

D 8/99

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN:s) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid framkommit angående dennes revisionsinsatser och organisation av verksamheten har föranlett RN att öppna ett disciplinärende, dnr 1998-188. RN har vidare mottagit en anmälan från Skattemyndigheten i Y län avseende A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag, dnr 1998-496.

Dnr 1998-188

Inom ramen för RN:s SUT har A-son besökts. De iakttagelser och bedömningar som därvid gjorts har sammanfattats i två promemorior, daterade den 23 januari 1998 respektive den 15 april 1998. Av promemoriorna framgår bland annat följande. A-son har cirka 250 revisionsuppdrag och ett tiotal redovisningsuppdrag. Han driver sin verksamhet i ett aktiebolag som han äger ensam. Bolaget har inga anställda, men hans hustru och hans bror hjälper honom i redovisningsverksamheten. Revisionsverksamheten sköter han helt utan medhjälpare. Han samarbetar med ett antal redovisningsbyråer. Med en av byråerna, här kallad redovisningsbolaget, har han ett särskilt omfattande samarbete. Mer än hälften av hans revisionsklienter är bolag där redovisningsbolaget har skött redovisningen. Större delen av granskningsdokumentationen för flera av dessa uppdrag förvaras i ett olåst utrymme i redovisningsbolagets lokaler, där den är tillgänglig för obehöriga. Det har vidare framkommit under ärendets handläggning att A-son är vald revisor i redovisningsbolaget.

A-sons dokumentation av revisionen i tre aktiebolag, här kallade elbolaget, försäljningsbolaget och konditoribolaget, har granskats mer ingående. RN:s granskning har avsett räkenskapsåret 1996/97 i elbolaget, räkenskapsåret 1995/96 i försäljningsbolaget och räkenskapsåren 1995 och 1996 i konditoribolaget. Elbolaget köpte under det aktuella räkenskapsåret obligationer till ett värde motsvarande cirka tio procent av balansomslutningen. I dokumentationen finns en kopia av inköphandlingen men inget som verifierar att bolaget alltså innehade obligationerna vid bokslutet. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte gjort någon granskning av bolagets kundfordringar utöver att han noterat till vilket belopp obetalda fordringar uppgick. Kundfordringarna uppgick enligt årsredovisningen till ett belopp motsvarande cirka 17 procent av balansomslutningen. Ungefär hälften av fordringarna avsåg en och samma kund. – Försäljningsbolaget är A-sons största klientbolag sett till omsättningen. Det aktuella räkenskapsåret uppgick omsättningen till 26 mkr. Någon dokumenterad riskbedömning eller granskningsplan för revisionen detta år finns inte. I årsredovisningen har kortfristiga fordringar och skulder inte specificerats enligt vad bokföringslagen (1976:125) föreskriver. – Beträffande revisionerna i konditoribolaget har det inte framkommit att A-son för något av de två räkenskapsåren fysiskt granskat bolagets lager, som uppgick till cirka tio procent av balansomslutningen. Dokumentationen avseende bolaget är knapphändig. De enda granskningsnoteringar som finns för räkenskapsåret 1995 är en ifylld checklista och avstämningar av likvida medel och banklån. För räkenskapsåret 1996 finns endast en ifylld checklista och en mycket kortfattad sammanfattning. Liksom i försäljningsbolaget är kortfristiga fordringar och skulder i konditoribolagets årsredovisning inte specificerade enligt bokföringslagen. Årsredovisningarna för dessa båda bolag är upprättade av redovisningsbolaget. Generellt kan konstateras att den dokumentation RN har tagit del av är bristfällig. De noteringar om utförd granskning som gjorts i checklistorna

saknar i stor utsträckning stöd i underliggande dokumentation. Inte heller andra åtgärder som avrapportering till klienter och klientbesök har dokumenterats.

A-son har i SUT-ärendet uppgett bland annat följande om granskningen av de bolag, vars redovisning sköts av redovisningsbolaget. Granskningen koncentreras till substansgranskning vid bokslutet. Någon granskning under löpande räkenskapsår sker inte. Den enda riskbedömning som görs inför granskningen består i en genomläsning av årsredovisningen. Han ser klientbolagens lager i samband med att han besöker bolagen. Klientbesök sker dock inte varje år. I något fall har det hänt att han har varit närvarande vid ett klientbolags lagerinventering. Genom att ta del av inköpsfakturer kan han bedöma om det är troligt att lagret existerar. Om han finner något fel i en årsredovisning kontaktar han redovisningsbolaget för rättelse. Han känner väl till hur redovisningsbolaget arbetar men har inte gjort någon systematisk genomgång av dess rutiner. Han har muntligen påtalat för redovisningsbolaget att dess klienters årsredovisningar avviker från bokföringslagens krav i fråga om specifikation av kortfristiga fordringar och skulder. Dock har han bedömt att tillräcklig specifikation har getts i notform.

Sedan RN öppnat ett disciplinärende med anledning av vad som framkommit i SUT-ärendet har A-son anfört bland annat följande. Hans riskbedömning och planering består i att han läser igenom klientens årsredovisning och därigenom bildar sig en uppfattning om vilka poster som är riskfyllda. Revisionsplanering anser han vara av mindre vikt, eftersom de flesta av hans klienter är små bolag där i stort sett alla balansposter granskas. Han är medveten om att hans dokumentation har varit bristfällig men anser likväl att hans revisionsinsatser har varit tillräckliga. Han har nu förbättrat sina dokumentationsrutiner. Vidare säger han sig inse att en alltför stor del av hans klientstock kommer från redovisningsbolaget. Han har tidigare arbetat i detta bolag och känner därför väl till dess rutiner. Sedan RN:s besök har han flyttat den dokumentation som fanns hos redovisningsbolaget till sina egna lokaler.

RN gör följande bedömning.

Enligt god revisionssed skall en revisor inför sin revision göra en noggrann planering av vad som skall granskas och hur ingående granskningen skall vara. Syftet med planeringen är att granskningen skall koncentreras till de områden där risken för väsentliga fel är störst. För att kunna avgöra vilka dessa riskområden är fordras att revisorn har god kännedom om klientbolagets verksamhet och dess interna rutiner. Att som A-son endast bygga sin planering och riskbedömning på en genomläsning av bolagets årsredovisning kan inte anses vara tillräckligt. RN delar inte A-sons uppfattning att revisionsplanering är av mindre vikt i små bolag. Oavsett bolagets storlek är det viktigt att det görs en noggrann riskbedömning till ledning för dispositionen av granskningsarbetet. Detta gäller inte minst i små ägarledda företag, där den interna kontrollen kan åsidosättas av företagsledningen. RN finner att A-sons revisionsplanering är alltför summarisk för att uppfylla vad god revisionssed kräver.

Vad som framkommit i ärendet visar att A-sons kontroll av balansposter i flera fall har varit otillräcklig. Bland annat har granskning av klientbolagens varulager inte skett regelmässigt. I det ovan nämnda konditoribolaget har fysisk granskning av lagret inte skett vid någon av de två revisioner som RN har studerat. Lagret utgjorde i båda fallen enligt årsredovisningarna omkring en tiondel av bolagets totala tillgångar. Den enda granskning av balansposten varulager som enligt dokumentationen har gjorts i bolaget är en kontroll av bokfört värde mot inköpsfakturer. Även i elbolaget har granskningen av balansposter varit otillräcklig då A-son inte kontrollerat existensen av obligationer som redovisats med ett värde av 100 000 kr. Obligationerna var bolagets tredje största tillgångspost och utgjorde cirka tio procent av balansomslutningen. RN finner sammanfattningsvis att A-son genom att inte i tillräcklig utsträckning granska väsentliga balansposter har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Enligt 10 kap. 10 § andra stycket aktiebolagslagen (1975:1385) i dess lydelse före den 1 januari 1996 skall en revisionsberättelse innehålla ett uttalande huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt aktiebolagslagen. Av numera upphävda 11 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att årsredovisning och årsbokslut skall upprättas i enlighet med bokföringslagens bestämmelser. De båda nämnda lagrummen är enligt övergångsbestämmelser tillämpliga på de nu aktuella räkenskapsåren. I 19 § bokföringslagen föreskrivs hur balansposterna i ett årsbokslut skall specificeras. – I konditoribolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1995 och 1996 och i försäljningsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1995/96 är kortfristiga fordringar och skulder inte specificerade enligt bokföringslagens föreskrifter. A-son har förklarat sig vara medveten om denna brist men hänvisat till att kompletterande upplysningar getts i notform. Det är emellertid endast beträffande de kortfristiga skulderna som ytterligare specifikation återfinns i noter. För de kortfristiga fordringarna saknas närmare specifikation. A-son har trots detta i sina revisionsberättelser uppgett att respektive årsredovisning är uppgjord enligt aktiebolagslagen. RN finner att A-son genom att inte anmärka på bristerna i årsredovisningarna har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vid tiden för de aktuella revisionerna gällde Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8). Av föreskrifternas 44 § framgår att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. Vad dokumentationen skall innehålla framgår av 47–48 §§ samma föreskrifter. Den dokumentation RN tagit del av har i stor utsträckning varit bristfällig, vilket gör det svårt att i efterhand bedöma revisionsinsatserna. A-son har förklarat sig vara införstådd med att dokumentationen varit otillfredsställande. Det kan noteras att A-son ansökte hos Kommerskollegium om godkännande som revisor första gången år 1991. Han återtog emellertid denna ansökan sedan kollegiet gjort honom uppmärksam på att hans dokumentation borde förbättras. Därefter ansökte han på nytt om godkännande år 1992. Kollegiet biföll ansökan men gjorde honom dessförinnan uppmärksam på att dokumentationen alltför uppvisade vissa brister. Det är anmärkningsvärt att A-sons dokumentation fortfarande inte håller godtagbar standard trots påpekanden från tillsynsmyndigheten vid två tillfällen. – Av 45 § Kommerskollegiets revisorsföreskrifter följer vidare att dokumentationen skall förvaras på sådant sätt att den inte blir tillgänglig för obehöriga. Samma krav ställs i numera gällande 13 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering. A-son har i strid med gällande regler förvarat delar av sin dokumentation i ett olåst utrymme i redovisningsbolagets lokaler där den varit tillgänglig för andra. Sammanfattningsvis finner RN att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor dels genom att inte dokumentera sitt arbete i tillräcklig utsträckning, dels genom att inte förvara sin dokumentation enligt gällande föreskrifter.

En revisor skall enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till hans opartiskhet eller självständighet. Mer än hälften av A-sons revisionsklienter är bolag vars redovisning sköts av redovisningsbolaget. A-son är dessutom vald revisor i redovisningsbolaget. Det är ur oberoendesynpunkt inte lämpligt att en så stor del av en revisors klienter kommer från en och samma redovisningsbyrå. Än mer olämpligt är det om revisorn dessutom är redovisningsbyråns valde revisor. RN finner att A-son genom sitt omfattande samarbete med redovisningsbolaget och genom sitt revisionsuppdrag i detta bolag har äventyrat sitt oberoende som revisor och därmed åsidosatt god revisorssed.

Dnr 1998-496

Skattemyndigheten i Y län har i en underrättelse till RN anfört bland annat följande. A-son har varit revisor i ett aktiebolag, vars verksamhet bestått i tillverkning av och handel med lastpallar. Bolaget har under räkenskapsåret 1996 redovisat fiktiv ingående mervärdesskatt avseende inköp av varor från privatpersoner med 925 212 kr, trots att rätten till avdrag för

fiktiv mervärdesskatt upphörde den 1 november 1995 och ersattes av ett system med vinstmarginalbeskattning. A-son har i sin revisionsberättelse för bolaget aktuellt räkenskapsår endast anmärkt på att bolaget inte betalat skatter och avgifter i rätt tid.

A-son har i yttrande uppgett bland annat följande. Granskningen var inriktad på bland annat mervärdesskatt. Han granskade verifikationerna för två utvalda månader och fann därvid inget anmärkningsvärt förutom det han påtalat i revisionsberättelsen. Han har inte reflekterat över huruvida vinstmarginalbeskattning var tillämplig eller inte.

RN gör följande bedömning.

Då en privatperson som köpt en mervärdesskattepliktig vara säljer varan vidare till en näringsidkare och denne i sin tur säljer varan vidare skulle en konventionell beräkning av mervärdesskatt medföra dubbelbeskattning eftersom näringsidkaren inte har någon ingående mervärdesskatt att dra av men samtidigt skulle vara skyldig att redovisa utgående mervärdesskatt på hela försäljningssumman. För att undvika detta har näringsidkare som köpt begagnade varor från privatpersoner tidigare haft rätt att göra avdrag för s.k. fiktiv ingående mervärdesskatt som om inköpet hade skett från en mervärdesskattepliktig säljare. Den 1 november 1995 upphörde rätten att göra avdrag för fiktiv skatt. I stället infördes ett system med vinstmarginalbeskattning, vilket innebär att näringsidkaren vid återförsäljning beräknar utgående mervärdesskatt endast på vinstmarginalen, 9 a kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Av 10 kap. 10 § fjärde stycket aktiebolagslagen i dess lydelse före den 1 januari 1999 följer att en revisor vid sin revision måste undersöka om revisionsklienten fullgjort sina skyldigheter i fyra särskilt angivna avseenden i fråga om skatter och avgifter. Det ankommer vidare på en revisor att hålla sig informerad om väsentliga lagändringar. RN konstaterar att det aktuella räkenskapsåret var bolagets första efter lagändringen den 1 november 1995 och att bolaget berördes av den aktuella regelsystemet eftersom dess verksamhet bland annat bestod i att köpa begagnade varor från privatpersoner. Med hänsyn till detta borde A-son ha förväntat sig om att bolagets mervärdesskatteavdrag skett enligt de nya bestämmelserna. Han har emellertid inte uppmärksammat att bolaget fortsatt att göra avdrag för fiktiv ingående mervärdesskatt, trots att granskningen enligt vad han själv uppgett varit särskilt inriktad på bland annat mervärdesskatt. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Sammanfattande bedömning

RN har vid sin granskning kunnat konstatera att A-sons revisionsarbete i ett flertal avseenden inte motsvarar vad god revisionssed kräver. Han planerar inte sina revisioner tillräckligt omsorgsfullt. Granskningen av balansposter har i flera fall varit otillräcklig. Han har underlåtit att anmärka i sina revisionsberättelser på brister i klientbolagens årsredovisningar. Vidare har han vid sin revision i ett aktiebolag inte uppmärksammat att felaktiga mervärdesskatteavdrag gjorts. Dokumentationen är bristfällig och har i flera fall förvarats i strid med gällande föreskrifter. Genom att ha ett alltför omfattande samarbete med en redovisningsbyrå och även vara dess valde revisor har han äventyrat sitt oberoende. RN finner att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad som framkommit i ärendet är så allvarligt att RN har övervägt att upphäva A-sons godkännande som revisor. RN finner emellertid att varning får anses vara en tillräcklig disciplinär åtgärd.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i

övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Per Eskilsson samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.