

LR: dom 2000-10-20, mål nr 7825-00

D 13/00

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i SUT har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de revisorer som inte är medlemmar i någon av revisorsorganisationerna Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i denna grupp och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av hans revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i två större aktiebolag, "värmebolaget" och "partihandelsbolaget". Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De överväganden som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

A-son har 32 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i en enskild firma, X Konsult- & Bokföringsbyrå. Verksam i byrån är endast A-son.

A-sons revisionsarbete

A-son har generellt beskrivit sin revisionsmetodik så att "Särskild vikt läggs vid vad som framkommit vid planeringen och resultatanalysen". I de två årsakter som RN granskat finns inte dokumenterat någon form av riskanalys eller revisionsplanering. På RN:s förfrågan har A-son förklarat att han varit revisor så länge i dessa bolag att riskanalys och revisionsplanering ej erfordras.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att den revisionsmetodik som A-son säger sig använda inte tillämpats i något av de två bolag som RN granskat. Enligt FAR:s rekommendation Revisionsprocessen skall revisorn göra en noggrann planering av sin revision. Principerna om väsentlighet och risk skall vara vägledande. A-sons motivering för att underlåta att utföra detta grundläggande moment i revisionsprocessen är inte godtagbar.

Värmebolaget (räkenskapsåret 1998)

Bolagets omsättning det aktuella räkenskapsåret uppgick till 31,1 mkr. Balansomslutningen uppgick till 6,9 mkr. Antalet anställda var 31. Bolaget installerade fjärrvärmeanläggningar. A-son har i sin revisionsberättelse för år 1998 anmärkt på förekomsten av två förbjudna lån.

Bolagets nettoomsättning ökade från 25,9 mkr år 1997 till 31,1 mkr år 1998. Av revisionsdokumentationen framgår inte om A-son har gjort någon resultatanalys för att bedöma rimligheten i den kraftiga omsättningsökningen. Det kan heller inte utläsas om han gjort någon granskning av värmebolagets entreprenadavtal. Posten pågående arbeten uppgick enligt årsredovisningen till 4,2 mkr. Samtidigt redovisades a conto-fakturering som en skuldpost med 4,3 mkr. Den enda revisionsdokumentation som finns avseende dessa poster utgörs av ett intyg från företagsledaren i värmebolaget att "ingen lagertillgång uppsåtligt undantagits eller tillagts". Härutöver har A-son noterat att projektredovisning saknades. Såvitt framgår av dokumentationen följde bolaget inte heller på annat sätt upp sina entreprenader.

Av en bokslutsbilaga framgår att bolaget för varje projekt i stället utgått från det belopp som fakturerats a conto och redovisat samma belopp under posten pågående arbeten med avdrag om två procent för inkurans.

Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte utfört någon granskning av värmebolagets olika rutiner och interna kontroll.

A-son har till RN uppgett att han ”ej ansett att granskning av entreprenadkontrakt behövs”. Beträffande posten pågående arbeten har han med företagsledaren i bolaget gått igenom ”vikten av att pågående arbeten följs upp och utfaktureras. Pågående arbeten till fast pris har alltid utgjorts av erhållna a conto-betalningar = upparbetade kostnader”. Enligt A-son har han muntligt med företagsledaren flera gånger under året gått igenom den interna kontrollen.

RN gör följande bedömning.

A-son borde ha följt upp och bedömt underlaget för den resultatavräknade faktureringen, särskilt mot bakgrund av att nettoomsättningen under året ökat med ca 20 %. Det är anmärkningsvärt att han inte ansett det nödvändigt att granska entreprenadavtalen för att skaffa sig grundläggande information om aktuella uppdrag. A-son har okritiskt godtagit den av bolaget tillämpade värderingsprincipen beträffande pågående arbeten till fast pris. A-son borde ha granskat dels rutinerna för redovisning av pågående arbeten, dels underlagen för balansposterna pågående arbeten och a conto-fakturering. A-son borde vidare ha granskat att samtliga avslutade arbeten också var resultatavräknade. Eftersom omsättningen hade ökat kraftigt var det dessutom viktigt att följa upp att bolaget inte hade tidigarelagt resultatavräkning vilket skulle kunna medföra risk för att samtliga kostnader i ett projekt inte hade beaktats. I stället för att bedöma eventuella förlustrisker i respektive projekt har A-son godtagit en generell inkurans om två procent beträffande pågående arbeten. Han borde försökt bedöma upparbetningsgraden i respektive projekt i relation till faktiskt nedlagda kostnader och avtalat entreprenadbelopp.

Att granska ett bolags interna kontroll genom samtal med dess företagsledare är otillräckligt. Att några samtal eller överväganden skulle ha skett i denna fråga kan dessutom inte verifieras av dokumentationen.

Sammanfattningsvis konstaterar RN att A-son underlåtit att granska avtal och väsentliga balansposter. Hans revision av värmebolaget har varit undermålig.

Partihandelsbolaget (räkenskapsåret 1997-05-01 – 1998-04-30).

Bolagets omsättning det aktuella räkenskapsåret uppgick till 51,7 mkr. Balansomslutningen uppgick till 14,3 mkr. Detta är A-sons största revisionsuppdrag. Såvitt framgår av dokumentationen har ingen förvaltningsrevision skett. Således saknas dokumenterad granskning av exempelvis försäkringar och intern kontroll.

Det redovisade värdet av partihandelsbolagets varulager (frukt och grönsaker) hade det aktuella räkenskapsåret mer är fördubblats jämfört med föregående räkenskapsår (från 0,5 mkr till drygt 1,1 mkr). Enda underlag i dokumentationen avseende denna post är ett av företagsledaren i partihandelsbolaget per bokslutsdagen undertecknat intyg ”att ingen lagertillgång uppsåtligen undantagits eller tillagts vid denna inventering”. Kundfordringar (4,9 mkr) och leverantörsskulder (4,6 mkr) har enligt dokumentationen granskats mot reskontra för respektive post.

I bolagets årsredovisning för det aktuella året finns flera felaktiga eller ofullständiga uppgifter. Lagret som bestod av handelsvaror har i balansräkningen felaktigt rubricerats som Råvaror och förnödenheter. Bolaget ägde byggnader med redovisat bokfört värde om 5,4 mkr. Uppgift om tillämpade avskrivningsprinciper saknas i årsredovisningen. In- och utgående

moms har bruttoredovisats vilket innebär att balansomslutningen blivit drygt 900 tkr för hög. Av revisionsdokumentationen framgår inte om A-son observerat felaktigheterna.

A-son har till RN uppgett att företagsledaren i bolaget ”framhållit att tillräckliga försäkringar finns. Dessutom kräver ju långivarna, banken, att erforderliga fastighetsförsäkringar finns.” Den interna kontrollen säger han sig ha granskat genom samtal med företagsledaren om eventuellt svinn och om kassakontrollen. Vad gäller lagret har han haft flera samtal med företagsledaren och framhållit att det var upptaget med ett ovanligt högt belopp. ”Jag medger att jag haft problem att korrekt kolla lagret”. A-son anser dock att lagrets värde styrkts av att bruttovinsten förändrats endast obetydligt. Enligt A-son besökte han lagerutrymmena flera gånger under året men deltog inte i inventeringen av lagret per bokslutsdagen. Han uppger vidare att han via fakturor noterade inleveranser av varor per bokslutsdagen. Någon uppföljning mot följesedlar gjorde han dock inte. Han gjorde heller ingen uppföljning av utleveranser. Enligt A-son var de felaktigheter i årsredovisningen som RN funnit i vissa fall ”uppenbara felskrivningar”.

RN gör följande bedömning.

A-sons insatser beträffande revision av partihandelsbolagets förvaltning är inte godtagbara. Att låta sig nöja med muntliga uppgifter från företagsledaren om försäkringsskyddet och att granska bolagets interna kontroll enbart genom samtal om svinn och kassakontroll är otillräckligt.

Det är anmärkningsvärt att A-son inte vidtagit mera omfattande revisionsåtgärder avseende lagret, särskilt mot bakgrund av att dess värde mer än fördubblats jämfört med närmast föregående år samtidigt som omsättningen minskat. Att via fakturor granska endast inleveranser var otillräckligt. A-son borde ha deltagit i lagerinventeringen per bokslutsdagen. När han inte gjort detta borde han i ett bolag med ett lager med kort hållbarhet åtminstone försökt bedöma lagrets existens och värde genom att följa upp såväl in- som utleveranser runt bokslutsdagen. Inleveranserna skulle ha följts upp mot följesedlar. Vidare borde posterna kundfordringar och leverantörsskulder, som vardera utgjorde ca 35% av balansomslutningen och var väsentliga för bedömning av bolagets resultat och ställning, ha följts upp inte endast mot respektive reskontra utan också genom s.k. avklippskontroll. Beträffande posten kundfordringar borde A-son dessutom ha försökt få ytterligare underlag för bedömning av dess värde genom exempelvis betalningskontroll. Vad slutligen gäller de felaktiga eller ofullständiga uppgifterna i årsredovisningen var dessa så grundläggande att A-son vid en normalt utförd revision borde ha sett bristerna och verkat för att dessa åtgärdades. RN bedömer att A-sons revisionsinsatser varit undermåliga även i detta revisionsuppdrag.

Dokumentation

RN konstaterar att det fåtal granskningsinsatser som A-son påstår sig ha utfört i de båda bolagen inte har kunnat bekräftas genom hans revisionsdokumentation. Merparten av de dokument som finns i respektive årsakt utgörs av bokslutsbilagor, bokföringsorder och saldolistor dvs. material som krävs för bokslutsupprättande. De kortfattade noteringarna hänvisar till bokslutsbilagorna.

RN gör följande bedömning

Enligt 10 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. A-sons dokumentation är genomgående så bristfällig att det inte är möjligt att i efterhand utläsa granskningens inriktning, omfattning eller slutsatser.

RN:s sammanfattande bedömning

En revisor skall enligt god revisionssed planera sin revision, utföra den omsorgsfullt och dokumentera sin granskning samt verka för korrekt redovisning. RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete i värmebolaget och partihandelsbolaget visar på mycket stora brister vad avser såväl planering som genomförande och dokumentation. Bristerna är så stora att hans revisionsinsatser måste betecknas som klart undermåliga. RN:s genomgång tyder på att A-sons lämplighet att utöva revisorsyrket starkt kan ifrågasättas. RN har övervägt att upphäva A-sons godkännande som revisor men låter påföljden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket samma lag åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Lars Wenne samt Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.