

D 13/02

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. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av bolagen, luftfilterbolaget och datorbolaget, båda avseende 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.

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, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkten 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkten 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN vid bedömningarna nedan de äldre bestämmelserna.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son har 33 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, Y AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare tre personer verksamma i byrån. Enligt A-son arbetar dessa huvudsakligen med redovisning åt enskilda firmor och handelsbolag.

A-son har till RN uppgett att medarbetare på revisionsbyrån handhar grundbokföringen åt nio revisionsklienter. A-son har av RN ombetts att beskriva vilka arbetsuppgifter dessa utför och hur materialet ser ut när redovisningsarbetet börjar. Han har därvid uppgett att klienterna ”lägger alla verifikationer i datumordning och noterar kostnadsslag resp. intäktslag”. ”Eftersom det bara är en ägare och en i styrelsen har vi inte krävt att verifikatet skall signeras.”

Enligt A-son är han själv 21 av sina revisionsklienter ”behjälplig med att sammanställa bokslutet, dock har kunden tagit fram underlaget”. A-son har beskrivit sitt arbete på följande sätt: ”I de nämnda 21 uppdragen har jag lämnat råd och anvisningar i samband med att bokslutet upprättas. Klienten kan inte alla regler och lagar och vill ha råd om vad som är rätt och vad som skall göras i ett bokslut. Avskrivningsregler, vad som måste balanseras, vilka möjligheter som finns att göra avsättningar, begränsningar i utdelningsregler, pensionsregler, löneskatteregler som är ganska invecklade, och som jag ser det som normal rådgivning att förklara vad som är rätt och fel, varefter klienten fattar sitt beslut hur bokslutet skall se ut.”

A-son är slutligen samtliga revisionsklienter utom tre behjälplig med utformningen av årsredovisningen. ”Klienten lämnar mig ett färdigt bokslut i form av en datalista, samt oftast har jag tillgång till bilagorna i bokslutet samtidigt, jag får en skriven text till årsredovisningen och

alla uppgifter om bolagets anställda m.m. varefter jag lägger in siffrorna och texten i [årsredovisningsprogrammet] som skapar noter 'själv' utifrån vad som finns i balans- och resultaträkningen.”

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 och i den omfattning 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 § i RN:s före den 1 januari 2002 gällande föreskrifter 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 från revisionsklienter till vilka redovisningstjänster lämnas framgår att det material han erhåller från nio av sina klienter inte uppfyller *båda* dessa krav. RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son organiserat sitt arbete så att han bryter mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen.

A-sons revisionsbyrå

RN har tagit del av årsredovisningar inklusive revisionsberättelser för revisionsbyrån avseende de tre räkenskapsåren 1997/98, 1998/99 och 1999/2000. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1997/98 har den valde revisorn anmärkt att årsredovisningen inte upprättats inom föreskriven tid. I revisionsberättelserna för räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000 har revisorn anmärkt att skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen inte betalats i rätt tid.

A-son har uppgett att eftersläpningen med skatter och avgifter berott på att revisionsbyrån haft ekonomiska problem på grund av att kunder inte betalat i rätt tid och att några klienter försatts i konkurs. Vidare hänvisar A-son till att anställda slutat eller varit sjuka. Han uppger att byrån aldrig varit på obestånd och att dess ekonomi numera är ordnad.

RN gör följande bedömning.

För att en revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att denne åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. En viktig förutsättning för att detta förtroende inte skall rubbas är att revisorn i sin egen verksamhet följer gällande bestämmelser. Av god revisorssed följer vidare att verksamheten skall bedrivas under ordnade former och att revisorn skall eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. A-son har bedrivit sin verksamhet på

ett sådant sätt att den i revisionsbyrån valde revisorn för två av de tre räkenskapsår som RN:s utredning omfattat lämnat orena revisionsberättelser på grund av bristfällig hantering av skatter och avgifter. RN har vidare konstaterat att årsredovisning för revisionsbyrån två av de tre åren har avgivits så sent att ordinarie bolagsstämma inte kunnat hållas inom sex månader från utgången av respektive räkenskapsår (9 kap. 7 § aktiebolagslagen). RN finner att A-son – i sin egen verksamhet – på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad A-son anfört som skäl till revisionsbyråns försummelser förändrar inte denna bedömning.

A-sons revisionsarbete

I luftfilterbolaget, vars omsättning enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 1999/2000 uppgick till 14,1 mnkr och balansomslutning till 23 mnkr, har posten Övriga kortfristiga placeringar, bestående av aktier och andelar, redovisats till 9,6 mnkr. Enligt uppgift i not var det bokförda värdet 11,1 mnkr och börsvärdet 9,6 mnkr. I noten har posten angetts vara anläggningstillgång. I årsredovisningen saknas upplysning om vilken värderingsprincip som tillämpats. – I en annan not har som Långfristiga värdepappersinnehav redovisats 4,3 mnkr. Någon post med denna rubrik finns inte i luftfilterbolagets balansräkning.

I datorbolaget, som det aktuella året hade en omsättning om 16,6 mnkr och en balansomslutning om 21,4 mnkr, har som Övriga kortfristiga placeringar (aktier och andelar), redovisats 1,5 mnkr. Enligt uppgift i not var börsvärdet noll kronor. I noten har posten angetts vara anläggningstillgång. I årsredovisningen saknas uppgift om skälet till differensen mellan bokfört värde och börsvärde. – Som Långfristiga värdepappersinnehav har redovisats 15,2 mnkr. Uppgift om vad som ingår i posten och om dess börsvärde saknas i datorbolagets årsredovisning.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han mot externa handlingar, exempelvis engagemangsbesked, skulle ha granskat att luftfilterbolaget och datorbolaget per balansdagen faktiskt ägde de i respektive årsredovisning redovisade värdepapperen.

A-son har anfört följande.

Det värde för posten Övriga kortfristiga placeringar som i not i luftfilterbolagets årsredovisning uppgetts vara det bokförda värdet för innehavet av aktier och andelar skall rätteligen vara anskaffningsvärdet. Nedskrivning har skett med 1,5 mnkr. A-son medger att posten har redovisats ”otydligt i noten”. På RN:s fråga varför posten i not rubricerats anläggningstillgång har A-son anfört att han ”antar att detta beror på att [bolaget] ser detta kapital som en långsiktig placering av rörelsens kapital”. – Den post om 4,3 mnkr som i not rubricerats Andra långfristiga värdepappersinnehav avser enligt A-son ett bankcertifikat och ingår i balansräkningen i posten Kassa/bank.

Vad gäller datorbolaget har A-son uppgett att börsvärdet av posten Övriga kortfristiga placeringar uppgick till 1,6 mnkr. Han har medgett att ”förvirring har uppstått i noterna” men anser sig ha haft kontroll över siffrorna. – Vad gäller det långfristiga värdepappersinnehavet som redovisats till 15,2 mnkr uppgick enligt A-son börsvärdet till 18,5 mnkr. Han uppger att han glömt att påpeka att noten borde ha kompletterats med uppgift om detta. A-son har vidare anfört att han fortsättningsvis kommer att mer i detalj kontrollera texten i årsredovisningar.

RN gör följande bedömning.

Att döma av A-sons svar till RN beträffande luftfilterbolaget har han överhuvudtaget inte uppmärksammat att aktiers och andelars anskaffningsvärde felaktigt uppgetts vara bokfört värde eller att väsentliga poster i balansräkningen rubricerats som omsättningstillgångar och i noter som anläggningstillgångar. Hans förklaring, att ägarens avsikt med en viss aktieplacering skulle

medföra att denna som i balansräkningen redovisats som omsättningstillgång, i not uppges vara anläggningstillgång, är svårförståelig.

Enligt god redovisningssed (BFN U 97:1) bör ett företag vad gäller börsnoterade aktier ange dels det bokförda värdet, dels det börsvärde som gäller på balansdagen. Vidare bör uppdelning ske på omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. A-son har uppenbarligen inte observerat att noterna i datorbolaget var ofullständiga och att en post rubricerats som omsättningstillgång i balansräkningen och som anläggningstillgång i not.

Såvitt framkommit har A-son inte mot externa besked granskat existensen och värdet av i respektive årsredovisning redovisade värdepapper som i luftfilterbolaget uppgick till 60 procent av balansomslutningen och i datorbolaget till 78 procent av balansomslutningen.

Dokumentation

Enligt 10 § i RN:s ovan nämnda föreskrifter 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. Underlåtenhet av en revisor att på ett tillfredsställande sätt dokumentera sina granskningsåtgärder bedöms som allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av revisionsarbetet i efterhand.

A-sons dokumentation är genomgående mycket knapphändig. I dokumentationen avseende luftfilterbolaget och datorbolaget finns vissa noteringar från verifikationsgranskning samt beträffande det förstnämnda bolaget också en revisionspromemoria. Dokumentationen i övrigt består i de granskade revisionsuppdragen av en handling benämnd "Granskningsplan", ett dokument benämnt "Förberedande information" samt Ja/Nej-svar i anslutning till frågor på standardiserade checklistor. I ett fåtal fall har svaren kompletterats med kortfattade kommentarer. Beträffande väsentliga poster framgår inte vilka granskningsåtgärder som vidtagits. Sammantaget finner RN A-sons dokumentation vara i hög grad bristfällig.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har organiserat sitt revisionsarbete på ett sådant sätt att han bryter mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen. Han har inte, under i vart fall två år, på ett korrekt sätt hanterat skatter och avgifter i sin egen verksamhet. Vidare har han under två av de senaste tre åren underlåtit att i tid avge revisionsbyråns årsredovisningar. A-son har vid sin revision av luftfilterbolaget och datorbolaget inte reagerat över att information saknats i noter och inte heller uppmärksammat att väsentliga poster rubricerats som omsättningstillgångar i respektive bolags balansräkning och som anläggningstillgångar i noter. Hans granskning av de i förevarande ärende aktuella bolagens innehav av värdepapper, som var respektive bolags största balanspost, har varit bristfällig. Vidare har A-son inte dokumenterat dessa revisionsuppdrag på föreskrivet sätt. Sammanfattningsvis har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina plikter som revisor.

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

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, Eva Ekström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Kerstin Nyquist, Lars Wenne och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.