin hjälp hade han en revisorsassistent som hjälpte honom med ett antal revisioner. Denna person var auktoriserad revisor och utförde granskning och drog slutsatser i revisionen. A-son har läst dessa slutsatser och noteringar på försättsblad. Hans slutsats efter det att han hade läst revisorsassistentens anteckningar i dokumentationen var att bokslut och årsredovisning blev korrekta.

Han ansåg inte att det fanns någon risk för oegentligheter enligt definitionen i ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* och skrev "ej tillämpligt" i det revisionsprogram som han använde. Med detta ansåg han att han hade dokumenterat denna fråga.

Revisionsteamet genomförde nummerseriekontroll, periodiseringskontroll, granskade faktura mot huvudbok samt kontrollerade varuinköp och att bolaget ägde bilarna i lager. Han bedömde att den revisionsplanering och granskning som revisionsteamet genomförde var rimlig i förhållande till bolagets verksamhet och storlek.

Han kan numera konstatera att bolaget rätteligen skulle ha redovisat väsentligt högre intäkter och kostnader.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. En grundläggande redovisningsprincip som kommer till uttryck i 2 kap. 4 § första stycket 6 årsredovisningslagen (1995:1554) är att intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra. Revisorsinspektionen har i detta fall kunnat konstatera att bolaget vid försäljning av fordon på kontot Försäljning redovisade endast resultatet, dvs. nettot, från försäljningarna (förutom försäljningssumman vid försäljningen av en hjullastare). Detta innebär att resultaträkningen inte redovisade bolagets omsättning eller kostnad för sålda varor med korrekta belopp. En korrekt resultaträkning borde ha redovisat väsentligt högre intäkter och kostnader.

A-son har redogjort för viss granskning, såsom att fakturor avseende fordonsförsäljningarna hade granskats och att de fanns bokförda i huvudboken. Det förhållandet att han likväl inte uppmärksammat den felaktiga redovisningen kan emellertid inte förklaras på annat sätt än att hans granskning var otillräcklig.

A-sons bristfälliga granskning innebär att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

### 3 Granskning av tvistiga fordringar

Posten Kundfordringar redovisades med 350 tkr. Det framgår att tre fakturor utgjorde 93 procent av beloppet. I A-sons dokumentation finns på arbetsbladet *Kundfordringar och försäljning* antecknat att de största beloppen var betalda på det nya räkenskapsåret. Som slutsats finns noterat att posten föreföll rimligt redovisad.

En av de ovannämnda kundfakturorna, med fakturadatum 17 mars 2011, uppgår till ett belopp inklusive moms om 475 tkr. På fakturan har det antecknats att två delbetalningar hade skett under räkenskapsåret med 150 tkr respektive 135 tkr, något som verifieras av insättningsuppgifter från bank. Det finns vidare antecknat att 190 tkr kvarstod att betala. Det finns även en anteckning från den 26 februari 2013 om att beloppet enligt företagsledaren ännu inte var reglerat.

Posten Övriga fordringar redovisades med 127 tkr. Det största delbeloppet var på 100 tkr och fanns med som ingående balans. Det finns en anteckning om att beloppet avsåg handpenning för en bil som inte hade levererats och att det rädde oenighet om återbetalningen av beloppet. Som slutsats finns noterat att posten föreföll rimligt redovisad.

A-son har uppgett följande.

Han bedömde att fordringarna var tvistiga och bolaget ansåg att de skulle komma att betalas. Det fanns en reserv om 66 tkr, en obeskattad reserv om 80 tkr och ett balanserat resultat om 208 tkr. Detta gjorde att bolaget skulle klara av en eventuell förlust. Han gick igenom revisorsassistentens noteringar. Han gjorde inte om revisionen, eftersom assistenten var auktoriserad revisor.

När det gäller kundfakturan gjorde han bedömningen att han inte kunde avgöra om bolaget skulle få betalt eller inte. Han kunde inte säga åt bolaget att de inte skulle få betalt för denna faktura. Han kunde ha skrivit om det i revisionsberättelsen men ansåg vid den tidpunkten att det inte var nödvändigt.

Bedömningen avseende handpenningen var densamma som avseende kundfakturan. Bolaget ansåg att det skulle få tillbaka pengarna eller få bilen som bolaget ännu inte hade fått levererad. En eventuell nedskrivning av fordran skulle bolaget klara. Han kunde inte avgöra om bolaget skulle få pengarna eller bilen eller om det skulle bli en delnedskrivning. Fordran fanns med i den ingående balansen och uppstod troligen den 29 juli 2011.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Vid bokslutsdatumet kvarstod för bolaget väsentliga fordringar oreglerade. Företagsledningen hade lämnat uppgiften att fordringarna var tvistiga men ändå bedömdes komma att bli betalade. Dessa förhållanden borde ha föranlett A-son att fördjupa sin granskning för att kunna bedöma om det var korrekt att redovisa fordringarna till sina nominella värden. Genom att godta uppgifter från bolagets företrädare utan att göra en egen bedömning om det var korrekt att redovisa beloppen till deras nominella värde har A-son åsidosatt god revisionssed. Det som han har uppgett om att det fanns en

reserv om 66 tkr genom en oredovisad intäkt och att bolaget redovisade obeskattade reserver och ett fritt eget kapital förändrar inte denna bedömning.

## 4 Granskning av mervärdesskatt

På arbetsbladet *Övriga kortfristiga skulder* finns noterat att den utgående momsen stämde mellan bokföring och redovisning till Skatteverket och likaså den ingående momsen. Det finns också noteringar om att ett utgående momsbelopp om 95 tkr fanns med som ingående balans för vilket rättelse skulle vara beställd.

I dokumentet *Utvärdering av utförd revision* har antecknats att bolaget hade haft problem med momsen och hur den skulle redovisas, men att bolaget enligt redovisningsbyrån hade gjort rättelser. A-son hade dock inte erhållit något underlag till detta, utan skulle kontrollera nästa år att det var rättat och hur rättelsen var gjord.

I dokumentationen finns handlingar från A-sons revisionsprogram som visar olika momsavstämningar, såsom jämförelser av beräknad utgående och ingående moms mot bokförd utgående och ingående moms och redovisade belopp till Skatteverket. Dessa handlingar utvisar att bolaget redovisade ingående moms som översteg utgående moms för hela räkenskapsåret med 89 tkr.

I dokumentationen finns vidare underlag som visar att bolaget hade gjort avdrag för ingående moms med 25 procent på inköpspriset vid köp av en bil. Det finns i dokumentationen även underlag som visar att bolaget vid försäljningen av bilen bokförde utgående moms med 25 procent på vinsten. Av utskrifter av skattedeklarationer som finns i A-sons revisionsdokumentation framgår att bolaget inte redovisat något belopp i rutan *Beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning*.

A-son har uppgett följande.

Han hade läst igenom revisorsassistentens noteringar. Han tyckte inte att dessa visade att det fanns några väsentliga felaktigheter; det fanns noteringar att ingående och utgående moms stämde mellan bokföring och redovisning till Skatteverket. Vid genomgången hade observerats att det hade gjorts fel med vinstmarginalbeskattningen, han uppfattade det inte som att det var något väsentligt fel utan vid kontroll med redovisningsbyrån framkom att rättelse var gjord. Med sin tidigare erfarenhet av redovisningsbyrån ifrågasatte han inte detta. Han ansåg att revisionsteamet hade granskat tillräckligt för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Bolagets verksamhet avsåg köp och försäljning av nya och begagnade fordon. Att verksamheten avsåg bl.a. handel med begagnade fordon medförde att bolaget hade att iaktta speciella regler för beräkning och redovisning av mervärdesskatt.<sup>2</sup> Vid revisionen var det därför väsentligt att granska och bedöma hur bolaget tillämpade dessa regler.

---

<sup>2</sup> Se 9 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Av uppgifter i dokumentationen och av den granskning som utförts framgår att bolaget inte hade bokfört och till Skatteverket redovisat mervärdesskatt på ett korrekt sätt och med korrekta belopp. Av utredningen framgår att A-son inte hade uppmärksammat vare sig fel i enskilda transaktioner eller det förhållandet att under räkenskapsåret redovisad ingående moms översteg redovisad utgående moms. Relationen mellan ingående och utgående moms borde ha varit den omvända, eftersom bolaget redovisade ett positivt rörelseresultat.<sup>3</sup> Genom att inte utföra en godtagbar granskning av att bolaget hade redovisat mervärdesskatt på ett korrekt sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 5 För sent upprättad årsredovisning

Styrelsen undertecknade årsredovisningen och höll årsstämma den 29 mars 2013. Revisionsberättelsen, som var upprättad enligt standardutformningen, var daterad samma dag.

A-son har uppgett följande.

Årsredovisningen var upprättad tidigare, men inte undertecknad av samtliga utan endast av den styrelseledamot som sänt årsredovisningen till honom. Den verkställande direktören undertecknade årsredovisningen först när revisionen var färdig den 29 mars 2013.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen i detta fall skulle ha varit upprättad senast den 28 februari 2013. Årsredovisningen kan inte anses upprättad förrän den undertecknats av samtliga styrelseledamöter och, i förekommande fall, den verkställande direktören. Bolagets årsredovisning var alltså upprättad alltför sent. Har årsredovisningen upprättats alltför sent ska detta anmärkas i revisionsberättelsen, se 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen och EtikU 10 Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning. Genom att inte göra det har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 6 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revision av ett aktiebolag. Han har försummat att utföra en godtagbar granskning av resultaträkningen. Även hans granskning av tvistiga fordringar har varit otillräcklig. Han har inte utfört en godtagbar granskning av bolagets redovisning av mervärdesskatt. Slutligen har han underlåtit att anmärka på att bolagets årsredovisning var avgiven för sent.

---

<sup>3</sup> Revisorsinspektionen noterar att bolaget inte redovisade några anläggningstillgångar och att varulagret bestod av begagnade bilar.

A-son har i de nu angivna hänseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultaträkning utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson och redovisningsexperten Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, biträdande chefsjuristen Anders Ahlgren, revisionsdirektören Henrik Jonsson samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.