

D 41/07

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Polismyndigheten i W län angående godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag för ett aktiebolag räkenskapsåren 2000–2002.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Bolagets verksamhet består huvudsakligen av handel med olja. Bolagets ägare är företagsledare. Den löpande bokföringen har skötts av en person som var anställd av bolaget. Redovisad omsättning har räkenskapsåret 2000 uppgått till 26,4 mnkr, räkenskapsåret 2001 till 29,5 mnkr och räkenskapsåret 2002 till 38,4 mnkr. Efter en anmälan från Skatteverket¹ i mars 2002 inledde polismyndigheten en förundersökning mot bolagets företrädare angående misstanke om bl.a. bokföringsbrott under räkenskapsåren 2000–2002. I november 2002 utfärdade Skatteverket en delpromemoria angående tillägg av mervärdesskatt för räkenskapsåret 2000. Av delpromemorian framgår att Skatteverket ifrågasatt om vissa leverantörsfakturor har motsvarats av en faktisk oljeleverans eftersom Skatteverket inte funnit några leveranssedlar eller annat underlag som visar att sådana leveranser har skett. Normalt betalades bolagets fakturor via bankgiro men i de av Skatteverket ifrågasatta fallen fanns som bokföringsunderlag för betalningen enbart uttagskvitton från bank. Totalt har det rört sig om 3,4 mnkr (inklusive mervärdesskatt) fördelade på 16 stycken fakturor till två olika leverantörsbolag (brottsundersökning har ägt rum även beträffande verksamheten i leverantörsbolagen). Endast för två fakturor har de utbetalda beloppen kvitterats av mottagaren. Polismyndigheten har vidare gjort en genomgång av bolagets bokföring för räkenskapsåret 2002 med syfte att följa upp hur betalning erlades för leverantörsfakturor erhållna under räkenskapsåret 2001. Därvid observerade polismyndigheten att vissa fakturor från en av bolagets större leverantörer saknade kvitto på betalning. Fakturorna, som har bokförts som betalda, uppgår till samma belopp som kontantuttag från bankkontot. Totalt har det rört sig om 14 stycken fakturor på sammanlagt 3,6 mnkr exklusive mervärdesskatt. Leverantören har till polismyndigheten uppgett att denne varken levererat olja, fakturerat beloppen eller tagit emot någon betalning i enlighet med fakturorna. Polismyndigheten har vidare konstaterat att bolaget under räkenskapsåret 2002 gjorde kontantuttag för betalning av fakturor från två andra leverantörer på sammanlagt 4,3 mnkr exklusive mervärdesskatt. Med hänsyn till att A-son vid sin revision av räkenskapsåret 2002 hade fått del av Skatteverkets delpromemoria angående räkenskapsåret 2000 finner polismyndigheten det anmärkningsvärt att han inte har fördjupat sin granskning. A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2000 innehöll en anmärkning om att det förekommit ett förbjudet lån till bolagets styrelseledamot. Någon upplysning om detta fanns inte i årsredovisningens revisorspåskrift. I övrigt innehåller hans revisionsberättelser för räkenskapsåren 2000–2002 inga avvikelser från standardutformningen. RN har noterat att förvaltningsberättelserna för de aktuella räkenskapsåren inte innehåller någon upplysning om eventuell miljöpåverkan av bolagets verksamhet.

A-son har anfört i huvudsak följande (varvid han även har hänvisat till det polisförhör med honom som bilagts anmälan). Hans granskning har varit inriktad på substansgranskning. Det fluktuerande oljepriset har försvårat granskningen. Han har bedömt att den största risken för fel i redovisningen har varit att periodiseringar inte blivit korrekta. Under räkenskapsåret har han tagit del av månatliga rapporter från bolaget. Han har granskat balansräkningens poster genom att exempelvis delta vid lagerinventering, granska kundfordringar, ta in engagemangsbesked från

¹ Dåvarande Skattemyndigheten i X, Regionskattekontoret

banken, stämma av lån samt kontrollera mervärdesskatt, övrig skatt och ATP mot skattedeclaration. Granskningen av resultaträkningens poster planerades på så sätt att kontoanalyser beställdes från företaget för önskade konton. Vid belopp som bedömdes vara av intresse begärdes förklaring från bolaget. I fråga om arbetskraft gjordes fullständig avstämning av löner mot lämnade kontrolluppgifter. Bruttovinsten på varuförsäljningen framräknades och ställdes i relation till såväl tidigare räkenskapsår som branschen. Han fick kännedom om skatterevisjonen och polisutredningen i samband med att myndigheterna företog en husrannsakan hos bolaget i april 2002. Den första indikationen på vad utredningarna gällde fick A-son i Skatteverkets delpromemoria i november 2002. Företagsledaren har på hans fråga förklarat att kontant betalning har skett efter önskemål från leverantören. Samtliga aktuella räkenskapsår har fullständig avprickning ägt rum av bolagets checkkonto och A-son har vid sin revision kunnat konstatera att fakturabeloppen har motsvarat uttag från checkräkningen. Han har vid avstämning av checkkontot varit medveten om att banken har undersökningsplikt vid stora kontantuttag. På RN:s direkta fråga angående hur han har granskat bolagets rutiner för inköp, försäljning och betalningar har A-son svarat att dessa har granskats genom kontakter med bolaget samt tillgång till verifikationer. Han har vid sina revisioner av räkenskapsåren 2000–2002 inte funnit något att anmärka på utöver det förbjudna lånet räkenskapsåret 2000. På grund av förbiseende nämndes inte anmärkningen i revisorspåteckningen. På RN:s fråga om eventuell tillstånds- eller anmälningsplikt enligt miljöbalken för bolagets verksamhet har A-son svarat att han inte gjort några överväganden i denna del.

RN, som tagit del av A-sons revisionsdokumentation, gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i detta fall de äldre bestämmelserna när det gäller revisionen av räkenskapsåret 2000.

Av god revisions² följer att en revisor måste skaffa sig information om bolagets verksamhet och organisation samt om de lagar och förordningar som är tillämpliga på bolaget. En analys av den införskaffade informationen skall sedan läggas till grund för riskanalysen i planeringsfasen. Revisorns ställningstagande till posterna i resultat- och balansräkningarna skall grundas på en kombination av åtgärder som syftar till att verifiera innehållet i posterna och åtgärder som avser att verifiera att bolagets interna kontroll säkerställt en fullständig och riktig redovisning. Substansgranskning kan avse dels detaljgranskning av individuella transaktioner och saldon, dels analys av trender och nyckeltal (analytisk granskning). Analytisk granskning kan användas som komplement och kan reducera detaljgranskning av individuella transaktioner och saldon. Vid sin granskning har revisorn att kritiskt granska och bedöma värdet av information från företagsledningen. En bekräftelse från företagsledningen kan vara ett effektivt komplement till övriga underlag men kan inte ersätta revisorns egna granskningsåtgärder. I ett ägarlett bolag kan den interna kontrollen sättas ur funktion av företagsledningen, vilket leder till ökat behov av granskning av ett urval av individuella transaktioner.

² Jfr. FAR:s rekommendation Revisionsprocessen, Samlingsvolym 2001, som numera har ersatts av RS Revisionsstandard i Sverige (jfr. RS 300 Planering, RS 310 Kunskap om verksamheten, RS 400 Riskbedömning och intern kontroll samt RS 500 Revisionsbevis, se även RevU 1005 Särskilda överväganden vid revisionen av små företag, FAR:s Samlingsvolym 2007).

A-son har inte på ett tillfredsställande sätt redogjort för hur han har verifierat redovisningens fullständighet och riktighet. I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2000 har A-son under rubriken ”planering” noterat att han mot bakgrund av det fluktuerande oljepriset har bedömt värdet av analytisk granskning som lågt och har avsett att koncentrera sig på substansgranskning av balansräkningen samt att väsentlighetsbeloppet därvid skulle vara 100 000 kr. Liknande anteckningar har gjorts för räkenskapsåret 2001. I övrigt finns ingen dokumenterad planering inför revisionen och inga noteringar om A-sons närmare överväganden och bedömningar om väsentlighet och risk. Av hans beskrivning samt dokumentationen i övrigt följer emellertid att granskningen av bolagets löpande redovisning räkenskapsåren 2000–2002 i stort har bestått av analytisk granskning baserad på preliminära bokslut. Han har inte heller företagit någon särskild granskning av bolagets rutiner för inköp, försäljning och betalningar genom att ta del av underlag mot löpande bokföring. Undantaget är för de fall då han funnit anledning till fördjupad granskning av ovanliga eller stora poster i bolagets bokföring i samband med granskningen av årsbokslutet. Den fördjupade granskning som A-son i dessa fall har beskrivit har såvitt RN kunnat utröna bestått i frågor till bolagets företrädare eller bokförare, vilka ibland tillhandahållit kopior av bokföringsmaterial. RN finner att A-sons revision av räkenskapsåren 2000–2002 har varit otillräcklig vad gäller både planering och granskning av bolagets löpande redovisning. Härigenom har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son hade vid tiden för sin revision av räkenskapsåret 2002 tagit del av Skatteverkets delpromemoria där det framgick att Skatteverket ifrågasatte bolagets transaktioner i de delar där kontant betalning erlades. Delpromemorian innehöll sådana uppgifter att A-son hade skäl att i de fall där kontant betalning hade erlagts förvissa sig om att leverans hade ägt rum samt att betalning hade skett till angiven mottagare. A-son har – trots sin vetskap om Skatteverkets iakttagelser – nöjt sig med företagsledarens svar att kontant betalning hade krävts i dessa transaktioner och inte utfört någon egen granskning av hela transaktionsflödet för någon av de kontanttransaktioner som förekom under räkenskapsåret 2002. RN finner att A-son inte har inhämtat tillräckliga revisionsbevis för att kunna bedöma riktigheten av bolagets intäkt-redovisning. Genom att ändå tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning för räkenskapsåret 2002 har A-son åsidosatt god revisionssed.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) skall upplysningar lämnas i årsredovisningens förvaltningsberättelse om sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av bolagets ställning, resultat och förväntade framtida utveckling. Däri innefattas miljöfrågor som kan vara aktuella för företaget. Vidare skall företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.³ Som framgått ovan ingår även i planeringen av en revision enligt god revisionssed att identifiera vilka lagar och förordningar som är tillämpliga på bolaget. A-son har uppgett att han inte har reflekterat över huruvida bolaget var tillstånds- eller anmälningspliktigt enligt miljöbalken. Med hänsyn till att bolaget bedrev handel med olja och sådan verksamhet normalt sett får anses medföra miljöpåverkan, finner RN att A-son i samband med sin revision har haft anledning att överväga om bolaget var skyldigt att redovisa miljöinformation enligt årsredovisningslagen. Genom att inte göra detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Slutligen följer av god revisionssed att om en anmärkning eller upplysning förekommer i revisionsberättelsen bör detta normalt också framgå av revisorspåteckningen.⁴ A-son har inte

³ Jfr. Uttalande från FAR:s Revisionskommitté, Revisorns beaktande av miljöfrågor vid granskning av årsredovisningen, FAR:s Samlingsvolym 2001.

⁴ Jfr. Revisionsprocessen, FAR:s Samlingsvolym 2001, sid. 1073. ”Bör” har numera ersatts av ”skall”; se punkten 49SE, RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, FAR:s Samlingsvolym 2007.

iakttagit god revisionssed i detta hänseende och därigenom har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Sammanfattningsvis har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor på flera sätt. Han har vid revisionen av räkenskapsåren 2000–2002 brustit i både planering och granskning av bolagets löpande redovisning. RN finner det särskilt allvarligt att A-son, trots avsaknad av tillräckliga revisionsbevis, har tillstyrkt fastställande av bolagets resultaträkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002. Han har vidare underlåtit att undersöka om bolaget var skyldigt att redovisa miljöpåverkan samt att i revisorspåteckningen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 ange att revisionsberättelsen innehöll en anmärkning. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall meddelas en disciplinär åtgärd. Vid en sammantagen bedömning är det som läggs A-son till last allvarligt och han skall därför meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.