

D 18/03

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 kvalificerade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i detta urval 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. RN har funnit anledning att kommentera en av dessa revisioner, nämligen den som avser det aktiebolag som nedan kallas detaljhandelsbolaget. 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.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN vid bedömningarna nedan de äldre bestämmelserna.

A-sons oberoende som revisor

A-son utövar sin verksamhet i X AB (revisionsbyrå), som han ensam äger. A-son hade cirka 175 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet öppnades i slutet av år 1999. Vid den tidpunkten var han vald revisor i två redovisningsbyråer som utförde redovisningen åt ett antal av hans revisionsklienter. Enligt hans egen uppskattning var han revisor i åtminstone hälften av de aktiebolag som anlitate dessa redovisningsbyråer. Revisionsbyråns fakturering avseende de aktuella revisionsklienterna uppgick räkenskapsåret 1998/1999 till fem respektive sju procent av revisionsbyråns totala fakturering. A-son har numera avgått från revisionsuppdragen i de båda redovisningsbyråerna.

RN gör följande bedömning.

Av 14 § andra stycket i 1995 års revisorslag framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. RN har i ett flertal disciplinärenden sedan våren 1999 uttalat att detta förtroende kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och i denna byrås redovisningsklienter. A-son har varit vald revisor i två redovisningsbyråer samtidigt som dessa byråer utfört redovisningen åt flera av hans revisionsklienter. Vad som sålunda framkommit innebär enligt RN:s bedömning att A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor. Att A-son nu avgått som revisor i redovisningsbyråerna ändrar inte denna bedömning.

Detaljhandelsbolaget (räkenskapsåret 1997-05-01 – 1998-04-30)

Detaljhandelsbolaget, som driver en livsmedelsbutik, omsatte 42 mnkr räkenskapsåret 1997/98. Balansomslutningen uppgick till 8 mnkr. Bolaget är anslutet till en livsmedelskedja i vilken det ingår en redovisningsbyrå som handhar bl.a. detaljhandelsbolagets bokföring och upprättar dess bokslut. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inriktat sin revision på årsbokslutet samt kontroll av bolagets betalning av skatter och avgifter. Han har inte gjort någon genomgång av bolagets interna kontroll. Varken A-son eller någon av hans medarbetare besökte detaljhandelsbolaget under löpande räkenskapsår eller i samband med revisionen.

Detaljhandelsbolagets varulager har i årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret upptagits till 2,6 mnkr (33 procent av balansomslutningen). I A-sons revisionsdokumentation ingår en checklista avseende varulagergranskning där vissa granskningsmoment – huvudsakligen kontrollsummering och avstämning mot specifikationer – försetts med en bock och signerats. Omfattningen och resultatet av granskningen framgår inte. Dokumentationen utgörs i övrigt av en av redovisningsbyrån upprättad handling som visar inventerade värden enligt inventeringslistor summerade till totaler avseende varor med olika mervärdesskattesatser respektive specialvaror. I handlingen anges enbart totalerna omräknade till inköpspriser samt justerade för lagerrörelser mellan balansdag och inventeringsdag.

Detaljhandelsbolaget hade under året avyttrat sin butik och köpt en ny. I samband med förvärvet av den nya butiken hade inköpts inventarier för 2,7 mnkr. Som verifiering av inventarieposten finns en icke underskriven likvidavräkning mellan säljare och köpare, vari anges en totalsumma utan specifikation av de köpta inventarierna. I årsredovisningen är även upptagen en goodwillpost med ett anskaffningsvärde om 1,5 mnkr och med en avskrivningstid om fem år. Posten ingår i ovan nämnda likvidavräkning.

A-son har anfört följande.

Förutom att sköta detaljhandelsbolagets bokföring utförde redovisningsbyrån även kontroller av verifikationsmaterialet och avstämningar av likvida medel, skatter och avgifter samt av dagskassor. A-son betraktade det som att redovisningsbyrån utförde en internrevision, med personal som var oberoende gentemot bolaget. A-son gjorde inte någon egen verifikationskontroll. Han krävde att redovisningsbyrån dokumenterade sin kontroll. Enligt A-son skedde kontakterna med detaljhandelsbolaget mestadels genom redovisningsbyrån men han hade även telefonkontakt med bolaget. A-son har hänvisat till att han utfört en genomgång av detaljhandelsbolagets interna kontroll föregående räkenskapsår och har till RN ingett ett antal dokument som visar av redovisningsbyrån framtagna nyckeltal och utförda kontroller avseende det räkenskapsåret.

Vad gäller varulagret har A-son anfört att han funnit bruttovinsten godtagbar och att det inte fanns någon indikation på felvärdering. Lagrets storlek överensstämde, enligt A-son, med den som förekommer hos andra livsmedelsbutiker med motsvarande omsättning. Inventeringen hade gjorts manuellt av detaljhandelsbolagets personal och dokumenterats i inventeringsböcker.

Vidare har A-son uppgett att det var en förutsättning, för att genomföra försäljningar respektive köp av butiker, att sådana affärer hade granskats av en central instans i detaljhandelskedjan samt av redovisningsbyrån. Enligt A-son fanns viss dokumentation rörande affären. Han accepterade inventarieköpen eftersom han ansåg att posten redan hade kontrollerats av livsmedelskedjans experter. Han ansåg sig även kunna acceptera goodwillposten med hänvisning till den bedömning av affären som gjorts av dessa experter. Köpeskillingen var enligt A-son bestämd från centralt håll och anpassad så att affären skulle kunna bära avskrivning av goodwillen på fem år.

RN gör följande bedömning.

A-son har vid sin granskning i hög utsträckning förlitat sig på kontroller utförda av den redovisningsbyrå som skötte detaljhandelsbolagets bokföring. Sådana kontroller utgör en del av revisionsklientens interna kontroll. Om revisorn bedömer det möjligt att förlita sig på den interna kontrollen kan omfattningen av revisorns egen granskning reduceras men revisorn kan inte helt underlåta att vidta egna granskningsåtgärder. Då detaljhandelsbolaget hade köpt en ny butik under det aktuella räkenskapsåret hade förhållandena ändrats för verksamheten. Av handlingar i ärendet har även framkommit att den person som tidigare skött bolagets redovisning inte hade kvar detta uppdrag under hela det aktuella räkenskapsåret. Det har således funnits starka skäl för A-son att utvidga sina granskningsinsatser. Detta har han inte gjort.

Med beaktande av att varulagret var en väsentlig tillgångspost borde A-son för att fastställa dess existens ha granskat och bedömt bolagets inventeringsrutiner och stickprovsmässigt kontrollerat desamma. Vidare skulle han ha kontrollerat tillförlitligheten i omräkningen till inköpspris samt justeringsposterna för att kunna ta ställning till lagrets värde. Sådana kontroller har A-son inte utfört. Mot bakgrund av vad som nu anförts kan A-son inte anses ha haft grund för att godta lagrets redovisade värde.

A-son har helt utan egen kontroll accepterat redovisade värden av inventarier med hänvisning till den kontroll som skall ha utförts av livsmedelskedjans experter och har inte efterfrågat någon specifikation av inventarieposten. Även goodwillposten har han accepterat utan att göra en självständig bedömning av om butikens avkastning motiverade beloppet eller om nedskrivningsbehov förelåg. A-son har inte heller visat att han har haft underlag, t.ex. i form av påskrivna avtal/avräkningar, för att godta posterna inventarier och goodwill.

Sammantaget finner RN att A-sons granskningsåtgärder har varit klart otillräckliga för att kunna bedöma detaljhandelsbolagets tillgångar. Han har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor genom att vara vald revisor i två redovisningsbyråer som samtidigt skött bokföringen åt en del av hans övriga revisionsklienter. Vidare har RN funnit att A-sons revisionsarbete uppvisar ett flertal brister. Sammantaget har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, f.d. direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Gunilla Arvidsson som föredragit ärendet.