

D 11/01

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 fyra aktiebolag, charkbolaget, bussbolaget, konsultbolaget och entreprenadbolaget. För charkbolaget har RN också tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för år 1998. 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 är vald revisor i 38 aktiebolag. Enligt A-son bedrivs verksamhet i 27 av bolagen. A-son utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrå). Verksam i revisionsbyrå är endast A-son. Han är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisning åt fyra av hans revisionsklienter.

A-son har anfört att han inte har "något ingående samarbete" med redovisningsbyrå och att två av de fyra revisionsklienter som han har gemensamma med denna inte bedriver någon verksamhet. A-son har, efter att ha tagit del av RN:s promemoria i SUT-ärendet, avgått som revisor i redovisningsbyrå.

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 några av hans revisionsklienter. Vad som sålunda framkommit innebär enligt RN:s bedömning att A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor. Att A-son nu avgått som revisor i redovisningsbyrå ändrar inte denna bedömning.

A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

RN har granskat A-sons revisionsarbete avseende räkenskapsåret 1999 i de fyra ovannämnda bolagen. I tre bolags årsredovisningar, nämligen charkbolagets, bussbolagets och entreprenadbolagets, saknas uppgift om arvode till revisorn för revision och andra uppdrag. – Charkbolagets och konsultbolagets årsredovisningar för år 1999 är avgivna mer än åtta månader efter balansdagen. Också för år 1998 är charkbolagets årsredovisning avgiven mer än åtta månader efter balansdagen. A-son har genomgående avgett rena revisionsberättelser.

A-son har, beträffande konsultbolaget och entreprenadbolaget, tillställt RN balansrapporter på vilka flertalet poster markerats med bockar. Han har på rapporterna noterat att bockarna innebär ”avstämt mot bilagor”. Balansrapporten för konsultbolaget är daterad den 19 september 2000. A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 1999 är daterad den 8 september 2000. Balansrapporten för entreprenadbolaget är daterad den 27 juli 2000. A-sons revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 1999 är daterad den 20 juli 2000.

A-son har anfört följande.

Att information om arvode för revision och andra uppdrag inte tagits in i vare sig charkbolagets, bussbolagets eller entreprenadbolagets årsredovisningar beror på att ”[i] datorprogrammet som redovisningsbyrån använde fanns ej denna rubrik om revisionsarvode”. – Att A-son i förekommande fall i sina revisionsberättelser inte anmärkt på sent avgivna årsredovisningar har han förklarat på följande sätt: ”Den meningen har jag tydligen missat i min revisionsberättelse.”

Den omständigheten att revisionsberättelserna för konsultbolagets och entreprenadbolagets årsredovisningar är daterade tidigare än de balansrapporter som utgjort underlag för A-sons revision har A-son förklarat med att han ”begärt utskrift av ny bokslutsrapport som skall ingå i årsbok och är underskriven av styrelsen”. Han har därvid ”glömt att kontrollera datum” i revisionsberättelserna som redan var utskrivna. Enligt A-son skulle korrekt datering av konsultbolagets revisionsberättelse avseende år 1999 ha varit 2000-09-20. Korrekt datum för revisionsberättelsen avseende entreprenadbolaget skulle för år 1999 ha varit 2000-07-27.

RN gör följande bedömning.

Från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1998 skall, enligt 6 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL), i årsredovisningen anges ersättningen till var och en av bolagets revisorer och till de revisionsföretag där revisorerna verkar. Det ankommer på den valde revisorn att kontrollera att lagstadgad information är intagen i årsredovisningen. Att en årsredovisning upprättas av en redovisningsbyrå med hjälp av ett datorbaserat årsredovisningsprogram befriar självfallet inte revisorn från att genom egna granskningsinsatser förvissa sig om att årsredovisningen är korrekt utformad. Varken av A-sons dokumentation eller av vad han i efterhand anfört kan utläsas att han ens skulle ha reflekterat över att ifrågasvarande lagstadgade uppgifter saknades.

Enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall aktieägarna – inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår – hålla en ordinarie bolagsstämma vid vilken styrelsen skall lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. I ett aktiebolag skall, enligt 8 kap. 2 § ÅRL, årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen skall behandlas. Som ovan framkommit har charkbolagets årsredovisningar för åren 1998 och 1999 och konsultbolagets årsredovisning för år 1999 avgetts flera månader efter lagstadgad tid. Varken av A-sons dokumentation eller vad han anfört i sina yttranden till RN kan utläsas att detta skulle ha fått A-son att reagera. Enligt god revisionssed skall en revisor verka för att i tid erhålla årsredovisning samt det räkenskapsmaterial som erfordras för hans revision. Har årsredovisning avgivits för sent skall detta anmärkas i revisionsberättelsen.

Revisionsprocessen avslutas med att revisorn rapporterar resultatet av sin granskning i revisionsberättelsen. Av god revisionssed följer att en revisor har att granska väsentliga förhållanden i företaget som inträffat efter balansdagen. För att en läsare sålunda skall kunna bedöma hur långt fram i tiden revisorn kunnat beakta händelser som inträffat följer vidare av god revisionssed att datering och undertecknande av en revisionsberättelse bör göras i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. En revisor skulle kunna ha intresse av att datera en revisionsberättelse innan han faktiskt avslutat sin granskning för att inte behöva ta

ställning till eventuella problematiska händelser som inträffat i bolaget under slutet av revisionsarbetet. A-son har medgett att flera av hans revisionsberättelser varit daterade innan han slutfört sina revisioner. RN konstaterar att A-son därmed inte följt god revisionssed. Vad han anfört som skäl för de felaktiga dateringarna föranleder ingen annan bedömning.

A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser

Charkbolaget

Charkbolagets omsättning uppgick år 1999 till 7,9 mkr och dess balansomslutning till 1,6 mkr. I charkbolagets årsredovisning är posten varulager upptagen till 571 tkr (36 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation av sin granskning av posten består av hans signatur på en checklista som under rubrikerna existens och värdering anger ett fåtal revisionsåtgärder. A-son har i efterhand insänt dels en varulagerförteckning på vilken en av styrelseledamöterna skrivit en inventeringsförsäkran, dels en förteckning över leverantörsskulder på vilken vissa summeringar skett.

A-son säger sig ha granskat lagret genom att utgå från ”leverantörsskuldförteckningen där inköp av varor i slutet på året framgår. Dessa inköp har jag jämfört med posterna i lagerförteckningen”. ”Jag har ej deltagit vid inventeringen men godtagit den detaljerade inventeringslistan”. Enligt A-son har han inte heller tidigare år deltagit i inventering av bolagets lager.

RN gör följande bedömning.

Charkbolagets varulager utgjorde 36 procent av bolagets balansomslutning. Lagrets redovisade värde var betydelsefullt för bolagets resultat och ställning. A-sons granskningsinsatser har begränsat sig till en jämförelse av vissa inköp enligt en leverantörsreskontra mot en varulagerförteckning. Kontroll mot leverantörsfakturor kan i och för sig vara relevant för att bedöma prissättningen. Däremot är en sådan kontroll inte tillräcklig för att bekräfta lagrets existens. Utan sådan bekräftelse är det inte möjligt att uttala sig om lagrets värde. A-son har inte deltagit i någon inventering. Hans passivitet framstår som anmärkningsvärd mot bakgrund av att han – enligt egen utsago – inte heller tidigare år deltagit i någon inventering eller på annat sätt förvissat sig om att bolagets rutiner för att fastställa lagrets existens var tillförlitliga. RN konstaterar att A-sons revision av charkbolagets lager varit otillräcklig.

Entreprenadbolaget

Entreprenadbolagets omsättning uppgick år 1999 till 9,5 mkr och dess balansomslutning till 2,4 mkr. Av A-sons anteckningar framgår att bolaget inte, vare sig för år 1999 eller för närmast föregående år, erlagt skatter och avgifter i rätt tid och med rätt belopp. A-son har som ovan nämnts genomgående avgett rena revisionsberättelser.

Att A-son i sina revisionsberättelser inte anmärkt på entreprenadbolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter har han förklarat på följande sätt: ”Enligt information från mitt förbund SBRF [Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund] behövde den meningen inte längre stå i revisionsberättelsen med motiveringen att skattemyndigheten ändå ser om redovisningen ej kommer i rätt tid.” A-son har senare tillagt att han missförstått denna information.

RN gör följande bedömning.

I 10 kap. 31 § aktiebolagslagen (1975:1385) stadgas bl.a. att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag eller att i rätt tid betala skatter och avgifter. A-son har underlåtit att anmärka på att bolaget inte på ett korrekt sätt hanterat sina skatter och avgifter. Det förhållandet att felaktigheterna blir kända för skattemyndigheterna på annat sätt saknar härvid betydelse eftersom revisionsberättelsen riktar sig till även andra intressenter.

Dokumentation

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.

A-sons revisionsdokumentation är genomgående mycket knapphändig. Beträffande väsentliga poster framgår inte vilka granskningsåtgärder som vidtagits. Dokumentationen består beträffande samtliga de fyra av RN granskade revisionsuppdragen av en handling benämnd ”Granskningsplan för siffergranskning” samt A-sons signatur alternativt Ja/Nej-svar i anslutning till frågor på standardiserade checklistor. A-son har i efterhand som svar på frågor ställda av RN sänt in balansrapporter samt vissa bokslutsbilagor vari upptagna poster bockats av. A-son har noterat att bockarna innebär att respektive post avstämts mot underlag. RN konstaterar att detta inte på något sätt verifierar att det skulle ha skett någon egentlig revision. Sammantaget finner RN A-sons dokumentation vara i hög grad bristfällig. A-son har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har inte reagerat över att lagstadgad information saknats i tre av de fyra av RN granskade årsredovisningarna och inte heller anmärkt på att två av dessa fyra klientbolag inte i rätt tid avgett sina årsredovisningar. Flera av A-sons revisionsberättelser är daterade innan han slutfört sina revisioner. A-sons revision av charkbolagets varulager har varit bristfällig. A-son har beträffande entreprenadbolaget, två år i rad, underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på bolagets försumligheter beträffande skatter och avgifter. A-son har inte dokumenterat de i förevarande ärende aktuella revisionsuppdragen på föreskrivet sätt. Härtill kommer att A-son genom att vara vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt några av hans revisionsklienter har äventyrat sitt oberoende som revisor. Sammantaget har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor i så hög grad att han skall meddelas varning.

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 Baekkevold, Lise-Lotte Ekelund, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Hans Lindén, Claes Norberg och Lars Wenne. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.