

D 7/01

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. Nedan redovisas vissa iakttagelser som gjorts beträffande revisionen av två av bolagen, distributionsbolaget och städbolaget. 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

A-son har 12 revisionsuppdrag. A-son utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman Z Revisionsbyrå (revisionsbyrån). Verksam i revisionsbyrån är endast A-son. Han var, när SUT-ärendet initierades, vald revisor i en redovisningsbyrå (aktiebolag) som handhade redovisning åt sju av hans revisionsklienter. Intäkterna från dessa klienter utgjorde 66 procent av revisionsbyråns omsättning. A-son valdes till revisor i redovisningsbyrån i början av år 1997.

A-son har uppgett att han ansett sig vara oberoende i relationen till redovisningsbyrån. Han har dock – efter det att SUT-ärendet initierades (i april 2001) – avgått som revisor i denna.

RN gör följande bedömning.

Av 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. RN har i ett flertal disciplinärenden sedan våren 1999 uttalat att det förhållandet att en revisor har klienter gemensamma med en redovisningsbyrå i vilken han är vald revisor utgör en omständighet som kan rubba detta förtroende.

A-son har varit vald revisor i en redovisningsbyrå som handhaft redovisningen åt flertalet av hans revisionsklienter. Intäkterna från dessa klienter har svarat för större delen av revisionsbyråns omsättning. Vad som sålunda framkommit innebär enligt RN:s bedömning att A-son allvarligt har äventyrat sitt oberoende som revisor.

A-sons revisionsarbete

Distributionsbolaget (räkenskapsåret 1999)

Distributionsbolagets omsättning uppgick under det aktuella året till 2,4 mkr och dess balansomslutning till 719 000 kr. – A-son har i sin revisionsberättelse anmärkt på förekomsten av ett förbjudet lån om ca 113 000 kr till bolagets ägare, tillika företagsledare. Av A-sons dokumentation framgår att beloppet redovisats under rubriken Kassa och bank. Att det förbjudna lånet ingick i denna post kan inte utläsas av årsredovisningen.

A-son har uppgett att han gav företagsledaren rådet att betala tillbaka lånet, bokföra det som löneuttag eller i vart fall boka om posten till ett lämpligare konto och därmed få en annan rubrik i årsredovisningen. Någon dokumentation som styrker att A-son har agerat på detta sätt har han inte insänt till RN.

RN gör följande bedömning.

En extern läsare har rätt att utgå från att posten kassa/bank består av kontantkassa samt bank- och postgirotillgodohavanden. Att – som distributionsbolaget gjort – i årsredovisningen dölja att i posten kassa/bank ingick även en fordran på företagsledaren innebär att uppgifterna i årsredovisningen beträffande innehållet i denna balanspost var grovt missvisande. A-son borde i sin revisionsberättelse ha anmärkt på den felaktiga redovisningen.

Städbolaget (räkenskapsåret 1999-09-01–2000-08-31)

Städbolagets omsättning uppgick under det aktuella räkenskapsåret till 1,8 mkr och dess balansomslutning till 174 000 kr. – A-son har i sin revisionsberättelse anfört att han ej haft tillgång till verifikationerna från och med maj månad till och med augusti månad år 2000 eftersom de blivit förstörda och upplyst att städbolagets redovisningsbyrå gjort en rekonstruktion av dessa månader. Av A-sons revisionsdokumentation framgår att rekonstruktionen gjorts bl.a. utifrån skattedeklarationer, bankbesked och lönebesked. A-son har i dokumentationen antecknat att det aktuella årets underskott (414 tkr) var onormalt stort och att ”det kan bero på att det bygger på en rekonstruktion”. A-son har i revisionsberättelsen uttalat att årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen samt tillstyrkt fastställande av städbolagets resultat- och balansräkning det aktuella räkenskapsåret.

A-son har till RN bl.a. anfört att bolagets redovisningsbyrå konstaterat att en rekonstruktion av månaderna maj t.o.m. augusti år 2000 kunde ske och att det därmed var möjligt att skapa en rättvisande bild av årets resultat. Skattedeklarationerna för respektive månad gav uppgifter om omsättning, utgående moms, ingående moms, källskatter och sociala avgifter samt löner. Genom att redovisningsbyrån hade kännedom om ingående moms kunde de avdragsgilla kostnaderna beräknas. Bank- och postgirobesked gav uppgifter om räntor och avgifter. Eftersom A-son i sin revisionsberättelse informerat om de förstörda verifikationerna ansåg han sig ha grund för sitt uttalande avseende redovisningens överensstämmelse med årsredovisningslagen. Vad gäller A-sons tillstyrkan av fastställande av städbolagets resultat- och balansräkning hänvisar A-son till aktiebolagslagens förarbeten vari – enligt A-son – uttalas att ”möjligheten att varken till- eller avstyrka bör förbehållas sådana fall, då värdet av en osäker post inte blott är väsentlig utan av avgörande betydelse för företagets bestånd. Jag ansåg att rekvisiten för ett tillstyrkande var starkare än motsatsen.”

RN gör följande bedömning.

Enligt 3 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL) skall resultaträkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Av god revisionsbedömning (jmf FAR:s rekommendation Revisionsprocessen, avsnitt 2.5.4 Revisionsberättelse, exempel 1) följer att om fel och brister är väsentliga men inte så omfattande att årsredovisningen som helhet inte kan anses upprättad enligt ÅRL skall revisorn göra ett uttalande med reservation att årsredovisningen med angivna undantag upprättats enligt denna och ger en rättvisande bild av bolagets ställning. Skulle den påtalade felaktigheten vara så väsentlig och omfattande att ett uttalande med reservation inte är tillräckligt för att upplysa läsaren om den vilseledande eller ofullständiga omständigheten i årsredovisningen, skall revisorn i stället uttala att

årsredovisningen inte har upprättats enligt ÅRL och inte ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Om felaktigheten påverkar resultat- och/eller balansräkningen skall revisorn avstyrka fastställande av den eller de räkningar som påverkas.

Städbolagets verifikationer för månaderna maj t.o.m. augusti år 2000 hade förstörts vilket innebar att underlag saknades för fyra av räkenskapsårets tolv månader. Bolagets bokföring var således upprättad på ett ofullständigt underlag. En rekonstruktion av bolagets kostnader för källskatter, sociala kostnader och löner hade gjorts bl.a. utifrån skattedeklarationer. Avdragsgilla kostnader hade beräknats utifrån uppgifter om ingående moms. Huruvida skatter och avgifter i sin tur var redovisade och erlagda med korrekta belopp har A-son inte haft möjlighet att kontrollera. Bank och postgiro gav uppgifter om räntekostnader och ränteintäkter. Övriga intäkter har A-son inte kunnat följa upp. Sammanfattningsvis var det således osäkert om resultaträkningen redovisade samtliga intäkter och kostnader varav följer att A-son inte hade grund för att uttala vare sig att årsredovisningen upprättats enligt ÅRL eller att den gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning.

En revisor är skyldig att överväga vilken effekt begränsade revisionsmöjligheter bör få på hans till- eller avstyrkanden till ledning för bolagsstämmans beslut. Att A-son överhuvudtaget skulle ha gjort några överväganden om huruvida hans begränsade granskningsmöjligheter skulle ha någon inverkan på tillstyrkandesatserna kan inte utläsas av hans dokumentation. A-son har gjort gällande att han valt mellan att varken till- eller avstyrka eller att tillstyrka och ansett att skäl fanns för det senare alternativet. Som RN konstaterat ovan var osäkerheten beträffande bolagets resultat och ställning betydande. RN anser inte att A-son haft grund för att tillstyrka fastställande av städbolagets resultat- och balansräkning.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har allvarligt äventyrat sitt oberoende som revisor genom att ha haft flertalet av sina revisionsklienter gemensamma med en redovisningsbyrå i vilken han varit vald revisor.

A-son borde i sin revisionsberättelse för distributionsbolaget anmärkt på att lånet till företagsledaren felaktigt ingick i balansposten kassa/bank. Vad gäller städbolaget medförde avsaknaden av verifikationer hänförliga till en betydande del av året att A-son inte hade grund för att vare sig uttala att årsredovisningen upprättats enligt ÅRL eller att den gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Han saknade också grund för att tillstyrka fastställande av städbolagets resultat- och balansräkning. RN finner sammanfattningsvis att A-son i flera avseenden allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter 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 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.