

## **D 51/00-01**

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 meddelats godkännande år 1983 eller tidigare 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 dokumentation över revisionen i tre aktiebolag, nedan kallade produktbolaget, moderbolaget och dotterbolaget. 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.

### **A-sons oberoende som revisor**

A-son har 80 aktiva revisionsuppdrag. Han är verksam i A-sons Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån) i vilket han är ensam ägare och ende styrelseledamot. Styrelsesuppleanten i revisionsbyrån är en godkänd revisor som är verksam i en revisionsbyrå – ett aktiebolag – i vilken hon är ensam styrelseledamot. A-son har samtidigt varit vald revisor i styrelsesuppleantens revisionsbyrå.

A-son har anfört att det enbart varit fråga om att registrera ett ”godtagbart” namn som suppleant i revisionsbyrån och att hans revisionsuppdrag i styrelsesuppleantens revisionsbyrå upphörde den 6 oktober 2000.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Det förhållandet att företrädaren för ett klientbolag innehar uppdrag som styrelsesuppleant i revisionsbyråns styrelse ser RN som en sådan omständighet som hos en utomstående betraktare kan rubba förtroendet för den valde revisorns opartiskhet eller självständighet. Genom att åta sig uppdraget som revisor i styrelsesuppleantens revisionsbyrå har A-son följaktligen äventyrat sitt oberoende som revisor. Vad A-son anfört om att ifrågavarande revisionsuppdrag senare, efter det att han blivit föremål för RN:s tillsyn, upphört, medför inte annan bedömning.

### **A-sons revisionsarbete**

RN har, enligt vad som utvecklas nedan, beträffande de tre granskade aktiebolagen – produktbolaget, moderbolaget och dotterbolaget – funnit att A-sons dokumentation uppvisar allvarliga brister. En revisors underlåtenhet att dokumentera sina revisionsuppdrag på föreskrivet sätt innebär att en stor del av tillsynsmyndighetens bevisböda såvitt avser revisorns granskningsinsatser övergår på revisorn. I sådana fall ankommer det på revisorn att på annat sätt visa eller göra sannolikt att han vidtagit erforderliga granskningsåtgärder. Därtill kommer att brister i fråga om dokumentationen i sig innebär att revisorn har åsidosatt sina skyldigheter (jfr avsnitt 3 nedan).

#### *Produktbolaget (räkenskapsåret 1997)*

Produktbolaget, som tillverkar produkter till tryckeribranschen, omsatte räkenskapsåret 1997 26 mkr och hade en balansomslutning om 13 mkr. Varulagret, som huvudsakligen bestod av stålprodukter, var i årsredovisningen upptaget till 6 mkr, motsvarande ca 47 procent av bolagets tillgångar. I A-sons revisionsdokumentation ingår en handling, benämnd granskningsrapport, som upprättats den 20 november 1997 och som avser delårsbokslutet per den 31 oktober samma år. I dokumentationen ingår även en kommentar till samma delårsbokslut. Av kommentaren, som upprättats av den av produktbolaget anlitate redovisningsbyrån, framgår att bolaget konstaterat att det bokförda lagervärdet varit "för högt sedan föregående inventering". Av A-sons dokumentation framgår vidare att han inte har haft några anmärkningar mot årsbokslutet för 1997. A-sons dokumentation av sin granskning av varulagret utgörs i allt väsentligt av ja- och nej svar i en checklista. Den enda granskningsnoteringen härutöver är att kontrollräkning skett genom stickprov. I dokumentationen finns även en bokslutsbilaga med en sammanställning av inventeringsbilagornas saldon. Beträffande bolagets kundfordringar, vilka uppgick till 4,2 mkr och därmed motsvarade ca 32 procent av tillgångarna, har A-son också i fråga om denna balanspost besvarat ett antal frågor i en checklista med ja eller nej samt noterat att kundfordringarna löpande granskas av den av bolaget anlitate redovisningsbyrån. I dokumentationen finns en kopia av kundreskontrants sista sida. Bolagets leverantörsskulder uppgick till 2,8 mkr. Frågor i checklistan avseende avstämning, kursdifferenser och periodiseringskontroll har besvarats med ja. Därutöver finns en kopia av leverantörsreskontrants sista sida.

A-son har av RN anmodats redogöra för den granskning han utfört avseende bolagets varulager, kundfordringar och leverantörsskulder. A-son har uppgett att lagret fysiskt inventerats på balansdagen och att han genom stickprov kontrollerat inventeringen mot fakturor från stålleverantören. Materialet, som stod på pallar, har kontrollerats mot leverantörsfakturor. Beträffande kundfordringarna och leverantörsskuldena har A-son anfört att han tillsammans med VD och redovisningsbyrån gått igenom dessa och inte funnit anledning att rikta någon anmärkning mot redovisade belopp. Vad dessa genomgångar har innefattat har han inte beskrivit.

RN gör följande bedömning.

Varulagret utgjorde nästan hälften av bolagets tillgångar och var en väsentlig post att granska, inte minst mot bakgrund av att det i samband med delårsbokslutet per den 31 oktober 1997 särskilt uppmärksammats att lagervärdet varit "för högt sedan föregående inventering". Varken av A-sons dokumentation eller av de uppgifter han i efterhand lämnat kan utläsas när och i vilken omfattning han utfört kontrollinventeringen. A-son har inte heller påstått att han granskat prissättningen av lagret. A-son har mot bakgrund av det nu anförda inte visat att hans granskningsinsats varit av sådan omfattning att han haft tillräcklig grund för att acceptera det redovisade lagervärdet. Inte heller beträffande kundfordringarna och leverantörsskuldena har A-son verifierat att han haft grund för att acceptera de redovisade beloppen.

#### *Moderbolaget och koncernredovisningen (räkenskapsåret 1998)*

Moderbolaget hade under räkenskapsåret 1998 en omsättning om 0,2 mkr och en balansomslutning om 1,3 mkr. Moderbolagets huvudsakliga tillgångar utgjordes av en fordran på och aktier i ett dotterbolag.

Vad gäller koncernredovisningen saknas granskningsnoteringar helt. A-son har av RN anmodats att lämna en redogörelse för sin granskning av denna. Han har inte efterkommit RN:s anmodan.

RN gör följande bedömning.

A-son har i sin revisionsberättelse intygat att koncernredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen. Han har vidare tillstyrkt att koncernresultat- och koncernbalansräkningarna fastställts. Det framgår emellertid inte vare sig av A-sons dokumentation eller av hans yttrande till RN att han utfört någon granskning av koncernredovisningen. Han har således inte visat att han haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelsen.

#### *Dotterbolaget (räkenskapsåret 1998)*

Dotterbolagets verksamhet utgjordes av fiskodling. Bolaget hade under räkenskapsåret 1998 en omsättning om 17,2 mkr och en balansslutning om 12,2 mkr. Bolagets varulager bestod så gott som uteslutande av levande fisk och var i årsredovisningen upptaget till 3 mkr och utgjorde därmed ca en fjärdedel av bolagets tillgångar. Förutom en bokslutsbilaga framgår totalt inventerat värde samt antal och pris per varugrupp består A-sons dokumentation av ja- och nejsvar på ett antal frågor i en checklista. Beträffande varulagret framgår av checklistan att värderingen grundas dels på – såvitt kan förstås – det antal fiskar som släppts in per dag, dels på fiskarnas tillväxt per vecka ”enligt dataprogram”. A-son har noterat att han genom stickprov kontrollerat prissättningen.

A-son har av RN ombetts redogöra för sin granskning av lagret. Han har inte efterkommit denna begäran.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en väsentlig post att granska. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han skulle ha vidtagit någon granskningsåtgärd avseende lagrets existens. A-son har inte heller beskrivit någon sådan granskning. Vilken omfattning stickprovskontrollen av lagrets prissättning haft och vilket resultat den utmynnat i framgår inte. Det har inte heller framkommit att A-son på något sätt informerat sig om hur det av bolaget tillämpade dataprogrammet var konstruerat och vilka beräkningar detta kunde utföra. Det framgår därmed inte att A-son har förvässat sig om att bolagets bedömning av lagrets värde var korrekt. A-sons granskning av bolagets varulager måste mot bakgrund härav bedömas som bristfällig. Följaktligen har A-son inte visat att han haft grund för att acceptera det redovisade lagervärdet.

### **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. Av dokumentationen krävs att det inte bara framgår vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits utan även vilka bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar, och vilken planering som har legat till grund för granskningen. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

A-son har anfört att han ”dokumenterar [sitt] arbete i tillräcklig omfattning”.

Vid RN:s granskning av A-sons dokumentation över utförda revisioner i de tre ovan behandlade bolagen har följande framkommit. Såvitt avser planeringen av granskningen saknas dokumentation helt. Vad gäller granskningen i de tre bolagen består dokumentationen huvudsakligen av ja- eller nejsvar på en standardiserad checklista, vilka i enstaka fall kompletterats

med korta kommentarer. RN har inga synpunkter på att standardiserade checklistor använts – de kan tvärtom utgöra goda hjälpmedel vid granskningsarbetet. Det kan dock konstateras att sådana checklistor måste kompletteras och förtydligas med uppgifter om tillvägagångssätt vid granskningen och vad denna omfattat m m. I förevarande fall består den övriga dokumentationen av bokslutsbilagor och annat av klienten eller av klienten anlita redovisningsbyrå framställt material. Av dokumentationen framgår därmed inte hur granskningen utförts eller vilken grund A-son haft för sina ställningstaganden. För att kunna bilda sig en uppfattning om den granskning som utförts har RN därför varit nödsakad att anmoda A-son att redogöra för sin granskning. De revisionsåtgärder som A-son i efterhand uppger sig ha vidtagit, vilka redogjorts för ovan i anslutning till behandlingen av respektive bolag, skulle ha framgått av hans dokumentation. Sammantaget finner RN att A-sons dokumentation i de av RN granskade revisionsuppdragen är behäftad med omfattande brister. A-son har därigenom allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

Genom att åta sig uppdraget som vald revisor i en revisionsbyrå vars enda styrelseledamot är styrelsesuppleant i hans egen revisionsbyrå har A-son äventyrat sitt oberoende. Vidare har A-sons granskningsinsatser i flera avseenden varit otillräckliga och det föreligger betydande brister i fråga om dennes dokumentation av sina revisionsuppdrag. A-son har därigenom allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, Elisabet Fura-Sandström, 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 samt avdelningsdirektören Niklas Valentin, föredragande.