

D 19/00

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 revisorer som har ett mycket stort antal uppdrag som ordinarie revisor i aktiebolag 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, ett större, "förvaltningsbolaget" och ett mindre, "läkarbolaget" som A-son själv valt ut som representativa för sitt sätt att arbeta. 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 yttrat sig.

Under handläggningen av SUT-ärendet har RN erhållit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X län gällande A-son. Förevarande beslut inbegriper RN:s ställningstagande även till vad som framkommit vid den utredning som denna underrättelse föranlett.

1. Systematisk och uppsökande tillsyn

1.1 A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son har 379 revisionsuppdrag varav 324 uppges vara aktiva. A-son utövar sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag, Y Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån). Anställd i revisionsbyrån är utöver A-son hans dotter som arbetar deltid. A-son har sedan två år tillbaka ett samarbetsavtal med ett större revisionsbolag. A-son anlitar som revisionsmedarbetare tre personer som är anställda i detta bolag.

A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar löpande redovisning åt 45 av hans revisionsklienter. Arvodena från dessa klienter utgör ca 18 procent av revisionsbyråns totala intäkter.

A-son har till RN uppgett att samarbetet med det större revisionsbolaget inletts "för att säkerställa erforderlig kompetens". Han har vidare anfört följande: "Jag finner det inte onaturligt att revidera ett bolag, som jag haft kontakt med från början av min revisionsverksamhet och som dessutom tillfört byrån 45 kunder".

RN gör följande bedömning.

RN bedömer att revisionsbyråns resurser tidigare varit otillräckliga i relation till A-sons stora antal revisionsklienter. Han har inte haft förutsättningar för att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. RN konstaterar att A-son genom samarbetsavtalet med det större revisionsbolaget vidtagit åtgärder för att förbättra möjligheterna att genomföra revisioner enligt god revisionssed.

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. A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå som "tillfört" honom ett betydande antal revisionsklienter och som löpande handhar redovisning åt dessa. Genom att i betydande utsträckning ha tillförts och ha klienter

gemensamma med en redovisningsbyrå i vilken A-son är vald revisor har han äventyrat sitt oberoende som revisor.

1.2 A-sons revisionsarbete

1.2.1 Riskanalys och planering

A-son har generellt beskrivit sitt revisionsarbete så att "Planeringen av revisionsarbetet sker först övergripande och därefter i detalj innan granskningsarbetet påbörjas". I de två årsaker som RN granskat finns emellertid inte dokumenterat vare sig riskanalys eller revisionsplanering. Revisionsarbetet i båda bolagen har följt en standardiserad checklista.

RN gör följande bedömning

RN konstaterar att den metodik för riskanalys och planering av revisionen som A-son sagt sig använda inte tillämpats i någon av de två revisioner som RN granskat. Som grund för sitt revisionsarbete har A-son i stället haft en standardiserad checklista. Någon anpassning av checklistans innehåll till respektive klient har inte skett. Enligt god revisionssed skall revisorn göra en noggrann planering av sin revision. Principerna om väsentlighet och risk skall vara vägledande. A-sons underlåtenhet att utföra grundläggande moment i revisionsprocessen strider mot god revisionssed.

1.2.2 Förvaltningsbolaget (räkenskapsåret 1997)

Bolagets omsättning uppgick under det aktuella året till 30,1 mkr. Balansomslutningen uppgick till 14,6 mkr. Bolagets verksamhet utgjordes av tillverkning och försäljning av kopplingsutrustning samt förvaltning av fast egendom och värdepapper. I checklistan har A-son besvarat vissa frågor med anknytning till bolagets interna kontroll med Ja, exempelvis frågan om attesteringsplan finns och om denna följts. Vilken kontroll A-son grundat sitt ställningstagande på framgår emellertid inte.

Vad gäller skatter och avgifter har checklistans fråga om skatteskulden är riktigt beräknad besvarats med Ja. Checklistan innehåller inga frågor om huruvida skatter och avgifter är betalda i rätt tid och med rätt belopp. Någon notering om att granskning skulle ha skett i dessa avseenden finns inte heller.

Bolagets kundfordringar uppgick enligt årsredovisningen till 3,4 mkr (23 procent av balansomslutningen). Checklistans fråga om åldersanalys verkställd har besvarats jakande med den kompletterande noteringen "acceptabel". I dokumentationen ingår en reskontralista per bokslutsdagen. Av denna framgår att det fanns en fordran om 175 tkr som var förfallen sedan januari 1997. Det finns ingenting som tyder på att A-son uppmärksammat detta. Som väsentligt belopp för avvikelserapportering har A-son i en särskild handling angivit 80 tkr.

Varulagret uppgick till 1,2 mkr (ca 8 procent av balansomslutningen). I checklistan har A-son bl.a. noterat att lagret inventerades löpande och att inventeringsintyg fanns. A-son har vidare antecknat att han kontrollräknat ett 30-tal leverantörsfakturer som valts ut genom stickprov. Resultatet av kontrollen kan inte utläsas.

Checklistans fråga om leverantörsreskontran stämmer med redovisade leverantörsskulder (1,8 mkr) har besvarats jakande. Dokumentationen består av en leverantörsreskontra per bokslutsdagen. I posten övriga skulder (1,9 mkr) ingick garantikostnader med 0,5 mkr. Dokumentationen till denna balanspost består av en lista med företagsnamn och belopp. Att A-son skulle ha gjort några kontroller av dessa poster framgår inte av dokumentationen.

I årsredovisningen för det aktuella året har RN funnit flera ofullständiga uppgifter. Som exempel kan nämnas att bolaget ägde byggnader med redovisat bokfört värde om 3,3 mkr.

Not saknas till denna post. Vidare saknar förvaltningsberättelsen uppgift om bolagets verksamhet.

A-son har inte kommenterat de iakttagelser som RN, i sin promemoria i SUT-ärendet, gjort med utgångspunkt i A-sons dokumentation.

RN gör följande bedömning.

A-sons granskning av skatter och avgifter synes ha begränsats till en kontroll av bolagsskatten. Detta är otillräckligt för att bedöma om bolaget uppfyllt sina skyldigheter att i rätt tid och med rätt belopp erlägga skatter och avgifter.

A-son har inte följt upp huruvida kundfordringarna blivit betalda. Han har inte heller gjort någon avklippskontroll. Vilket underlag han haft för sin bedömning av postens värde är oklart. Vad gäller varulagret har A-son inte förvässat sig om dess existens eller haft något underlag för sin bedömning av postens värde. Ingen periodiseringskontroll synes ha skett av posten leverantörsskulder. En sådan hade varit motiverad med hänsyn till att posten utgjorde ca 12 procent av balansomslutningen. Vad slutligen gäller garantikostnaderna krävs kunskap om gällande avtal för att bedöma om erforderlig reserv hade avsatts för dessa. Det har inte framkommit något som tyder på att A-son följt upp några avtal.

Vad slutligen gäller de felaktiga eller ofullständiga uppgifterna i årsredovisningen var dessa så grundläggande att A-son vid en normalt utförd revision borde ha sett bristerna och verkat för att dessa åtgärdades.

Sammanfattningsvis har A-sons revisionsinsatser i förvaltningsbolaget varit undermåliga.

1.2.3 Läkarbolaget (räkenskapsåret 1997-05-01–1998-04-30)

Bolaget, en allmänläkarmottagning, hade det aktuella räkenskapsåret en omsättning om 1,9 mkr. Balansomslutningen uppgick till 1,1 mkr. A-son har på en blankett rubricerad "Kunskap om klientens verksamhet" noterat att han bedömde att "specifik risk" inte förelåg. Vad som avses härmed framgår inte.

Checklistans fråga om skatteskulden är riktigt beräknad har besvarats med Ja. Dokumentationen består av en bokslutsbilaga med underliggande uträkningar upprättad av en redovisningsbyrå. Några noteringar som tyder på att A-son kontrollerat uppgifterna finns inte. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om A-son granskat huruvida bolagets övriga skatter samt avgifter erlagts i rätt tid och med rätt belopp.

En fråga om betryggande avskrivning skett av inventarier (867 tkr, 76 procent av balansomslutningen) har i checklistan besvarats jakande. I balansposten förutbetalda kostnader ingick konsultläkararvode (164 tkr). Posten upplupna kostnader och förutbetalda intäkter bestod av bl.a. årsabonnemang avseende företagshälsovård (193 tkr). Revisionsdokumentationen beträffande samtliga här angivna balansposter består av enbart bokslutsbilagor. Att någon granskning skulle ha skett kan inte utläsas.

A-son har inte heller beträffande revisionen av läkarbolaget kommenterat RN:s iakttagelser avseende enskilda poster.

RN gör följande bedömning.

A-sons granskningsinsatser beträffande skatter och avgifter har varit otillräckliga.

Det finns inget som tyder på att A-son granskat bolagets avskrivningar. Denna underlåtenhet är anmärkningsvärd mot bakgrund av att balansposten inventarier enligt redovisningen var bolagets största tillgång. Det upptagna beloppet för konsultläkararvode var inte oväsentligt. Beloppet hade ökat markant jämfört med föregående år vilket borde föranlett A-son att kontrollera periodiseringen. Abonnemangavgifter var en central post för bolaget varför A-son borde ha granskat bolagets avtal med olika kunder samt följt upp att korrekt

periodisering skett av till läkarbolaget inbetalda avgifter avseende vård som inte tillhandahållits.

RN bedömer att A-sons revisionsinsatser varit undermåliga även i detta revisionsuppdrag.

1.2.4 Dokumentation

Flertalet av de granskningsinsatser som A-son "bockat av" på checklistorna kan inte verifieras genom kompletterande noteringar. Merparten av de dokument som finns i de två årsakterna utgörs av bokslutsbilagor, bokföringsorder och saldolistor, dvs. material som krävs för bokslutsupprättande.

A-son har till RN anfört att han inser att dokumentationen "genomgående måste förbättras".

RN gör följande bedömning.

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. A-sons dokumentation är genomgående så bristfällig att det inte är möjligt att i efterhand utläsa granskningens inriktning, omfattning eller slutsatser.

2. Underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X län

Dåvarande Skattemyndigheten i X län har under år 1998 genomfört revision hos revisionsbyrån. Vid revisionen framkom att revisionsbyrån hade tillämpat den s.k. kontantmetoden vid bokföring av kund- och leverantörsfakturor. Detta innebar att fakturor bokfördes först vid inbetalning och att obetalda fakturor förtecknades och bokfördes först vid räkenskapsårets slut. Byråns redovisade omsättning var ca 1 mkr såväl år 1998 som de tre närmast föregående åren. Antalet fakturor under år 1998 uppgick till ca 280 st. Enligt Bokföringsnämndens rekommendation R6 angående bokföring av fakturor kan kontantmetoden användas om den årliga bruttoomsättningen understiger 20 basbelopp (vilket år 1998 motsvarade en omsättning om ca 700 tkr) eller om det i rörelsen förekommer endast ett fåtal fakturor. Skattemyndigheten har konstaterat att inget av dessa villkor var uppfyllda beträffande revisionsbyrån.

Skattemyndigheten har vidare funnit att 24 kundfakturor som var obetalda vid räkenskapsårets slut inte hade intäktsbokförts i revisionsbyrån. De sammanlagda fakturabeloppen uppgick till 134 tkr inklusive moms. Vissa av dessa var osäkra. För elva fakturor hade dock betalning erhållits under påföljande räkenskapsår. Skattemyndigheten har konstaterat att revisionsbyråns underlåtelse att inte bokföra samtliga utställda kundfakturor strider mot grundläggande bestämmelser i bokföringslagen beträffande bokföring av uppkomna affärshändelser. Om vissa av fordringarna varit osäkra på balansdagen borde nedskrivning av dessa fordringars värde ha skett. Skattemyndigheten har slutligen funnit att revisionsbyråns fakturering i vissa fall släpade efter och utfördes först lång tid efter det att revisionen av ett räkenskapsår hade avslutats.

A-son har i yttrande till skattemyndigheten bekräftat att han var medveten om att byrån rätteligen inte bort använda kontantmetoden. Som skäl har han anfört att verksamheten under senare år blivit mer omfattande än planerat. Vad gäller de 24 obetalda fakturorna har A-son uppgett att dessa av förbiseende inte kommit att bokföras i bokslutet. A-son har i några fall förklarat att han avvaktat med att fakturera p.g.a. att respektive bolag var vilande. I övrigt har inga förklaringar lämnats.

RN gör följande bedömning.

För att en revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att han åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. För att detta förtroende inte skall rubbas krävs bl.a. att revisorn i sin egen verksamhet följer gällande bestämmelser.

A-sons underlåtelse att i rätt tid och på ett korrekt sätt bokföra affärshändelser strider mot bokföringslagen. RN anser inte att A-son anfört några godtagbara förklaringar till de av skattemyndigheten påtalade felen. Genom A-sons bristfälliga hantering av redovisningen i revisionsbyrån har han allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3. RN:s sammanfattande bedömning

A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor genom att ha ett betydande samarbete med en redovisningsbyrå i vilken han är vald revisor. Vidare gäller att en revisor enligt god revisionssed skall planera sin revision, utföra den omsorgsfullt och dokumentera sin granskning samt verka för korrekt redovisning. RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete i förvaltningsbolaget och läkarbolaget visar att han i båda bolagen utfört en undermålig revision. Även dokumentationen är undermålig. Det kan noteras att båda dessa revisioner har av A-son valts ut som representativa för hans sätt att arbeta. Till detta kommer betydande felaktigheter beträffande redovisningen i revisionsbyrån.

Mot bakgrund av ovan anförda allvarliga brister kan A-sons lämplighet att utöva revisorsyrket starkt ifrågasättas. RN har övervägt att upphäva hans godkännande som revisor men låter påföljden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen 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 Stig von Bahr, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson och chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.