

D 43/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i W-stad angående godkände revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag avseende räkenskapsåren 2000/01 och 2001/02 som varit föremål för skatterevision.

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår följande. Bolagets verksamhetsområde är enligt årsredovisningarna att bedriva konsultverksamhet inom flygsektorn. Omsättningen har under de aktuella räkenskapsåren uppgått till knappt 500 000 kr. Eget kapital har i årsredovisningarna upptagits till 89 000 kr respektive 147 000 kr. Bolaget ägdes av ett gift par där mannen var aktiv i bolaget och företrädde detsamma. Skatterevisionen har enligt skattemyndigheten försvårats genom brister i bolagets bokföring bestående bland annat av att både intäkter och kostnader har bokförts flera gånger eller inte bokförts alls och att felräkningar har skett vid betalning i utländsk valuta. En del bokföringsposter har helt saknat underlag. Bolaget har använt ett avräkningskonto med företrädaren för bokföring av samtliga in- och utbetalningar till och från bolaget, även för belopp som betalats via bolagets bank. Per balansdagen den 30 april 2001 har 129 000 kr krediterats avräkningskontot och debiterats bolagets bankkonto, varmed bokfört saldo på bankkontot har korrigerats gentemot bankens saldobesked. Samtliga redovisade intäkter har under räkenskapsåret 2000/01 dessutom bokförts per balansdagen. Även under räkenskapsåret 2001/02 har betalning av bolagets kundfakturer bokförts via avräkningskontot trots att kunderna har betalat till bolagets bankkonto. Enligt skattemyndigheten har avräkningskontot använts vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret 2001/02 i syfte att korrigera redovisat saldo på bankkontot. Avseende bolagets kostnadsredovisning har skattemyndigheten bland annat funnit att avdrag båda räkenskapsåren har gjorts för traktamenten med alltför höga belopp och att fakturer ställda till bolagets ägare avseende fastighetsunderhåll, el och telefon har kostnadsförts i bolaget. Dessutom har för räkenskapsåret 2000/01 redovisade resekostnader uppgått till 163 000 kr, varav 133 000 kr har avsett företrädarens utgifter för en enda resa. Det har visat sig att kostnaden för denna resa uppgick till ett belopp på ca 34 000 kr som kostnadsfördes flera gånger. A-son har avgett rena revisionsberättelser för båda räkenskapsåren.

A-son har yttrat sig över skattemyndighetens underrättelse och besvarat RN:s frågor enligt i huvudsak följande. Bolaget, som hade förhållandevis låg omsättning och startades med ägarnas egna medel i april 2000, hade inga externa intressenter förutom staten, varför han ansåg att hans granskningstid kunde vara ganska begränsad. Den löpande redovisningen har kontrollerats genom stickprov. Vid sin granskning av bolagets avräkningskonto mot ägarna har han för båda räkenskapsåren kontrollerat i huvudboken att saldot inte har varit positivt. Granskning av bolagets intäkter har för båda räkenskapsåren inneburit kontroll av att bolaget varje månad fakturerat sin uppdragsgivare, enligt den rutin som tillämpades. A-son har vidare uppgett att hans periodiseringskontroller har bestått av att han genom stickprov granskat både intäkter och kostnader utifrån fakturadatum och fakturatext avseende leverans. Beträffande förhållandet att bolaget skulle ha belastats med ägarnas privata kostnader har skattemyndigheten i sin underrättelse till stor del riktat in sig på att det har förekommit att fakturer har varit ställda till ägarna i stället för till bolaget. Detta behöver inte innebära att kostnaderna inte avser bolagets verksamhet. Någon djupare kontroll av dessa kostnader har inte gjorts med hänsyn till tillämpat väsentlighetskriterium, men han har talat med bolagets företrädare om detta och även tagit upp det i en promemoria ställd till bolagets styrelse. Företrädaren har intygat att inköpen gjorts för

bolagets räkning. A-son har uppgett att han inte har observerat att kostnader för en resa har bokförts mer än en gång. Enligt A-sons uppfattning förbättrades redovisningen efter hans påpekande i en promemoria vid revisionen av räkenskapsåret 2000/01, varför det inte fanns anledning att göra någon anmärkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001/02.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation och gjort följande iakttagelser. Dokumentationen för de två räkenskapsåren består av oberoende- och riskanalys, granskningsplan, översikt av revisionsåtgärder, sammanställning av nyckeltal, förvaltningsrevision samt granskningsblad avseende resultaträkningen och enskilda balansposter. Vad gäller oberoendeanalysen för respektive räkenskapsår består den nästan genomgående av korta noteringar om att det saknas omständigheter som kan utgöra hot mot A-sons oberoende. Beträffande förekomsten av självgranskningshot har dock för båda räkenskapsåren antecknats att det är fråga om ett s.k. kombiuppdrag samt att ”Det finns omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.” Inget ytterligare sägs om självgranskningshotet och det framgår således inte om detta har lett till några åtgärder eller överväganden från A-sons sida. Granskningsbladen avseende enskilda balansposter innehåller några få kortfattade noteringar om vidtagna revisionsåtgärder. Vanligast förekommande notering är ”Avstämning har skett mot underlag, huvudbok och årsredovisning” med tillägget ”u.a.” (utan anmärkning) och ibland finns en uppgift om vad balansposten avser. Dokumentationen för räkenskapsåret 2000/01 innehåller också en mycket kortfattad promemoria ställd till bolagets styrelse och i dokumentationen för räkenskapsåret 2001/02 finns ett utdrag ur huvudboken avseende bolagets avräkningskonto med företrädaren.

RN gör följande bedömning.

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2000/01 avgavs före den 1 januari 2002, medan revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001/02 avgavs efter detta datum. Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft och RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering 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 2000/01.

Den revisionsinsats som A-son har redogjort för är mycket begränsad även med hänsyn till verksamhetens ringa omfattning. A-son har, avseende de fel och brister som framgått av skattemyndighetens underrättelse och som han inte har observerat vid revisionen, hänvisat till sitt väsentlighetskriterium. RN noterar att enligt den riskbedömning som finns i A-sons dokumentation har väsentlighetsbeloppet för resultatfel utan närmare motivering satts till 75 000 kr för räkenskapsåret 2000/01 respektive 85 000 kr för räkenskapsåret 2001/02. Beloppen framstår som anmärkningsvärt höga i förhållande till bolagets omsättning och redovisat eget kapital. Det noteras vidare att risk och väsentlighet beträffande balansposten långfristiga skulder, som utgörs av saldot på avräkningskontot, för båda räkenskapsåren har bedömts som låg. Även denna bedömning framstår som anmärkningsvärd med hänsyn till skattemyndighetens uppgift att bolagets samtliga in- och utbetalningar har bokförts via detta konto. För att säkerställa avräkningskontots saldo krävdes någon form av kontroll av de underliggande transaktionerna. Enligt A-sons uppgifter till RN har hans granskning respektive räkenskapsår utgjorts av att via huvudboken stämma av att saldot inte vid något tillfälle varit positivt. I den promemoria, vartill

A-son har hänvisat i sitt yttrande, finns ett påpekande att alla betalningar skall bokföras mot likvida medel. Det finns inget i A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2001/02 som tyder på att bolaget har vidtagit någon rättelse med anledning av påpekandet eller att A-son har utfört någon fördjupad kontroll på grund av de tidigare gjorda iakttagelserna. Vad vidare gäller bolagets intäktsredovisning är de granskningsåtgärder som A-son har beskrivit i sitt yttrande till RN med hänsyn till bolagets redovisningsrutiner klart otillräckliga. Det noteras särskilt att dokumentation av denna granskning saknas helt. Angående bolagets kostnadsredovisning har A-son observerat fakturor utställda till bolagets ägare som privatpersoner. Med hänsyn till det slag av kostnader som fakturorna avsåg borde A-son ha vidtagit fördjupade granskningsåtgärder i denna del. A-sons granskning av bolagets redovisning framstår sammantaget som otillräcklig.

Bestämmelser om revisorers skyldighet att dokumentera sina revisionsuppdrag fanns tidigare i 10–14 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1). Sedan den 1 januari 2002 gäller enligt 24 § revisorslagen (2001:883) att en revisor skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Kraven på revisionsdokumentation har ytterligare utvecklats i 2–5 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2). Vad gäller oberoendeanalysen är A-sons dokumentation så bristfällig att det kan ifrågasättas om han har utfört någon sådan analys för det aktuella revisionsuppdraget. Vad sedan gäller de granskningsåtgärder som A-son har uppgett att han har utfört är det flera av dessa som inte framgår av hans dokumentation. Avseende de kontroller som A-son har dokumenterat framgår varken inriktning eller omfattning. Dessutom saknas helt underliggande handlingar som verifierar vidtagna åtgärder. Den promemoria som A-son har tillställt bolagets styrelse efter granskningen av räkenskapsåret 2000/01 innehåller påpekanden om brister i bolagets underlag för bokföring av kostnader. Att några iakttagelser om detta har gjorts vid granskningen framgår inte i övrigt av dokumentationen. RN finner att A-son inte har dokumenterat sitt arbete på föreskrivet sätt och bedömer bristerna i dokumentationen som betydande.

Sammanfattningsvis finner RN att A-sons granskning av båda räkenskapsåren har varit så översiktlig att han har saknat tillräcklig grund för att avge revisionsberättelserna samt att han har brustit i sin skyldighet att dokumentera revisionsuppdraget. Därmed har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt skall A-son 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, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, 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 Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.