

## D 42/97

Skattemyndigheterna i Y län respektive Z län har till Kommerskollegium (KK) inkommit med underrättelser beträffande auktoriserade revisorn A-son. Ärendena har överförts till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KK:s ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, vad avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser, d.v.s. enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer. De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma ifråga är varning eller upphävande av auktorisationen.

### Underrättelse från Skattemyndigheten i Y län (dnr 237-94)

Skattemyndigheten har företagit taxeringsrevision i ett aktiebolag avseende räkenskapsåret 1990/91. Härvid har framkommit att pågående arbeten inte värderats på ett korrekt sätt i bokslutet 1991-08-31. Detta har lett till att bolagets redovisade ställning och resultat på ett väsentligt sätt blivit missvisande. A-son som varit vald revisor i bolaget under det aktuella räkenskapsåret har avgett en revisionsberättelse utan anmärkningar.

Enligt skattemyndighetens underrättelse bedrev bolaget byggnadsverksamhet med företagsledaren som ende anställd. Under 1990/91 kostnadsfördes cirka 430 tkr för till- och ombyggnad av en villa tillhörig företagsledarens dotter. Kostnaderna uppgick till cirka 30 procent av bolagets totala rörelsekostnader. För utförande av arbetet som pågick under hela 1991 anlätades en underentreprenör. Underentreprenören fakturerade bolaget månadsvis. Bolaget gjorde i sin tur inte någon utfakturering för det arbete som utförts. Om arbetet utförts på löpande räkning borde bolaget enligt skattemyndigheten ha fakturerat och intäktsredovisat drygt 480 tkr under räkenskapsåret. Vidare skulle mervärdesskatt ha redovisats med drygt 120 tkr. Om arbetet däremot utförts till fast pris har bolaget felaktigt kostnadsfört drygt 430 tkr. Det var således enligt skattemyndigheten oavsett val av redovisningsprincip fråga om väsentliga felaktigheter i bolagets redovisning. Skattemyndigheten har vidare påtalat att det på ett stort antal inköpsfakturor och arbetsredor avseende den aktuella till- och ombyggnaden angetts företagsledarens svärsons namn. Denne handhade för övrigt bolagets redovisning.

A-son har anfört bl.a. följande. Bolagets verksamhet bestod huvudsakligen av mindre reparationsarbeten som fakturerades löpande på kunderna. Det nu ifrågasatta arbetet uppmärksammade han först i januari 1993 vid revisionen av räkenskaperna för det påföljande räkenskapsåret. Hans revisionsinsatser räkenskapsåret 1990/91 utgjordes huvudsakligen av riskbedömning, bedömning av den interna kontrollen, löpande granskning samt bokslutsgranskning. Han bedömde den interna kontrollen i bolaget som god. Hans bedömning och förlitan på denna påverkades positivt av att han hade ett gott intryck av den person som handhade redovisningen i bolaget. Vid revisionen fann han inte anledning att ifrågasätta dennes uppgift att samtliga arbeten utfördes på löpande räkning och att pågående arbeten därför inte tagits upp i bokslutet. Han litade på att räkenskaperna sköttes korrekt och enligt god redovisningssed. Bokslutsgranskningen skedde med utgångspunkt från bolagets huvudbok där han gick igenom samtliga tillgångar och skulder och kontrollerade dessa mot bokslutsspecifikationerna. Han kontrollerade stickprovvis bolagets verifikationer mot bokföringen. Vidare granskade han faktureringen före och efter bokslutet för att kontrollera periodiseringen. Han gjorde även en bruttovinstkontroll som inte tydde på något onormalt.

RN, som tagit del av A-son arbetsdokumentation, gör följande bedömning.

A-son uppger att han förutom en riskbedömning gjort en bedömning av den interna kontrollen och att han funnit denna tillfredsställande. Någon redogörelse för de överväganden som lett honom till denna slutsats har A-son dock inte lämnat. Det finns inte heller några anteckningar kring detta i hans dokumentation. RN anser för övrigt inte begreppet intern kontroll vara relevant för företag som drivs av ägaren själv utan några anställda. Vad härefter gäller den granskning A-son uppger sig ha vidtagit kan konstateras att han inom ramen för denna inte uppmärksammat förekomsten av det ifrågasatt om- och tillbyggnadsprojektet som bland i övrigt huvudsakligen mindre reparationsarbeten svarade för 30 procent av bolagets kostnader. A-son har vid sin granskning i stor utsträckning okritiskt godtagit uppgifter lämnade av företagsledarens svärson och även utgått från att denne skötte redovisningen i enlighet med god redovisningssed. De kontroller han själv vidtagit har enligt RNs bedömning inte haft sådan inriktning och omfattning att han härigenom kunnat bilda sig någon välgrundad uppfattning huruvida redovisningen i bolaget skett enligt lag och god sed. A-son har därmed åsidosatt sin skyldighet att granska enligt god revisionssed. Vad gäller hans dokumentation kan konstateras att även den är bristfällig. Förutom att noteringar saknas rörande utförd riskbedömning och bedömning av den interna kontrollen är anteckningarna i sin helhet ytterst knapphändiga. Det går inte att med ledning av dessa bedöma de granskningsåtgärder A-son vidtagit.

### **Underrättelse från Skattemyndigheten i Z län (dnr 405-94)**

Skattemyndigheten i Z län har ifrågasatt A-son insatser som vald revisor i två aktiebolag räkenskapsåret 1990 respektive räkenskapsåren 1990 och 1991. Skattemyndigheten, som företagit taxeringsrevision i bolagen, hävdar att bolagens bokföring företett sådana brister att det med ledning av dessa inte varit möjligt att följa verksamheternas förlopp. Vidare har balansräkningarna i årsboksluten varit helt missvisande i förhållande till bolagens verkliga ekonomiska ställning. A-son har lämnat rena revisionsberättelser för bolagen de aktuella räkenskapsåren.

Enligt skattemyndigheten har det ena bolaget, här benämnt förvaltningsbolaget, räkenskapsåret 1990 brutit mot bokföringslagens bestämmelser bl.a. genom att inte bevara verifikationer avseende uttag av väsentliga belopp från bolagets bankkonto och genom att varken bokföra eller bevara verifikationer avseende betalning av tio leverantörsfakturer om sammanlagt drygt 2 mkr. I bokföringen har vidare fordringar på företagsledaren och en styrelseledamot om knappt 1,5 mkr utelämnats. Även leverantörsskulder om cirka 1,2 mkr och skulder för upplupna kostnader om cirka 220 tkr har utelämnats. Bolagets omsättning uppgick under räkenskapsåret till 2,8 mkr. Bolaget hade inga anställda.

Vad gäller det andra bolaget, här benämnt managementbolaget, har vid taxeringsrevisionen framkommit att detta räkenskapsåren 1990 och 1991 brutit mot bokföringslagens bestämmelser bl.a. genom att insättningar och uttag på bolagets affärskonto i bank inte har redovisats i den löpande bokföringen. Vidare har betydande kassaunderskott konstaterats. Underskotten har bokats bort mot ett avräkningskonto utan att dessa transaktioner styrkts med verifikationer. I bolaget har kostnadsförts ett antal fakturer som endera anger någon annan fakturamottagare än bolaget eller saknar specifikation som visar att kostnaden avser bolagets verksamhet. Mervärdesskattedeklarationer har inte överensstämt med bokföringen och uppbördsdeklarationer har inte överensstämt med lönekontot. Bolaget har haft två anställda, företagsledaren och dennes dotter. Bolagets omsättning uppgick under 1990 till drygt 1 mkr och under 1991 till knappt 500 tkr.

Skattemyndigheten gör gällande att det med hänsyn till de väsentliga fel som konstaterats måste anses uteslutet att man vid en normalt genomförd revision inte skulle finna anledning till anmärkning mot redovisningen i bolagen. Det har framkommit att ägare och företagsledare i de nu berörda bolagen är den person som skötte redovisningen i byggbolaget i ovan behandlade tillsynsärende (dnr 237-94).

A-son har anfört bl.a. följande. Hans revisionsinsatser i bolagen utgjordes huvudsakligen av riskbedömning, löpande granskning samt bokslutsgranskning. I sin riskbedömning för respektive bolag beaktade han bl.a. att bokföringen gjordes av ägaren, som var kommunalråd och som tidigare varit verksam som revisor och redovisningskonsult. Bokslutsgranskningen skedde med utgångspunkt från respektive bolags bokföring där han gick igenom samtliga tillgångar och skulder och kontrollerade dessa mot bokslutsspecifikationer. Därefter läste och kontrollerade han stickprovsvi i företagsledarens närvaro bolagens verifikationer mot bokföringen. Vid granskningen och med ledning av den information han erhöll från företagsledaren fann han inte anledning att ifrågasätta bolagens räkenskaper. Angående förvaltningsbolaget har A-son anfört att de medel som styrelseledamöter tog ut från banken under 1990 användes efter räkenskapsårets utgång för att betala leverantörsskulder. Bolaget fann det därför inte nödvändigt att i årsredovisningen redovisa några fordringar på styrelsen utan man gjorde en kvittning mellan dessa och leverantörsskulder. Att redovisa fordringarna hade kunnat ge läsaren intrycket av att pengarna skulle återbetalas till bolaget och förstärka likviditeten vilket inte var fallet. Vad gäller managementbolaget har A-son anfört bl.a. att han avstämde dess bankkonto per bokslutsdagen och att det då inte förelåg någon differens mellan kontoutdrag och bokföring. A-son har inte kommenterat de av skattemyndigheten påtalade skillnaderna mellan bolagets bokföring och avlämnade mervärdesskatte- och uppbördsdeklarationer.

RN, som har tagit del av A-son granskningsdokumentation, gör följande bedömning.

Såvitt framgår av A-son eget yttrande har han vid utförandet av sina revisionsuppdrag i stor utsträckning förlitat sig på sin bedömning av företagsledarens kompetens och vederhäftighet samt på uppgifter denne lämnat. RN vill med anledning av detta framhålla att – oavsett vad revisorn tror sig veta om ett bokslut och om den som upprättat det – det är revisorns skyldighet att vidta egna fördjupade kontroller för att förvissa sig om att redovisningen är riktig. RN bedömer att de brister som skattemyndigheten påtalat i de båda bolagen är så omfattande att A-son om han genomfört sin granskning i enlighet med god revisionsmed inte rimligen kunnat undgå att uppmärksamma i varje fall ett antal av dem. Vad gäller de i förvaltningsbolaget oredovisade fordringarna på företagsledningen och de utelämnade leverantörsskulder har A-son till RN uppgett att han kände till de överväganden som låg bakom årsredovisningens utformning och att han accepterat dem. Hans ställningstagande måste bedömas som anmärkningsvärt eftersom företagsledningens kontantuttag innebar att dessa uppburit penninglån från bolaget vilket står i strid med det s.k. låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385). Detta har han haft skyldighet anmärka på i revisionsberättelsen. Redovisningen har vidare genom förfarandet att utelägna fordringar och skulder på ett uppenbart sätt avvikit från vad som följer av lag och god sed. Den dokumentation som A-son visat upp avseende sin revision av förvaltningsbolaget och managementbolaget är i sin helhet ytterst knapphändig och uppfyller inte kraven enligt god revisionsmed.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

A-son har utfört revision av tre ägarledda aktiebolag. I samtliga bolag har en och samma person haft en framträdande ställning om än i ett av bolagen endast i egenskap av närstående till företagsledaren och som externt anlitad bokförare. A-son har haft förtroende för denne person och har, såvitt framgår, inte ifrågasatt de uppgifter denne lämnat. A-son har genom att i sin revision okritiskt utgå ifrån att uppgifterna var riktiga underlåtit att revidera i enlighet med god revisionsmed. A-son har vidare underlåtit anmärka på förbjudna lån och utan att göra några invändningar accepterat en redovisning som varit klart felaktig. Han har vidare dokumenterat de granskningsinsatser han vidtagit på ett bristfälligt sätt. Sammantaget har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina plikter som revisor.

Med stöd av 23 § andra stycket förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer 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, Birgitta Lindén, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall och Per Thorell. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus, föredragande.