

D 18/01

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de revisorer som inte är medlemmar i någon av revisorsorganisationerna 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 A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i tre aktiebolag, oljebolaget, transportbolaget och trädgårdsbolaget. RN:s granskning av revisionen i det förstnämnda bolaget har omfattat räkenskapsåret 2000 och i de två senare bolagen räkenskapsåret 1999-09-01–2000-08-31. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig. I enlighet med A-sons önskemål har han beretts tillfälle att vid en sammankomst hos RN muntligen lämna kompletterande upplysningar. A-son har yttrat sig över de anteckningar som upprättats vid detta tillfälle.

A-sons oberoende som revisor

A-son har 28 revisionsuppdrag, samtliga aktiebolag. A-son utövar sin revisionsverksamhet i en enskild firma (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare en person verksam i revisionsbyrån. Enligt A-son har ingen av hans revisionsklienter kompetens att själv upprätta bokslut och årsredovisning.

A-son eller hans medarbetare utför grundbokföring åt fem av A-sons revisionsklienter. Från var och en av dessa klienter erhåller revisionsbyrån pärmar med verifikationer. Dessa är inte attesterade. ”Eftersom det rör sig om fåmansföretag så har ju ägarna kontroll över de handlingar de skickar till revisionsbyrån.” I några fall försöker ägarna göra någon slags bokföring. Dessa ”kladdar” kan enligt A-son inte användas. A-son och hans medarbetare utgår därför från verifikationerna när de bokför.

Från de övriga revisionsklienterna erhåller A-son bolagens grundbokföring, underlaget för denna samt en s.k. råbalans dvs. resultat- och balansräkning i form av saldolistor. A-son gör de korrigeringar som krävs för bokslut såsom avskrivningar, periodiseringar samt skatteberäkningar. Underlag för korrigeringarna är bl.a. uppgifter A-son får av klienten, exempelvis sedan denne genomfört lagerinventering. A-son har vid sammankomsten med RN muntligen bekräftat att han upprättar årsredovisning åt samtliga sina revisionsklienter.

A-son har i en kommentar över RN:s anteckningar från sammankomsten framhållit följande: ”Från mina klienter erhåller jag en årsredovisning med resultat- och balansräkningar. Dessa kontrollerar jag genom mina arbetscheman och noterar brister eller felaktigheter. Därefter översänds mina noteringar till klienten som skall justera och bokföra de olika posterna varefter jag får ett korrigerat exemplar. Den redovisning som finnes innan mina noteringar äro bokförda kallar jag för ’råbalans’.”

RN gör följande bedömning.

Begreppet bokföring innefattar löpande bokföring (grund- och huvudbokföring) samt andra åtgärder som t.ex. upprättande av bokslut och årsredovisning. Av 10 kap. 16 § första stycket 2

aktiebolagslagen (1975:1385) följer att den som biträder vid ett aktiebolags bokföring inte får vara revisor i bolaget. Enligt samma lagrum, första stycket 4, får inte heller den vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen.

En revisor som, på det sätt A-son beskrivit, biträder med bokförings- och bokslutsarbete m.m. och upprättar årsredovisningar åt sina revisionsklienter bryter mot jävsregeln i 10 kap. 16 § första stycket 2 aktiebolagslagen. Under vissa förutsättningar får någon som är verksam vid samma revisionsbyrå som den valde revisorn biträda en revisionsklient med löpande bokföring utan att jäv uppkommer för revisorn. Av 8 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering framgår vilka krav som skall vara uppfyllda för att sådant biträde skall få lämnas. Bl.a. krävs att revisionsklienten genom attestering har godkänt verifikationerna som dokumentation av affärshändelser i den verksamhet som revisionsuppdraget omfattar och att revisionsklienten genom kontering på verifikation eller på annat sätt har sett till att affärshändelserna är klassificerade till sin art. Av A-sons redogörelse för det räkenskapsmaterial som revisionsbyrån erhåller av revisionsklienterna framgår att materialet från i varje fall fem klienter antingen inte uppfyller något av dessa krav eller endast ett av dem. RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son organiserat sitt arbete så att han i betydande omfattning bryter mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen.

A-sons revisionsarbete

Den dokumentation som A-son insänt till RN består i de tre granskade revisionsuppdragen av ett dokument, benämnt "arbetsbokslut", på vilket A-son i en kolumn under rubriken Råbalans har förtecknat olika balans- och resultatkonton och tillfört de omföringar som krävs för bokslut. I en kolumn med rubriken Anteckningar finns därutöver ett fåtal mycket kortfattade kommentarer, exempelvis "enligt plan 20 %", "enl. uppst." och "skatt 28 %". Eftersom inga revisionsåtgärder framgår av den dokumentation som A-son tillställt RN har han ombetts att beskriva de granskningsinsatser han utfört. A-son har beskrivit sitt revisionsarbete enligt följande. "Först kontrolleras mot besked bankmedel och skulder, kunder och leverantörer mot listor, källskatt och mervärdesskatt mot poster påföljande år, kontrollräkning av semesterskuld och löneskatt och soc. avgifter. Därefter sker granskning av årets utgiftsposter, stickprov på allegat bl.a. för att se att tillgång ej förts som kostnad eller poster förts som ej äro avdragsgilla." "Då det gäller varuförsäljande bolag så har jag eller skaffar jag mig ett begrepp om varupåslag och kontrolleras då försäljningen mot inköpen och skall då den av mig framräknade bruttovinsten utvisa ungefär samma procent. Om så icke är fallet fordras en godtagbar förklaring." A-son har dessutom framfört att "det viktigaste är att det blir lagligt rätt beträffande skatt och BFL".

I oljebolagets årsredovisning har posten varulager upptagits till 1,6 mkr (nio procent av balansomslutningen). På RN:s fråga hur A-son förvärvat sig om lagrets existens och värde samt när han senast deltog i inventering har A-son svarat följande. "Jag har icke och tror inte att andra revisorer har den kännedom i olika branscher att vi äro kompetenta att kontrollera ett varulager. För kontroll har jag utgått från lagrets omsättning per år, därefter inköpen under senaste månaden mot försäljning. Lagret bör harmonisera häremot." – I trädgårdsbolagets årsredovisning har posten varulager upptagits till 1,1 mkr (32 procent av balansomslutningen). A-son har i sitt arbetsbokslut antecknat "Lager enligt lista. Växande alster – försiktigt värderat". På RN:s fråga när A-son senast deltog i inventering av varulagret har A-son anfört att genomgång av varulagret skedde i samband med revisionen. Han har tillställt RN en lagerlista undertecknad av företagsledaren.

Kundfordringar har i oljebolagets årsredovisning redovisats till 9,1 mkr (52 procent av balansomslutningen). I A-sons arbetsbokslut finns ingen notering. På RN:s fråga hur posten granskats har A-son svarat: "Datalistor över kunder". I transportbolagets årsredovisning har

kundfordringar redovisats till 1,2 mkr (34 procent av balansomslutningen). A-son har i arbetsbokslutet antecknat "Lista" i anslutning till posten.

I transportbolagets och trädgårdsbolagets årsredovisningar finns i respektive balansräkning endast rubrikerna Tillgångar och Skulder. Någon uppdelning har således inte skett vare sig mellan anläggnings- och omsättningstillgångar eller mellan skulder och eget kapital. Under respektive rubrik har indelning i poster inte skett på det sätt som är obligatoriskt enligt ÅRL:s regler. Vidare innehåller årsredovisningarna inga andra tilläggsuppgifter än uppgift om antal anställda, totalt utbetalade löner och avskrivningsprinciper. Att årsredovisningarna saknar uppgifter om löner och andra ersättningar till styrelseledamöter och verkställande direktör beror enligt A-son på att ägarna inte önskar att dessa uppgifter skall framgå av årsredovisningen. "Jag som revisor kan ju inte göra något åt detta. Det är ju styrelsen som bestämmer." A-son har i respektive revisionsberättelse intygat att årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen. I yttrande till RN har A-son anfört att transportbolagets och trädgårdsbolagets årsredovisningar har "utformats något annorlunda än standardformulär men har ansetts uppfyllt gängse krav, detta som PRV ej framfört anmärkning". Enligt vad A-son uppgett används denna mall för årsredovisning av samtliga A-sons revisionsklienter utom en (oljebolaget).

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1, RN:s föreskrifter) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den dokumentation som A-son tillställt RN kan inte användas som underlag för bedömning av A-sons revisionsarbete. Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna utförts och att de haft sådan inriktning och omfattning att de kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning bör bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser. RN konstaterar att A-son har lämnat endast mycket allmänt hållna och knapphändiga svar när RN begärt förtydliganden av hans revisionsinsatser. RN anser inte att A-son genom sina svar på RN:s frågor, gjort troligt att han i något av de tre här aktuella bolagen skulle ha utfört någon egentlig revision. Den dokumentation som A-son tillställt RN i form av "arbetsbokslut" och de svar han lämnat visar att hans arbete är inriktat på att upprätta bokslut och årsredovisningar åt sina revisionsklienter.

Enligt 2 kap. 1 § ÅRL skall en årsredovisning bestå av balansräkning, resultaträkning, noter och förvaltningsberättelse. Av 3 kap. 3 § samma lag framgår att balansräkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till lagen samt att resultaträkningen skall upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3. Transportbolagets och trädgårdsbolagets årsredovisningar uppfyller i väsentliga avseenden inte

lagstadgade krav. Av 5 kap. ÅRL framgår vidare vilka tilläggsupplysningar som en årsredovisning skall innehålla. Att en styrelse inte önskar redovisa vissa i ÅRL lagstadgade uppgifter är inte något skäl för revisorn att godta att uppgifterna utelämnas. A-son har i en kommentar till att han i sina revisionsberättelser intygat att bolagets årsredovisningar upprättats enligt ÅRL hänvisat till att Patent- och registreringsverket (PRV) inte framfört anmärkning. A-sons kommentar är anmärkningsvärd och visar att han antingen saknar kunskap om lagstadgade redovisningsbestämmelser eller att han inte rätt har förstått sin uppgift att som vald revisor verka för att dessa regler efterlevs.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son bryter i betydande omfattning mot grundläggande jävsregler i aktiebolagslagen. A-son har inte vare sig genom sin dokumentation eller genom sina knapphändiga svar på ställda frågor gjort troligt att han i något av de tre av RN granskade revisionsuppdragen skulle ha utfört någon egentlig revision. A-son har vidare ådagalagt allvarliga brister i sitt kunnande om ÅRL:s regler eller i vart fall visat att han inte förstått sina skyldigheter att som revisor verka för att lagstadgade redovisningsregler efterlevs.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De omständigheter som framkommit får anses vara synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, Marie Carlsson, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.