

D 36/00-01

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i SUT har RN undersökt förutsättningarna för vissa kvalificerade revisorer, 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 två aktiebolag. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De överväganden som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son beretts tillfälle att yttra sig. A-son har meddelat RN att han avstår från att avge yttrande.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son har 33 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag, A-son Revisionsbyrå AB. Ende anställd är A-son.

A-son har till RN uppgett att klienternas kunskaper är ringa beträffande vissa transaktioner som t.ex. inköp och utbyte av inventarier och andra investeringar. Klienternas kunskaper är enligt A-son små också beträffande ”frågor i samband med bokslutet, avsättningar till periodiseringsfonder, avskrivningar på anläggningstillgångar, skatteberäkningar”. Konsultationer avseende frågeställningar av här nämnt slag faktureras av revisionsbyrån som rådgivning och redovisning. Sedan RN bitt A-son att närmare beskriva arbetsfördelningen mellan honom själv och revisionsklienterna har han tillagt att klienterna sköter in- och utbetalningar samt redovisning av skatter och avgifter. ”Däremot saknar man kunskaper när det gäller frågor i samband med upprättande av årsbokslut” exempelvis frågor om investeringar och avsättningar. ”Dessa och många andra frågor försöker vi gemensamt utreda innan klienten upprättar årsbokslutet.” ”För samtliga klienter används en gemensam mall för upprättande av årsredovisning. Klienten har sedan endast att som årets siffror överföra uppgifter från bokföringens resultat- och balansrapporter till resultat- och balansräkning.”

Av inhämtade uppgifter framgår att A-son fakturerat sina två omsättningsmässigt största klienter för 15 timmar rådgivning och redovisning och för 22 timmar revision respektive för 20 timmar rådgivning och redovisning samt för 26 timmar revision. Hans två minsta klienter har vardera fakturerats för åtta timmar rådgivning och redovisning samt för fem timmar revision.

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385) får den som biträder vid ett bolags bokföring inte vara revisor. Med bokföring avses bl.a. bokslut och årsredovisning. Enligt 6 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering (revisorsföreskrifterna) får en revisor inte biträda vid en revisionsklients redovisning på annat sätt än genom att lämna råd. Vad som avses med råd är definierat i 7 § i nämnda föreskrifter. Med beaktande av A-sons redogörelse för revisionsklienternas bristande kunskaper vad gäller upprättande av bokslut, den beskrivning han lämnat beträffande sin egen medverkan i klienternas bokslutsarbete samt den tid han fakturerat för redovisning och rådgivning relativt fakturerad tid för revision kan någon annan slutsats inte dras än att A-son lämnar klienterna längre

gående biträde än vad som enligt revisorsföreskrifterna är tillåtet. Han bryter därmed mot aktiebolagslagens bestämmelse om redovisningsjäv.

A-sons revisionsarbete

Bensinbolaget (räkenskapsåret 1998)

Bolagets omsättning uppgick under det aktuella året till 34,5 mkr. Balansomslutningen uppgick till 2,2 mkr. Riskanalys och revisionsplan saknas. I dokumentationen finns en standardiserad checklista med rubrikerna grundbok, försäljningsjournal, periodiseringskontroll, bokslut och årsredovisning. Under varje rubrik är vissa granskningsåtgärder förtryckta. Vid några av åtgärderna återfinns A-sons signatur, i vissa fall med hänvisning till "arbetspapper". Dessa utgörs uteslutande av bokslutsbilagor.

Av RN:s utredning framgår vidare följande. Bensinbolaget tillämpar kontantmetoden vid inköp och försäljning. – Bolagets redovisningsrutiner vad gäller löner till anställda är utformade så att dessa kostnadsförs netto (exklusive källskatt) i samband med att löneutbetalning sker. Medel för källskatt och sociala avgifter reserveras samtidigt på ett särskilt bankkonto. Skatt samt sociala avgifter kostnadsförs först i samband med utbetalning. – Samtliga leverantörsskulder som skall betalas genom autogirering nästföljande räkenskapsår bokförs per balansdagen som betalda per denna dag. Som en följd av denna rutin redovisades per balansdagen den 31 december 1998 posterna leverantörsskulder och kassa/bank med ca 325 000 kr för låga belopp. Även balansomslutningen blev därmed för lågt redovisad med motsvarande belopp.

Bensinbolaget har dagligen ett betydande flöde av kontanta medel eftersom försäljningen till stor del sker mot kontant betalning. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son det aktuella räkenskapsåret skulle ha granskat bolagets rutiner för hantering av likvida medel. Det finns inte heller någon hänvisning till eventuell granskning tidigare år.

Bensinbolagets lager uppgick till 1,2 mkr (53 procent av balansomslutningen). På checklistan finns noterat att A-son följt upp varuleveranser i anslutning till bokslutsdagen. Omfattning och slutsatser av denna granskning framgår inte. I övrigt saknas granskningsnoteringar beträffande lagret.

Vad gäller bolagets användning av kontantmetoden samt bolagets övriga redovisningsrutiner har A-son till RN initialt uppgett att bolaget fyller "samtliga lagkrav som kan ställas på detsamma". På RN:s fråga om grunderna för denna uppfattning har A-son medgett att han "är medveten om att bolagets redovisningssystem inte fullt ut uppfyller samtliga lagkrav ävensom ej heller till fullo överensstämmer med god redovisningssed". – Vad gäller bolagets rutiner för hantering av likvida medel säger sig A-son ha kontrollerat kassaredovisningen sista arbetsdagen för året samt första arbetsdagen nästkommande år. Han har poängterat att "ägarna tjänstgör enligt ett rullande schema alltid i butiken och håller ett öga över verksamheten". – Vad gäller lagret säger han sig – utöver periodiseringskontroll – ha bedömt bolagets rutiner för inventering men uppger att han aldrig själv deltagit i eller varit närvarande vid någon inventering. Han har senare tillagt att han granskat lagrets existens och prissättning mot leverantörsfakturor.

RN gör följande bedömning.

Enligt Bokföringsnämndens rekommendation, R 6, får kontantmetoden användas endast om den årliga bruttoomsättningssumman exklusive mervärdeskatt understiger ett gränsvärde som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för sista månaden av föregående räkenskapsår. Bensinbolagets bruttoomsättning översteg det föreskrivna gränsvärdet många gånger om. – Bolagets rutiner för redovisning av skatter och avgifter har inneburit att dessa inte bokförts under rätt period. Bolaget har härigenom inte löpande kunnat erhålla en korrekt uppföljning av resultat och ställning. – Av

RN:s utredning framgår även att bolagets redovisning av leverantörsskulder varit behäftad med allvarliga brister och att årsredovisningen för år 1998 till följd härav blivit missvisande. Slutligen framgår att A-son under flera år godtagit bolagets felaktiga redovisningsrutiner. Dessa rutiner har i samtliga nu behandlade avseenden avvikit så allvarligt från god redovisningssed att A-son borde ha anmärkt på felaktigheterna i sin revisionsberättelse.

Vad gäller bensinbolagets kassahantering finner RN det anmärkningsvärt att A-son inte utfört någon mer ingående granskning. Beträffande argumentet att ägarna genom sin närvaro i butiken haft kontroll över verksamheten kan följande anföras. I ett fåmansbolag är ofta risken stor för sammanblandning av bolagets och ägarnas medel. A-son har inte beaktat den brist på intern kontroll som förelåg genom att bolagets ägare själva hanterade de likvida medel som erhöles vid kontant betalning. En omfattande kontanthantering medför i sig risk för att intäcksredovisningen och därmed resultaträkningen blir felaktig.

Varulagret var bolagets största redovisade tillgång. A-son har i efterhand lämnat vissa allmänt hållna uppgifter om sina granskningsåtgärder. 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 av lagret. Hans passivitet framstår som anmärkningsvärd mot bakgrund av att han – enligt egen utsago – inte heller tidigare år deltagit i bolagets inventering eller utfört någon egen kontrollinventering i nära anslutning till balansdagen.

Kakelbolaget (räkenskapsår 1998)

Bolagets omsättning uppgick under det aktuella året till 7,7 mkr och balansomslutning till 3,2 mkr. Riskanalys och revisionsplan saknas. Även vid revisionen av detta bolag har A-son använt den standardiserade checklista som beskrivits ovan. – Kakelbolagets lager uppgick till 1,7 mkr (53 procent av balansomslutningen). Bolaget saknade lagerredovisning. A-son har noterat att han följt upp större varuleveranser i anslutning till bokslutsdagen samt att han stickprovsvis granskat prissättningen av varulagret mot inköpsfakturor. Kontrollernas omfattning samt A-sons slutsatser framgår inte. I dokumentationen finns ett icke undertecknat inventeringsintyg.

A-son har uppgett att han utöver vad han noterat i sin dokumentation även gjort vissa bedömningar av bolagets inventeringsrutiner men aldrig varit närvarande vid inventeringsarbetet eller gjort några egna fysiska kontroller.

RN gör följande bedömning.

Även i kakelbolaget var varulagret bolagets största redovisade tillgång varför A-son hade anledning att vid sin revision ägna denna post särskild uppmärksamhet. Av A-sons kortfattade noteringar samt hans i efterhand lämnade allmänt hållna uppgifter kan RN inte dra några slutsatser om huruvida hans kontrollåtgärder varit tillräckliga för att verifiera lagrets prissättning. Klart är emellertid att granskning enbart av inleveranser i anslutning till balansdagen inte är en tillräcklig åtgärd för att verifiera lagrets existens. Att A-son skulle ha utfört ytterligare granskning i detta avseende har han inte anförat. Även i detta revisionsuppdrag har A-son visat en anmärkningsvärd passivitet genom att han aldrig har deltagit i någon fysisk kontroll av lagret.

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 allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN har granskat dokumentationen över senast utförda revisioner i två av A-sons största revisionsuppdrag. I ingetdera uppdrag har de krav på dokumenterad planering som följer av god revisionsred uppfyllts. A-sons dokumentation av sin revision består av mycket knapphändiga kommentarer på en checklista. Av dokumentationen framgår inte hur granskningen utförts och inte heller vilken grund A-son har haft för sina ställningstaganden. Som underlag för en bedömning av A-sons revisionsarbete saknar dokumentationen i stort sett värde.

RN:s sammanfattande bedömning

Såvitt framkommit av RN:s utredning har A-son i flera av sina revisionsuppdrag lämnat längre gående redovisningsbiträde än vad som är tillåtet och därmed överträtt aktiebolagslagens jävsbestämmelser.

En revisor skall enligt god revisionsred planera sin revision, utföra den omsorgsfullt och dokumentera sin granskning samt verka för korrekt redovisning. RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete i bensinbolaget och kakelbolaget visar på mycket stora brister i samtliga nu nämnda avseenden. Han har exempelvis beträffande bensinbolaget underlåtit att reagera på grovt felaktiga redovisningsrutiner. Sammanfattningsvis kan de revisioner som granskats inte bedömas som annat är undermåligt genomförda. Vad som framkommit tyder på att A-sons lämplighet att utöva revisorsyrket kan ifrågasättas. RN har därför övervägt att upphäva A-sons godkännande som revisor men låter påföljden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift.

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

Med stöd av 22 § fjärde stycket samma lag åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

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