

LR: dom 2002-06-12, mål nr 10780-01

KamR: beslut att ej meddela PT, 2002-10-08, 5006-2002

RegR: beslut att ej meddela PT, 2004-05-26, mål nr 6198-2002

## **D 52/00-01**

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 sex aktiebolag, karosseribolaget, klädbolaget, restaurangbolaget, byggbolaget, stereobolaget och trailerbolaget. 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 har 207 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, A-son Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån), som han ensam äger. Utöver A-son är ytterligare sex personer verksamma i revisionsbyrån. A-son är vald revisor i tre redovisningsbyråer. Dessa tre klienter handhar redovisningen åt arton, sju respektive tre av hans revisionsklienter.

A-son har anfört att revisionsarvodena från de klienter som han har gemensamt med de tre redovisningsbyråerna sammanlagt uppgår till 3,83 procent av revisionsbyråns omsättning och att revisionsbyrån således inte är beroende av relationen med vare sig de tre redovisningsbyråerna eller de med redovisningsbyråerna gemensamma klienterna.

RN gör följande bedömning.

A-son är vald revisor i tre redovisningsbyråer med vilka han har flera gemensamma klienter. 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 till hans opartiskhet eller självständighet. Härvid bör framhållas att lagtexten talar om omständigheter som *kan* rubba förtroendet. Den omständigheten att en revisor har klienter gemensamma med en redovisningsbyrå är i sig en omständighet som kan rubba förtroendet. Att revisionsbyrån – enligt A-son – inte är ekonomiskt beroende av de aktuella klienterna förändrar inte denna bedömning.

### **A-sons revisionsarbete**

#### *Karosseribolaget* (räkenskapsåret 1998)

Bolaget hade det aktuella räkenskapsåret en omsättning om 1,1 mkr. Balansomslutningen uppgick till 5,9 mkr. Eget kapital uppgick till 7 862 kr. Registrerat aktiekapital var 200 000 kr. Av förvaltningsberättelsen framgår följande: ”Tidigare års förlust innebär att aktiekapitalet är till fullo förbrukat. Enligt gjorda värderingar överstiger marknadsvärdet av fastigheten och inventarierna det bokförda värdet så mycket att aktiekapitalet med hänsyn härtill inte är förbrukat, även med hänsyn till att några avskrivningar ej gjorts under det nu aktuella

räkenskapsåret. Någon kontrollbalansräkning har därför heller inte upprättats". Av noter i årsredovisningen framgår att såväl bolagets byggnader som dess maskiner och inventarier tidigare år skrivits av enligt plan.

Bolagets verksamhet bestod i att köpa in begagnade bilar, demontera dessa och sälja delarna. Varulagrets redovisade värde uppgick till 4,3 mkr (72 procent av balansomslutningen). I A-sons revisionsdokumentation finns endast en ofullständig varulagerförteckning samt följande notering: "Varulagret värderat som tidigare år, dvs. väldigt lågt".

Den dokumentation som A-son sänt in till RN består i huvudsak av bokslutsbilagor. Utöver noteringen beträffande varulagervärderingen består A-sons granskningsanteckningar av tre meningar: "Verifikationsgranskning utförd. Underlag till balansposter granskade. Periodiseringskontroll utförd". Efter dessa noteringar har A-son antecknat: "Slutsats värdering Ok".

A-son har anfört att bolagets fastighet och inventarier per 1998-12-31 var bokförda till sammanlagt ca 1,4 mkr. En extern värdering av fastigheten utvisade ett marknadsvärde om 3 mkr. Han bedömde därför att "bolaget kunde underlåta avskrivna byggnader, maskiner och inventarier det aktuella året". – Vad gäller varulagret säger sig A-son stickprovsmässigt ha granskat varulagerlistor och gjort en bedömning av upptagna värden. Han har inte deltagit i någon inventering men vid besök under året bildat sig "en uppfattning om rimligheten av lagervärdet". "Ägaren till bolaget har lämnat intygande på heder och samvete att det lager som tagits upp i överlämnade lagerlistor stämmer vad gäller omfattning och värdering."

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. Ett eventuellt övervärde i en fastighet kan således inte utgöra grund för att ett visst år underlåta avskrivning av denna. Ett övervärde i en anläggningstillgång, i detta fall en fastighet, kan självfallet inte heller motivera att avskrivningar underlåts av andra anläggningstillgångar, i detta fall maskiner och inventarier. RN konstaterar att A-son felaktigt godtagit bolagets beslut att inte göra avskrivningar av anläggningstillgångar.

Karosseribolagets lager utgjorde bolagets mest väsentliga tillgång och dess redovisade värde var synnerligen betydelsefullt för bolagets resultat och ställning. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son skulle ha gjort någon kontroll av posten, vare sig av dess existens eller värde. Inte heller återfinns i dokumentationen det av A-son åberopade lagerintyget eller någon anteckning med hänvisning till detta intyg. A-son har tidigare till RN uppgett att han inte deltagit i någon inventering av lagret. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son, med ändring av den information han tidigare lämnat, anfört att han "jämfört av bolaget upprättade lagerlistor med befintligt lager". A-son har emellertid inte på något sätt verifierat denna sent tillkomna och allmänt hållna uppgift. Det finns i ärendet ingenting som tyder på att A-son tidigare år skulle ha företagit någon mer ingående granskning som kunnat motivera en begränsad kontroll det nu aktuella året. RN kan därför inte dra någon annan slutsats än att A-sons kontroll av lagret varit otillräcklig.

RN konstaterar att det av A-sons fåtaliga och kortfattade anteckningar, beträffande väsentliga poster, inte framgår hur eventuell granskning utförts, omfattningen av denna eller vilken grund A-son haft för att godta redovisade värden. Inte heller framgår vilken avrapportering som skett till klienten. Sammanfattningsvis har A-son inte – vare sig genom revisionsdokumentation eller på annat sätt – verifierat att han skulle ha gjort någon egentlig revision i karosseribolaget.

*Klädbolaget* (räkenskapsåret 1997-09-01–1998-08-31)

Bolaget som bedrev detaljhandel inom konfektionsbranschen försattes i konkurs i mars 2000. Det aktuella räkenskapsåret uppgick omsättningen till 2,2 mkr och balansomslutningen till 1,4

mkr. Klädbolagets registrerade aktiekapital om 100 000 kr var på balansdagen, den 31 augusti 1998, i sin helhet förbrukat. A-son har i revisionsberättelsen erinrat styrelsen om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning.

Av årsredovisningen framgår att bolaget hade aktiverat 50 000 kr som immateriella anläggningstillgångar. Det redovisade värdet var detsamma som anskaffningsvärdet. Inga avskrivningar hade således skett. Upplysning saknas i årsredovisningen om skälen till detta. – Vidare redovisade bolaget ca 106 000 kr som materiella anläggningstillgångar. Det redovisade värdet var även i detta fall detsamma som anskaffningsvärdet, dvs. inga avskrivningar hade skett. – Varulagrets redovisade värde uppgick till 1,2 mkr, vilket utgjorde 88 procent av balansomslutningen. A-son har noterat ”priskontroll stickprov”. Av dokumentationen kan inte utläsas vare sig omfattning eller inriktning av denna kontroll och inte heller att A-son skulle ha gjort någon kontroll av lagrets existens.

Den revisionsdokumentation som A-son sänt in till RN består i huvudsak av bokslutsbilagor. Utöver noteringen avseende lagret har A-son beträffande sina granskningsinsatser endast antecknat ”Periodiseringskontroll utförd”. Härutöver finns en anteckning ”Slutsats värdering Ok”.

A-son har uppgett att de immateriella anläggningstillgångarna utgjordes av aktiverade kostnader som lagts ner för iordningsställandet av en affärslokal. A-son godtog att inga avskrivningar gjordes av det aktiverade beloppet ”eftersom det erfarenhetsmässigt tar ett par år innan en ny butik har kunnat etablera sig”. – Vad gäller de materiella anläggningstillgångarna ansåg han ”att avskrivning kunde underlåtas” eftersom ”det balanserade beloppet utgör en liten del av vad andra jämförbara butiker kan lägga ner på butiksinvesteringskostnader”. – Utöver ovannämnda stickprovvisa priskontroll av lagret säger sig A-son ha granskat även inventeringslistor. Han gjorde ett ”besök i butiken i anslutning till inventeringen”. Han har inte deltagit i någon inventering. Han hänvisar till ett ”skriftligt intygande från bolagets ägare, vilken på heder och samvete försäkrade att de varulagerlistor som redovisats för A-son korrekt återspeglade omfattningen och värdet av befintligt lager”.

RN gör följande bedömning.

Att en butik är nyetablerad eller att andra butiker har mera dyrbara butiksinvesteringskostnader utgör självfallet inga godtagbara skäl för att underlåta avskrivning av anläggningstillgångar. – Vad gäller varulagret har A-son inte närmare redogjort för omfattningen av den stickprovvisa priskontrollen. RN kan därför inte dra några slutsatser huruvida denna kontroll varit tillräcklig för att verifiera lagrets prissättning. Eftersom lagret utgjordes av konfektionsvaror är det anmärkningsvärt att A-son – såvitt framgick av utredningen – inte gjort några bedömningar av eventuell inkurans. Vidare är det anmärkningsvärt att A-son inte gjort någon egen kontroll av lagrets existens – en tillgång som utgjorde nästan hela balansomslutningen. Även i detta fall har han hänvisat till intyg från bolagets ägare. Sammanfattningsvis har A-son inte gjort troligt att han haft tillräckligt underlag för att godta lagrets värde. Därmed har han inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balans- och resultaträkning.

*Restaurangbolaget (räkenskapsåret 1999)*

Bolaget som bedriver restaurangrörelse hade det aktuella räkenskapsåret en omsättning om 1,7 mkr. Balansomslutningen uppgick till 2,3 mkr. – Det i årsredovisningen upptagna värdet av materiella anläggningstillgångar var per balansdagen 962 000 kr (42 procent av balansomslutningen). Endast obetydliga avskrivningar hade gjorts. – Immateriella anläggningstillgångar, goodwill, redovisades till 985 000 kr (anskaffningsvärde 1 mkr). A-son har i revisionsberättelsen gjort följande tillägg: ”Reservation för att det bokförda värdet på goodwill ej är marknadsmässigt”. A-son har intygat att årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen och att den ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning samt tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkning.

A-son har anfört bl.a. följande. ”Resultatet har inte medgett några större avskrivningar”.

Beträffande bolagets materiella anläggningstillgångar ”fick de nuvarande ägarna betala för mycket när de köpte inkråmet till rörelsen”. Överpriset kompenserades genom att den förre ägaren, som också ägde lokalerna, debiterade en lägre lokalhyra än han annars skulle ha gjort. ”Överpriset kombinerat med kompensation via nedsatt hyra gjorde det svårt att bedöma värdet av goodwill.”

RN gör följande bedömning.

A-son hävdar att avskrivningar kan underlåtas på anläggningstillgångar, denna gång med hänvisning till att resultatet inte medgav avskrivningar. Det är inte acceptabelt att en revisor godtar att ett bolag, i strid med årsredovisningslagens bestämmelser, underlåter att göra avskrivningar. Underlåtelsen innebär inte endast att de bokförda värdena på materiella och immateriella anläggningstillgångar blir felaktiga utan även att resultatet blir felaktigt. A-son har inte haft grund för sina uttalanden att årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen och att bolagets årsredovisning ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Han har därmed inte heller haft fog för att tillstyrka fastställande av bolagets balans- och resultaträkning.

*Byggbolaget (räkenskapsåret 1998-05-01–1999-04-30)*

Bolagets verksamhet består av entreprenadverksamhet inom byggbranschen samt förvaltning av egna fastigheter. Det aktuella räkenskapsåret uppgick omsättningen till 18,8 mkr varav 16,5 mkr härrörde från entreprenadverksamheten. Balansomslutningen uppgick till 18,6 mkr, varav 12,8 mkr utgjordes av tillgångar bestående av byggnader och mark. Bolaget hade tio anställda.

A-son har, enligt egen utsago, inte granskat den interna kontrollen i bolaget. – Värdet av pågående arbeten var i årsredovisningen upptaget till 1,4 mkr. Dokumentationen beträffande revisionen av denna post, och även beträffande övriga poster, består av kommentarerna ”ja”, ”u.a.” (utan anmärkning) eller ”e.t.” (ej tillämpligt) i anslutning till frågor i ett datorbaserat revisionsprogram samt av bokslutsbilagor. Bokslutsbilagan avseende pågående arbeten anger fakturanummer samt belopp. Hur eventuell granskning gått till och vad den omfattat går ej att utläsa.

A-son har anfört följande. Vad gäller bolagets interna kontroll finns inga andra än de två ägarna ”som handhar bokföring, fakturering, medelsförvaltning m.m. Enligt utsaga fungerar de administrativa rutinerna tillfredsställande”. – Vad beträffar pågående arbeten uppger A-son att han gick ”igenom de fakturor som utfärdats bokslutsåret 1999/2000. De två ägarna har sedan gjort en bedömning av hur mycket av respektive faktura som avser utfört arbete under bokslutsåret 1998-1999”.

RN gör följande bedömning.

Inom ramen för sin revision av ett bolags förvaltning skall revisorn bedöma organisation och rutiner för att klarlägga om styrelse och företagsledare uppfyllt sina förpliktelser avseende bokföring, medelsförvaltning och ekonomiska förhållanden i övrigt. Att vid denna bedömning uteslutande förlita sig på ägarnas ”utsaga” är självfallet otillräckligt. A-sons svar till RN visar att han inte rätt synes ha insett syftet med revisorns granskning av ett bolags interna kontroll. – Att A-son i efterhand inventerat fram värdet av pågående arbeten per balansdagen med utgångspunkt i senare fakturering tyder på att bolaget saknade löpande uppföljning av pågående arbeten. Vad gäller den viktiga frågan om hur mycket som per balansdagen var nedlagt i pågående arbeten säger sig A-son ha förlitat sig på ägarnas uppskattningar. I ett bolag som bedriver entreprenadverksamhet borde A-son ha granskat och bedömt order/faktureringsrutinen. Han borde även ha granskat och bedömt dels om det av bolaget upptagna värdet på pågående arbeten (till den del de avsåg fastpris-uppdrag) var rimligt i relation till

upparbetningsgrad och kontraktspris, dels risken för eventuella tillkommande kostnader och garantikostnader.

*Stereobolaget* (räkenskapsåret 1998-09-01–1999-08-31)

Bolaget som bedriver detaljhandel med bl.a. videoprodukter hade det aktuella räkenskapsåret en omsättning om 1,8 mkr. Balansomslutningen uppgick till 1,6 mkr. Bolagets varulager var i årsredovisningen upptaget till 1,35 mkr (84 procent av balansomslutningen). A-son har – enligt egen utsago – inte någon gång deltagit i inventering av lagret och inte heller granskat bolagets inventeringsrutiner.

A-son har anfört följande. ”Bolagets ägare har skriftligen på heder och samvete intygat att de för A-son uppvisade varulagerlistorna på ett korrekt sätt återspeglar omfattningen och värdet av varulagret.” ”Någon anledning att ifrågasätta hansandel har inte framkommit.” Kontrollsummeringar har skett av de av bolaget företedda inventeringslistorna. Priskontroll har skett stickprovsvis mot leverantörsfakturor.

RN gör följande bedömning.

De kontrollsummeringar och de priskontroller som A-son säger sig ha gjort kan inte utläsas av dokumentationen. Oavsett detta är det anmärkningsvärt att A-son inte gjort någon kontroll av lagrets existens, speciellt mot bakgrund av att detta utgjorde bolagets enda egentliga tillgång och inventerades av ägaren ensam. Att revisionsklientens ägare lämnar ett intyg på heder och samvete och att ägarensandel bedöms vara god befriar självfallet inte revisorn från att genom egna kontrollåtgärder självständigt försäkra sig om en synnerligen väsentlig balansposts existens. RN konstaterar att varken A-sons dokumentation eller hans i efterhand lämnade kortfattade kompletterande uppgifter verifierar att han skaffat sig tillräckligt underlag för att bedöma vare sig lagrets existens eller dess värde. Därmed har A-son inte heller i det nu aktuella revisionsuppdraget haft grund för att tillstyrka fastställande av revisionsklientens balans- och resultaträkning.

*Trailerbolaget* (räkenskapsåret 1998-05-01-1999-04-30)

Bolaget, vars verksamhet består av försäljning av komponenter och tjänster till tunga fordon, hade det aktuella räkenskapsåret en omsättning om 94,2 mkr. Balansomslutningen uppgick till 66,6 mkr.

Bolagets största tillgångspost, ett varulager, redovisades per balansdagen till 19,7 mkr. Revisionsdokumentationen beträffande posten består av kommentarerna ”u.a.”, ”e.t.” eller ”ok” i anslutning till punkter i ett arbetsprogram. Härutöver finns utdrag ur bolagets lagerredovisningssystem som visar summorna av lagervärdena vid fyra lagerställen, beräknade enligt olika värderingssätt. Det framgår av dokumentationen att A-son utifrån dessa utdrag gjort en sammanställning för att konstatera lägsta värde för lagret som helhet. – Kundfordringar är upptagna till 14,9 mkr. Dokumentationen består även vad gäller denna post av enbart kommentarer i ett arbetsprogram, såsom ”u.a.” etc. Härjämte finns i dokumentationen sista sidan från en kundreskontra.

A-son har i efterhand uppgett att han stickprovsvis granskat varulagerlistor och att bolagets lagerhanteringssystem granskats av annan revisor hos revisionsbyrån. Han säger sig även stickprovsmässigt ha gått igenom företagets kundreskontra samt granskat faktureringsrutiner avseende periodisering.

RN gör följande bedömning.

De granskningsåtgärder som A-son i efterhand säger sig ha gjort kan inte utläsas av hans dokumentation. En revisor som underlåter att dokumentera sina revisionsåtgärder på föreskrivet sätt, har bevisbördan för ett påstående om att vissa revisionsåtgärder ändå har

utförts. De allmänt hållna uppgifter som A-son lämnat om sina stickprovskontroller verifierar inte att han skulle ha gjort någon egentlig granskning av trailerbolagets två största tillgångsposter, varulager och kundfordringar, som tillsammans utgjorde 52 procent av balansomslutningen. Han har därmed inte heller visat att han, beträffande en av sina största revisionsklienter, skulle ha haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balans- och resultaträkning.

### **Dokumentation m.m.**

Enligt 10 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) 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. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt är allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN har granskat dokumentationen över senast utförda revisioner i sex av A-sons revisionsuppdrag. I två av uppdragen, karosseribolaget och klädbolaget, har inte de krav på dokumenterad planering som följer av god revisionsred uppfyllts. I de fyra övriga uppdragen, restaurangbolaget, byggbolaget, stereobolaget och trailerbolaget finns för respektive bolag ett dokument benämnt granskningsplan, framtaget i ett datorbaserat revisionsprogram. Vid olika balansposter har markerats om risk och väsentlighet är låg, medel eller hög. Det finns inget som visar hur A-son kommit fram till dessa bedömningar. Inte heller kan av dokumentationen utläsas huruvida granskningsåtgärder vidtagits med utgångspunkt i bedömningarna. I dokumentationen för A-sons revision av karosseribolaget och klädbolaget finns ett fåtal kortfattade anteckningar. I övriga av RN granskade revisionsuppdrag består A-sons dokumentation av knapphändiga noteringar – "ja", "nej", "u.a." eller "ok" – som svar på frågor i ett datorbaserat revisionsprogram. Som underlag för en bedömning av A-sons revisionsarbete saknar dokumentationen i stort sett värde.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor genom att ha klienter gemensamma med tre redovisningsbyråer i vilka han är vald revisor. A-sons revisionsarbete i de av RN granskade revisionsuppdragen har allvarliga brister vad avser väsentliga poster. Han har i flera av de av RN granskade revisionerna okritiskt godtagit uppgifter lämnade av företrädare för respektive bolag. Slutligen har A-sons dokumentation allvarliga brister.

RN noterar att A-son år 1997 meddelades varning för att han i ett revisionsuppdrag ådagalagt allvarlig okunnighet alternativt passivitet. I ett annat revisionsuppdrag hade han underlåtit att dels aktivt verka för en korrekt redovisning i bolaget, dels i revisionsberättelsen anmärka på brister i bolagets redovisning. Vidare hade A-son inte fullgjort sin dokumentationsskyldighet. RN övervägde att upphäva A-sons auktorisation men beslöt stanna vid en varning.

RN konstaterar att A-son i hög grad och i flera avseenden har fortsatt att allvarligt åsidosätta sina skyldigheter som revisor. RN finner omständigheterna vara synnerligen försvårande. A-sons auktorisation skall därför upphävas.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

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 samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.