

D 6/01

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. 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.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare en person verksam i revisionsbyrån.

Av A-sons totalt ca 70 revisionsuppdrag är 60 stycken s.k. kombinationsuppdrag, dvs. utöver A-sons revisionsuppdrag har revisionsbyrån i uppdrag att biträda klienterna med redovisningstjänster. Från 19 av dessa klienter erhåller revisionsbyrån verifikationer kronologiskt insorterade efter betalningsdatum i pärmar. Endast en av dessa revisionsklienter attesterar verifikationerna. Fyra av dem gör någon form av klassificering av affärshändelserna. Byrån anger huvudbokskonton på verifikationerna, numrerar dem och registrerar dem i bokföringsprogram för dator. Vad gäller det biträde A-son själv lämnar dessa 19 klienter har han anfört följande: "Jag gör avskrivningar på anläggningstillgångar, varulagerförändring på grundval av klientens lagerinventering, interimsposter, periodiseringsfonder och skatteberäkning för dessa klienter." I övriga kombinationsuppdrag "har de flesta upprättat förteckning över kundfordringar och leverantörsskulder samt interimsposter. Jag gör eventuella rättelseposter, avskrivningar på inventarier, periodiseringsfonder och skatteberäkning." A-son har tillagt att eftersom han använder ett datorbaserat bokslutsprogram för att stämma av och dokumentera bokslut "har det fallit sig naturligt att även upprätta bokslutsposter då det kan ske med viss automatik".

I sina kommentarer över RN:s ovannämnda promemoria har A-son uppgett att han i cirkulärskrivelse år 1999 till sina klienter "påpekat behovet av attest på inköpsfakturer och -kvitton samt kravet på klassificering av affärshändelsernas art. De flesta av våra bokföringsklienter är små ensamföretagare som tycker 'att det är jobbigt med papper'. Då de är ensamma i företaget eller har medhjälpare maka/make har vi ansett att det bara föreligger av företrädaren godkända handlingar som kommit till oss. Vad gäller klassificeringen är inköpen oftast av okomplicerad art, varför vi inte funnit anledning att be om förtydliganden."

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 bokslutsarbete m.m. åt sina revisionsklienter bryter enligt RN:s uppfattning 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 revisorer 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 materialet från i varje fall 18 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. Vad A-son anfört om att hans klienter är små ensamföretagare m.m. förtar inte allvaret i konstaterade jävsöverträdelser.

Dokumentation

Enligt 10 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997: 1) 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 att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt är allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den dokumentation av A-sons revisionsarbete RN granskat består för respektive revisionsuppdrag av riskanalys, planering och checklistor. Samtliga dokument är framtagna ur ett datorbaserat revisionsprogram. Härutöver finns bokslutsbilagor. Underlag saknas som visar hur A-son kommit fram till sina riskbedömningar – låg, medel respektive hög – för olika resultat- och balansposter. Noteringarna på checklistorna består av svaren ja, nej eller u.a. (utan anmärkning). I vissa fall är svaren kompletterade med uppgift om tillvägagångssätt vid granskningen och vad denna omfattat.

A-son har uppgett att hans riskbedömning har gjorts med utgångspunkt i dels hur väsentligt ett belopp är i förhållande till balansomslutningen, dels hur svårkontrollerat beloppet är. Enligt A-son är risken för fel ”generellt hög” hos hans klienter ”med mer eller mindre erfaren bokföringspersonal och begränsad intern kontroll”. Han säger sig därför ha gjort fullständig granskning av samtliga verifikationer och fullständig substansgranskning av samtliga konton i balansräkningen.

RN gör följande bedömning.

Checklistor från datorbaserade revisionsprogram kan utgöra goda hjälpmedel vid granskningsarbetet. Sådana checklistor måste dock kompletteras och förtydligas med uppgifter om tillvägagångssätt vid granskningen och omfattningen av denna. A-sons revisionsdokumentation uppfyller endast delvis dessa krav.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son bryter i betydande omfattning mot grundläggande jävsregler i aktiebolagslagen. Det finns brister i det sätt på vilket A-son dokumenterar sitt revisionsarbete.

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 Vilhelm Andersson, Arne Bækkevold, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Kerstin Nyquist och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.