

D 5/03

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 är en av dessa revisorer 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 fyra aktiebolag; kemibolaget, plastbolaget, verkstadsbolaget och livsmedelsbolaget. 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-son har 206 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, Y AB (revisionsbyrå) som han själv äger. Utöver A-son är ytterligare en person verksam i revisionsbyrån.

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 discipliningripande 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 i förevarande fall 1995 års lag.

Kemibolaget (räkenskapsåret 1999-09-01–2000-08-31)

Räkenskapsåret 1999/2000 uppgick kemibolagets omsättning till 4,1 mnkr och balansomslutning till 13,6 mnkr. Bolaget hade per den 31 augusti 2000 ett negativt eget kapital (2,4 mnkr). A-son har i sin revisionsberättelse uttalat bl.a. följande: "Bolaget har förbrukat aktiekapitalet och skall vara medvetna om sina skyldigheter enligt ABL 13 kap. 2 §."

Posten kundfordringar redovisades med 10,8 mnkr (80 procent av balansomslutningen). Fakturor om totalt ca 5,9 mnkr var förfallna till betalning per balansdagen. Av dokumentationen att döma har A-sons granskningsinsatser utgjorts av en rimlighetsbedömning och en översiktlig genomgång av kundreskontran. Han har antecknat att det var svårt att avgöra vilka fordringar som var osäkra med hänsyn till långa kredittider i branschen och att flera av fordringarna avsåg bolag som delvis hade samma ägare som kemibolaget.

Posten övriga kortfristiga placeringar upptogs i årsredovisningen till ca 435 000 kr, vilket utgjorde anskaffningsvärdet. Av en depåförteckning från fondkommissionär framgår att marknadsvärdet per balansdagen uppgick till ca 128 000 kr. Av dokumentationen att döma har A-son inte reflekterat över att posten i årsredovisningen upptagits till anskaffningsvärdet och att detta vida översteg det på balansdagen aktuella marknadsvärdet.

A-son har anfört följande.

Styrelsen hade inte upprättat kontrollbalansräkning varför hans anmärkning i revisionsberättelsen syftade till "att beskriva" att sådan balansräkning inte hade upprättats. Vad gäller posten kundfordringar säger han sig ha utfört betalningskontroll genom att ställa frågor till kemibolagets styrelseledamot, tillika företagsledare och ägare. Vissa av dennes svar, exempelvis att en fordran om 3,9 mnkr skulle regleras senast den 30 juni 2001, gick "ju inte att kolla vid bokslutstillfället". Eftersom kemibolaget arbetade på marknaden med långa kredittider och det

fanns beröringspunkter med flera av kunderna, bl.a. hade de delvis samma ägare som kemibolaget, bedömde A-son att ytterligare granskning inte erfordrades. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har han tillagt att vissa av bolagets affärer var försäkrade hos Exportkreditnämnden (EKN) och att detta innebar att vid utebliven betalning så riskerade bolaget endast att behöva kostnadsföra 20 procent av de aktuella fakturabeloppen. Vad slutligen avser de kortfristiga placeringarna säger han sig ha bedömt att det möjligen kunde vara fråga om en inte varaktig nedgång.

RN gör följande bedömning.

Enligt 13 kap. 12 § 1 aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) *skall* ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning så snart det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Av 10 kap. 30 § andra stycket samma lag följer att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att en styrelseledamot har handlat i strid med ABL. Med hänsyn till att kontrollbalansräkning inte upprättats borde A-son i sin revisionsberättelse uttryckligen ha *anmärkt* på styrelsens underlåtenhet härvidlag. Den i A-sons revisionsberättelse intagna formuleringen är inte tillräckligt tydlig.

Posten kundfordringar var kemibolagets mest väsentliga tillgång. Av den revisionsdokumentation som tillställts RN kan inte utläsas att A-son skulle ha gjort några egentliga kontroller av balansposten. Hans uppgift till RN att långa kredittider förekommer i branschen är inte relevant eftersom fordringarna enligt kundreskontran var förfallna till betalning per balansdagen. Den omständigheten att flera av kunderna delvis hade samma ägare som kemibolaget innebar inte, vilket A-son tycks mena, att kontrollen av kundfordringarna kunde begränsas. Enligt RN:s mening var detta förhållande snarare en anledning för A-son att extra noggrant granska den aktuella posten. I den ingivna dokumentationen finns inte något, frånsett en uppgift från företagsledaren, som stödjer A-sons uppgift att kundfordringarna delvis var försäkrade hos EKN. RN konstaterar att A-son inte haft tillräckligt underlag för att kunna ta ställning till det redovisade värdet av tillgångsposten. Därmed har han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av kemibolagets resultat- och balansräkning.

Enligt 4 kap. 9 § ÅRL skall omsättningstillgångar värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. För de nu aktuella omsättningstillgångarna, som till övervägande del utgjordes av börsnoterade aktier, innebär regeln att de skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och marknadsvärdet per balansdagen. Det ankom på A-son att verka för att kemibolaget följde denna grundläggande värderingsprincip. Hans argument att nedgången möjligen inte var varaktig är inte relevant eftersom det i detta fall var fråga om omsättningstillgångar.

Plastbolaget (räkenskapsåret 1999-09-01–2000-08-31)

Den person, som var ägare till samt styrelseledamot och företagsledare i kemibolaget, var även företagsledare samt delägare i plastbolaget, som bedrev handel med plastråvaror och kemikalier. Räkenskapsåret 1999/2000 uppgick plastbolagets omsättning till 165 mnkr och balansomslutning till 95 mnkr. A-son har avgett en ren revisionsberättelse avseende detta räkenskapsår.

Posten varulager hade tagits upp till 22,8 mnkr (24 procent av balansomslutningen). Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hans revisionsåtgärder avseende denna post bestått i avstämning av lagerlista mot lagerintyg samt summeringskontroller av delposter. Han har antecknat att närvaro vid inventering inte var möjlig på grund av lagrets geografiska placering över världen. I hans revisionsdokumentation finns några fax/mail från företag i olika länder.

Dessa dokument anger antal eller vikt av olika varuslag och uppges avse varor ägda av plastbolaget.

Posten kundfordringar redovisades med 64,8 mnkr (68 procent av balansomslutningen). Av en kundreskontra framgår att flera kundfakturer var utställda redan under år 1999 och hade förfallit till betalning per balansdagen, den 31 augusti 2000. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hans revisionsåtgärder utgjorts av en rimlighetsbedömning av posten och en översiktlig genomgång av kundreskontran. Av dokumentationen framgår att A-son beträffande vissa kundfordringar ställt frågor till företagsledaren och att denne, i mars 2001, uppgett att flera kundfordringar skulle kostnadsföras och att betalning skulle inkomma för vissa andra. A-son har antecknat att det var svårt att avgöra vilka fordringar som var osäkra med hänsyn till långa kredittider i branschen och att flera fordringar avsåg bolag som delvis hade samma ägare som plastbolaget.

A-son har anfört följande.

Vad först gäller posten varulager var det lagerhållare/transportansvariga som var avsändare av ovannämnda fax/mail, med uppgifter om plastbolagets lagerinnehav per balansdagen. På RN:s fråga har A-son medgett att det inte fanns några avtal upprättade mellan dessa och plastbolaget. A-son har uppgett att han kontrollerat lagrets prissättning mot inköps- och försäljningsfakturer. Vad beträffar posten kundfordringar säger han sig ha utfört kontroll genom att ställa frågor till företagsledaren. Att den senare därvid uppgett att betalning skulle erhållas var enligt A-son inget som gick att "kolla vid revisionsberättelsens avgivande". Också i detta fall har han i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet anfört att bolaget försäkrade affärer hos EKN. Han har vidare tillagt att bolaget belånade fakturer hos en bank. "Banken bedömer alltså fakturorna som belåningsbara".

RN gör följande bedömning.

Vad avser plastbolagets varulager har A-son inte gjort sannolikt att han förvissat sig om att de externa bekräftelserna gällande olika lagerposter kom från företag som hade i uppdrag att vara lagerhållare/transportansvariga åt plastbolaget. Inte heller har han genom sin dokumentation eller på annat sätt gjort troligt att han skulle ha utfört någon kontroll av de priser som låg till grund för värderingen av olika lagerposter. De granskningsinsatser som framgår av A-sons dokumentation, avstämningar av lagerlistor mot lagerintyg och summeringskontroller, har inte kunnat bekräfta lagerpostens existens och värde. RN finner att A-son inte haft tillräckligt underlag för att bedöma det redovisade värdet av varulagret.

Posten kundfordringar var plastbolagets mest väsentliga tillgång. RN finner att de granskningsåtgärder A-son säger sig ha vidtagit inte varit tillräckliga för att ta ställning till postens existens och redovisade värde. I den dokumentation som tillställts RN finns inte något, fränsett en uppgift från företagsledaren, som stödjer A-sons uppgift att kundfordringarna delvis var försäkrade hos EKN. Att en bank bedömer fakturer vara belåningsbara kan i och för sig påverka inriktning och omfattning av revisorns granskning men innebär inte att denne kan underlåta att göra några egna egentliga kontroller. RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son inte haft tillräckligt underlag för att bedöma det redovisade värdet av plastbolagets mest väsentliga tillgångar, varulager och kundfordringar, som tillsammans utgjorde 92 procent av bolagets balansomslutning. Han har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning.

Verkstadsbolaget (räkenskapsåret 2000)

Räkenskapsåret 2000 uppgick verkstadsbolagets omsättning till 3,1 mnkr och dess balansomslutning till 1,3 mnkr. Bolaget hade ett negativt eget kapital såväl per den 31 december 2000 (0,46 mnkr) som per närmast föregående balansdag (0,5 mnkr). A-son har i sin revisionsberättelse för år 2000 uttalat bl.a. följande: "Bolaget har förbrukat hela aktiekapitalet varför bolagsstämman har att behandla frågan huruvida bolaget skall träda i likvidation." Han har på RN:s fråga uppgett att styrelsen inte någon gång upprättat kontrollbalansräkning och att hans anmärkning i revisionsberättelsen även i detta fall syftade till att beskriva att så inte skett.

Varulagret var i årsredovisningen upptaget till ca 732 000 kr (55 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att varulagret utgjorde en väsentlig och riskfylld post och att risk fanns att lagret var övervärderat. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hans granskningsinsatser utgjorts av summeringskontroller av poster på lagerlistor.

A-son har till RN anfört att han utfört ytterligare kontroller av varulagret. Dessa har han dock inte dokumenterat. Han säger sig sålunda utifrån lagerlistor ha bedömt om det fanns avvikande poster, kontrollerat varor på väg samt vid besök hos bolaget rimlighetsbedömt lagervärdet. Hur eller när eventuella kontroller skett har A-son inte uppgett. Han erhöll revisionsuppdraget våren 2000 och har inte deltagit vid inventering av lagret eller utfört någon egen kontrollinventering. Slutligen har A-son anfört att bolagets aktiekapital var förbrukat "varför det inte kändes så angeläget med noggrann granskning m.h.t. väsentlighetskriteriet".

RN gör följande bedömning.

Vad först gäller A-sons uttalande om förbrukat aktiekapital hänvisas till vad RN anfört ovan (se rubrik Kemibolaget) med avseende på revisorns skyldighet att anmärka i revisionsberättelsen om styrelsen i ett aktiebolag åsidosatt bestämmelserna i 13 kap. 12 § ABL.

Vad sedan gäller varulagret, verkstadsbolagets största redovisade tillgång, har A-son i efterhand lämnat vissa allmänt hållna uppgifter om sina granskningsåtgärder. Enligt RN:s mening har han varken genom sin dokumentation eller på annat sätt gjort troligt att han faktiskt utfört dessa åtgärder. Under alla förhållanden skulle de påstådda granskningsåtgärderna inte ha varit tillräckliga för att kunna ta ställning till postens existens och värde. A-son har inte deltagit vid inventering av lagret och inte heller utfört någon egen kontrollinventering. Hans passivitet härvidlag framstår som anmärkningsvärd mot bakgrund av att uppdraget var nytt, varför han inte heller tidigare år kunnat bilda sig någon uppfattning om bolagets rutiner vid inventering och lagerredovisning. Det förhållandet att ett bolags egna kapital är förbrukat innebär givetvis inte, vilket A-son tycks mena, att revisorn kan underlåta att utföra en noggrann granskning av bolagets största tillgångspost.

Livsmedelsbolaget (räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30)

Livsmedelsbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2000/01 till 26,1 mnkr och dess balansomslutning uppgick till 6,2 mnkr. Generellt gäller att A-sons dokumentation över sin revision av livsmedelsbolaget består, utöver årsredovisning, av arbetsprogram framtagna från ett datorbaserat revisionsprogram. För olika balansposter har antecknats Ja, Nej, Ua, ET, Uå (utan åtgärd), i några fall kompletterat med kortfattade kommentarer. Beträffande flertalet balans- och resultatposter saknas dokumentation som närmare visar hur eventuella kontroller utförts och omfattningen av dessa. Kortfattade anteckningar finns också i anslutning till olika frågor i ett arbetsprogram beträffande posten varulager som redovisades med 1,3 mnkr (20 procent av balansomslutningen). För flertalet av frågorna framgår inte av dokumentationen vilken grund A-son haft för att besvara dessa.

Bolaget redovisade 1,8 mnkr (29 procent av balansomslutningen) som andra långfristiga fordringar. Upplysningar om posten saknas i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation framgår att största delen av beloppet utgjordes av aktier i ett börsnoterat bolag. Av dokumentationen att döma har ingen granskning skett av att bolaget per balansdagen fortfarande var ägare till aktierna. Inte heller finns anteckningar som tyder på att A-son skulle ha uppmärksammat att informationen i årsredovisningen var ofullständig beträffande ifrågavarande aktier.

Vad gäller dokumentationen har A-son anfört att respektive arbetsprogram utvisar vilka kontrollfrågor som ställts och att dessa är en del av de kontroller som utförts. Vad beträffar varulagret har han bedömt att dess storlek, omsättningshastighet samt bruttovinst var rimlig i branschen. Han säger sig ha besökt bolaget och gjort en rimlighetsbedömning av varulagret. A-son deltog inte vid bolagets inventering per balansdagen. Han erhöll revisionsuppdraget under våren 2000 och har därför inte heller tidigare år deltagit vid någon inventering. Vad gäller årsredovisningens avsaknad av information beträffande posten långfristiga fordringar har A-son uppgett att bokslutsupprättaren tyvärr ”ej tagit med någon notanteckning” över posten och att han själv av förbiseende inte kontrollerat aktieinnehavets existens per balansdagen.

RN gör följande bedömning.

Att i ett datorbaserat revisionsprogram anteckna Ja, Nej, U.a. eller liknande efter resultat- och balansposter verifierar inte att någon egentlig revision utförts. Varulagret var en av de största redovisade tillgångarna i livsmedelsbolaget. En granskning som begränsas till att vid besök göra rimlighetsbedömningar av ett varulager är otillräcklig för att revisorn skall kunna ta ställning till lagerpostens existens och värde. Härtill kommer att även detta uppdrag var nytt varför A-son inte heller tidigare år kunnat verifiera bolagets inventerings- och redovisningsrutiner. RN konstaterar att A-sons revisionsinsats beträffande bolagets varulager varit klart bristfällig. Vad därefter gäller börsnoterade aktier är detta tillgångar som enkelt kan omsättas oavsett om de redovisas som anläggningstillgångar. Livsmedelsbolagets aktieinnehav utgjorde en väsentlig tillgångspost. Det ankom därför på A-son att förvissa sig om att aktierna var bolagets egendom per balansdagen. RN konstaterar att A-son inte gjort troligt att han utfört en godtagbar granskning av posten långfristiga fordringar. Således har han saknat underlag för att bedöma det redovisade värdet av livsmedelsbolagets två mest väsentliga balansposter, varulager och långfristiga fordringar. A-son har därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning.

RN:s sammanfattande bedömning

Vad gäller kemibolaget och plastbolaget har A-son saknat erforderligt underlag för att kunna ta ställning till bolagens mest väsentliga tillgångar, kundfordringar respektive varulager. I verkstadsbolaget och livsmedelsbolaget har hans revisionsåtgärder varit bristfälliga beträffande posten varulager, som i båda bolagen var en väsentlig tillgångspost. I livsmedelsbolaget har granskningsinsatsen varit bristfällig även avseende posten långfristiga fordringar. Vidare har A-son inte tillräckligt tydligt anmärkt på att kontrollbalansräkningar inte upprättats i två av bolagen. Därutöver har vissa ytterligare brister förelegat vid hans revisioner, bl.a. är hans dokumentation ofullständig. Sammantaget konstaterar RN att A-son i flera avseenden 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 Revisorsnämnden in pleno. I beslutet har deltagit kammar-
rättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice
ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth,
utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin
Nyqvist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell,
chefsjuristen Per Eskilsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.