

D 19/00-01

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i SUT har RN genom stickprov valt ut ett antal revisorer som under år 1998 erhöll fortsatt godkännande som revisor. A-son ingår i detta urval och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitets-bedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i två av hans största revisionsuppdrag, hästbolaget och detaljhandelsbolaget, båda 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 har yttrat sig.

Allmänna iakttagelser

A-son har ca 40 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, Revisor A-son AB (revisionsbyrån). Anställd i revisionsbyrån är endast A-son.

Av SUT-utredningen framgår att A-son tillhandhöll redovisningstjänster i ett av honom tillsammans med hustrun ägt kommanditbolag. I bolaget bedrevs även tävlingsverksamhet med hästar. Räkenskapsåret 1998 utgjorde intäkterna från redovisningsuppdragen ca 40 procent av bolagets totala intäkter om ca 275 000 kr. Verksamheten i bolaget omfattades inte till någon del av A-sons ansvarsförsäkring för revisionsverksamhet.

A-son har anfört följande. Hustrun har avgått som bolagsman i kommanditbolaget. Han kommer fortsättningsvis att bedriva hästverksamheten som enskild firma. Hans ansvarsförsäkring för revisionsverksamhet omfattar numera även de redovisningstjänster han alltså tillhandahåller i kommanditbolaget.

RN gör följande bedömning.

I begreppet revisionsverksamhet ingår även redovisning. Om en revisor driver revisionsverksamhet i annat bolag än registrerat revisionsbolag får enligt 4 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering, endast revisor vara bolagsman. Genom att utföra redovisningstjänster i kommanditbolaget, i vilket hustrun var bolagsman, har A-son bedrivit del av sin revisionsverksamhet i en form som strider mot RN:s föreskrifter. Revisionsverksamhet skall också hållas åtskild från annan verksamhet. I kommanditbolaget har A-son bedrivit såväl revisionsverksamhet som tävlingsverksamhet med hästar. Slutligen har A-son saknat ansvarsförsäkring för den del av kommanditbolagets verksamhet som avser redovisning. Det ankommer på en kvalificerad revisor att tillse att hans revisionsverksamhet omfattas av en försäkring enligt 19 § revisorslagen.

A-sons revisionsarbete

Hästbolaget (räkenskapsåret 1997)

Bolaget, som bedriver travtränarverksamhet och handel med hästar, hade det aktuella året en omsättning om 16 mkr. Balansomslutningen uppgick till 7 mkr. A-son har i sin revisionsberättelse, daterad den 29 juli 1998, anmärkt på att skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen inte erlagts i rätt tid.

Bolagets lager uppgick till 3,3 mkr (43 procent av balansomslutningen) och utgjordes huvudsakligen av hästar. Anteckningar beträffande A-sons granskning av varulagret saknas i

hans dokumentation. I denna finns en bokslutsbilaga med bl.a. namn, inköpspris och bokfört värde per häst. Härutöver finns för varje häst värderingsintyg per bokslutsdagen samt uppgift om huruvida försäljning skett viss tid efter bokslutsdagen. Försäljningen av hästar hade enligt årsredovisningen ökat från 3,3 mkr år 1996 till 11,5 mkr det aktuella året. – Bolaget redovisade vid bokslutstillfället en mervärdesskattfordran om 900 000 kr varav större delen avsåg november månad 1997.

A-son har anfört följande. Lagrets bokförda värde har kontrollerats mot värderingsintyg samt mot underlagen för respektive hästinköp under året. Föregående år kontrollerade han dessutom bolagets innehav av hästar mot en ägarförteckning från Svenska Travsportens Centralförbund. Han uppger vidare att han granskat intäkterna från hästhandeln mot in- och utgående lagerförteckningar samt mot inköp och försäljningar under året. – Vad gäller mervärdesskatt har han granskat de största posterna avseende ingående mervärdesskatt för november 1997 och därvid observerat att viss del skulle ha redovisats redan i oktober samma år. Härutöver har han för år 1997 jämfört deklarerad mervärdesskatt med inbetald. Slutligen har A-son till RN uppgett att han vid sin revision konstaterat att företagsledaren vid några tillfällen hade skrivit ut checkar utan att ange ändamål med uttagen. Han påtalade detta med en viss förbättring som resultat.

RN gör följande bedömning.

A-son har inte genom dokumentation kunnat verifiera några av de kontroller han säger sig ha gjort beträffande bolagets lager, vare sig avseende dess existens och värde eller vad gäller inköp och försäljning. Utöver de revisionsåtgärder som A-son uppger att han vidtagit avseende lager och lagerrörelser borde han även ha analyserat orsakerna till att försäljningen av hästar mer är tredubblats jämfört med föregående år. Detta förhållande borde också ha föranlett honom att förvissa sig om att avgränsningen mellan lager och försäljning gjorts på ett korrekt sätt per bokslutsdagen.

Eftersom A-son observerat att bolaget en viss period inte redovisat mervärdesskatt korrekt borde han verkat för en korrigerings mellan redovisningsperioderna. Vidare borde han ha följt upp huruvida bolagets sätt att redovisa ingående mervärdesskatt var behäftat med systematiska fel. Att som A-son – utöver att granska de största posterna avseende ingående mervärdesskatt för en redovisningsperiod – endast jämföra deklarerad med inbetald mervärdesskatt ger inte tillräckligt underlag för att bedöma huruvida bolaget fullgjort sina skyldigheter enligt 10 kap. 31 § aktiebolagslagen (1975:1375).

I ett fåmansbolag finns alltid risk för sammanblandning av ägarens och bolagets medel. A-son har observerat att företagsledaren tagit ut medel från bolagets bankkonto utan att det tydligt framgick för vilka ändamål uttagen skett. A-son borde med anledning därav ha utökat sin granskning för att klarlägga omfattningen av transaktionerna. Han skulle också skriftligen ha erinrat bolaget om gällande regler. Att endast muntligt påtala ett felaktigt förfarande av denna karaktär är otillräckligt.

Detaljhandelsbolaget (räkenskapsåret 1997-09-01-1998-08-31)

Bolagets omsättning uppgick det aktuella räkenskapsåret till 12 mkr och balansomslutning till 6 mkr. Varulagret, som utgjorde 50 procent av bolagets totala tillgångar, bestod av modekläder. Enligt årsredovisningen var varulagret värderat enligt lägsta värdets princip. A-sons dokumentation avseende lagret består av en bokslutsbilaga med uppgift om totalt värde och information om att inkuransavdrag skett med 3 procent. A-son har noterat att bolaget skulle översända inventeringsintyg. I övrigt saknas granskningsnoteringar avseende denna post. I detaljhandelsbolagets balansräkning finns upptagen en immateriell anläggnings-tillgång om 1,5 mkr, rubricerad goodwill, och avskriven enligt plan med 14,29 procent. I årsredovisningen saknas närmare uppgifter om denna post.

A-son har anfört följande. Vad gäller lagret har han granskat detaljhandelsbolagets inventeringsrutiner samt gjort en bruttovinstkontroll. Lagret av inkuranta varor var minimalt eftersom bolaget gjorde två stora utförsäljningar per år. Inköspriserna fanns registrerade i bolagets dator. Goodwillposten avsåg inköp av två butiker. A-son medger att upplysning borde ha lämnats om postens karaktär. Beträffande goodwillavskrivningen anför han att bokföringslagen anger minst tio procent årlig avskrivning och att ”i ABL angiven avskrivningstid torde avse koncernmässig goodwill”. A-son bedömde avskrivningsplanen som rimlig eftersom det aktuella varumärket hade en stark ställning.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var detaljhandelsbolagets största tillgång. A-sons i efterhand lämnade uppgifter om sina granskningsinsatser beträffande lagret har inte verifierats med motsvarande dokumentation. Såvitt framkommit har A-son inte kontrollerat att årsredovisningens uppgift om värdering enligt lägsta värdets princip överensstämde med det faktiska förhållandet. Vad beträffar goodwillposten borde A-son ha verkat för att upplysning om denna lämnades i detaljhandelsbolagets årsredovisning. Han borde vidare ha uppmärksammat bolaget på den regel i 4 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) som stadgar att den ekonomiska livslängden för en tillgång av detta slag skall anses uppgå till fem år, om inte annat med rimlig säkerhet kan fastställas. Om längre avskrivningstid tillämpas skall i not lämnas upplysning om detta och om skälen härtill.

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. Enligt 11 § samma föreskrifter skall av dokumentationen framgå bl.a. granskningens inriktning och omfattning samt revisorns slutsatser. Att underlåta att fullgöra sin dokumentationsskyldighet 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 revisionssed uppfyllts. Vidare är dokumentationen av de av A-son vidtagna revisionsåtgärderna ytterst knapphändig. För att kunna bilda sig en uppfattning om den granskning som har utförts har RN måst ställa ett flertal kompletterande frågor till A-son. De revisionsåtgärder som A-son i efterhand uppger sig ha gjort skulle ha framgått av hans dokumentation. Detsamma gäller den muntliga avrapportering till respektive klient som han uppger att han gjort och de övriga kontakter han säger sig ha haft med företrädare för respektive bolag. Sammanfattningsvis uppvisar A-sons revisionsdokumentation betydande brister. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har bedrivit del av sin revisionsverksamhet i en form som strider mot RN:s föreskrifter. Vad gäller denna del av verksamheten har han inte uppfyllt lagstadgade försäkringskrav. RN:s granskning visar vidare att A-sons revisionsarbete haft brister vad avser genomförandet samt betydande brister beträffande dokumentationen. A-son har sammanfattningsvis åsidosatt sina skyldigheter som revisor i sådan omfattning att han bör 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 Arne Baekkevold, Eva Stenman From, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, revisionsdirektören Eva Haage samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.