

D 26/02

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 inte är medlemmar i någon av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS 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 hennes revisionsdokumentation över senast utförd revision i fyra aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av bolagen, skobolaget och emballagebolaget. 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. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkten 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkten 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte 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 m.m.

A-son har 31 aktiva revisionsuppdrag. Hon utövar sin verksamhet i en enskild firma Y Revisionsbyrå (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån. A-son samarbetar med en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt 30 av A-sons 31 revisionsklienter. A-son har anfört att hon inte anser sig stå i någon beroendeställning till redovisningsbyrån.

RN gör följande bedömning.

Av 14 § i 1995 års revisorslag framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det vid sidan av gällande jävsregler föreligger någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt A-sons uppgifter fullgör en viss redovisningsbyrå redovisningen åt 30 aktiebolag i vilka A-son är vald revisor. De aktuella klientbolagen utgör till antalet 99 procent av A-sons totala stock av revisionsklienter. Det förhållandet att en och samma redovisningsbyrå utför redovisning åt en så stor del av en revisors klienter är inte lämpligt från oberoendesynpunkt. A-son har härigenom äventyrat sitt oberoende som revisor.

A-sons revisionsarbete

Skobolaget (räkenskapsåret 2000)

Bolaget, som driver en skobutik, hade det aktuella året en omsättning om 2,5 mnkr och en balansomslutning om 1,5 mnkr. Redovisat eget kapital uppgick till 100 026 kronor (aktiekapital 100 tkr). A-son har i den revisionsberättelse hon avgett den 30 juni 2001 anmärkt på att bolaget vid ett flertal tillfällen inte erlagt skatter och avgifter i rätt tid samt att det förekommit väsentliga brister med eftersläpningar i bokföringen. Hon har vidare anmärkt på att styrelseledamöterna inte följt reglerna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385). Av revisionsberättelsen framgår inte varför styrelsen hade att iaktta dessa regler. A-son har i revisionsberättelsen intygat att årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen (1995:1554) samt tillstyrkt att resultat- och balansräkning fastställs och att resultatet behandlas enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Varulagrets redovisade värde uppgick till 1,3 mnkr vilket utgjorde 86 procent av skobolagets balansomslutning. A-son har i sin dokumentation antecknat att lagerinventering vore önskvärd men ”personalbrist gör att jag omöjligt kan utföra detta”. Hon har begränsat sin kontroll till att granska lagerlistor. Av dokumentationen framgår att en viss lagerlista saknades och att hon har gjort noteringen ”värderingen felaktig”. I en revisionsrapport ställd till skobolaget har A-son förklarat att hon avstyrker ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter ”eftersom det råder osäkerhet om värdet av lagertillgångarna”. Hon har i skrivelsen påtalat att lagerlistorna innehåller förbrukningsartiklar som tidigare år kostnadsförts i bolaget.

Enligt vad A-son anfört till RN är hennes anmärkning i revisionsberättelsen att styrelsen inte iakttagit reglerna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen betingad av hennes tveksamhet beträffande lagrets redovisade värde. Hon bedömde att bolagets egna kapital skulle ha varit förbrukat vid en korrekt värdering av lagret. – A-son har vidare uppgett att hon i sin revisionsberättelse intygat att årsredovisningen var upprättad enligt årsredovisningslagen eftersom den följde bokföringslagen på alla punkter utom att det uppstått en tidsfördröjning.

A-son har, sedan hon tagit del av RN:s utredning i SUT-ärendet, den 13 maj 2002 avgett ny revisionsberättelse i vilken hon konstaterar att hon inte kan uttala sig om huruvida årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen. Hon har även ändrat sina tidigare gjorda tillstyrkanden till avstyrkanden.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var skobolagets viktigaste tillgångspost. A-son har därför haft anledning att ägna lagret särskild uppmärksamhet vid sin revision. Hon har bedömt medverkan vid lagerinventering önskvärd men avstått på grund av resursbrist. RN konstaterar att hänvisning till resursbrist aldrig kan vara godtagbart skäl för en revisor att underlåta att genomföra de kontroller revisorn bedömer erforderliga. I vissa fall kan dock en revisor hamna i situationer då ett deltagande i inventering på balansdagen inte är möjligt. I sådana fall skall revisorn utföra kontrollinventeringar i nära anslutning till balansdagen och därefter, genom att studera lagerrörelser efter balansdagen, försöka bilda sig en så god uppfattning som möjligt beträffande lagrets existens och värde per balansdagen. A-son har varken deltagit vid lagerinventeringen eller gjort några uppföljande kontroller. Den begränsade granskning som A-son utfört genom att kontrollera lagerlistor kan inte anses uppfylla de krav som god revisionsred ställer. Den omständigheten att hon vid sin genomgång funnit underlaget vara såväl felaktigt som ofullständigt har inte gett henne grund för annan bedömning än att betydande osäkerhet förelåg beträffande värdet på bolagets mest väsentliga post. A-son har således inte haft underlag för att i sin revisionsberättelse hävda att reglerna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen skulle vara aktuella, dvs. att bolagets aktiekapital skulle ha varit förbrukat till mer än hälften. Hon har inte heller haft

grund för att uttala att årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen eller för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkning. Som en följd härav har hon inte heller haft underlag för att tillstyrka förslaget till vinstdisposition.

Det förhållandet att A-son, efter att ha tagit del av RN:s utredning i SUT-ärendet, upprättat en ny revisionsberättelse, vari hon enligt vad ovan sagts ändrat sina uttalanden, ger inte anledning till lindring av kritiken beträffande A-sons förmåga att dra riktiga slutsatser utifrån befintligt revisionsunderlag.

Emballagebolaget (räkenskapsåret 2000)

Bolaget bedriver handel med kontorsmaterial samt städprodukter. Det aktuella året uppgick bolagets omsättning till 2,8 mnkr och balansomslutning till 1 mnkr. A-son har den 20 april 2001 avgett ren revisionsberättelse.

I emballagebolagets årsredovisning var posten varulager, bestående av handelsvaror, upptagen till knappt 0,4 mnkr vilket utgjorde 38 procent av balansomslutningen. Den redovisningsbyrå med vilken A-son samarbetar har på en bokslutsbilaga noterat ”enligt bif. inventarieförteckning”. A-son har på samma bilaga antecknat ”sett samtliga lagerlistor” samt ”lagerintyg påskrivet”. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon skulle ha gjort några egna kontroller för att förvissa sig om lagrets existens och värde. – Posten leverantörsskulder uppgick till 0,5 mnkr. Redovisningsbyrån har på en bokslutsbilaga noterat ”Enligt förteckning. Lev.skulder avstämde per 2001.03.31”. Inte heller beträffande denna post kan av dokumentationen utläsas att A-son skulle ha vidtagit egna granskningsåtgärder. Detta gäller för övrigt även beträffande bolagets övriga balansposter.

A-son har uppgett att hon aldrig deltagit i någon inventering av emballagebolagets lager. Hon bedömde att bruttovinsten låg på en acceptabel nivå. Genom besök hos företaget visste hon att lagret existerade och dess ungefärliga riktiga värde. Hon har inte dokumenterat besöken. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son anfört att hon fått lagrets existens bekräftad genom att följa bolagets lagerrörelser utifrån bokföringen de två närmast följande månaderna efter balansdagen. Hon har tillagt att ett lagerintyg undertecknat av företagsledningen är ett ”starkt uttryck och kan inte förbises”. Hon har till sitt yttrande även bifogat ett intyg vari bolagets styrelse bekräftar att A-son ”under räkenskapsåret 2000 gått omkring i företagets butik/lagerlokal och granskat [dess] butiks/lagerhyllor”. – Vad gäller leverantörsskulden säger sig A-son ha funnit dessa relevanta i relation till bolagets lagervärde. Vad beträffar övriga balansposter har A-son till RN insänt anteckningar som upprättats i efterhand, ”för att beskriva hur jag tänker och arbetar”.

RN gör följande bedömning.

Vad avser A-sons hänvisning till bruttovinstkontroll konstaterar RN att en sådan kontroll inte kan bekräfta ett lagers existens. Utan sådan bekräftelse är det inte möjligt att uttala sig om lagrets värde. Inte heller kan en lagerposts existens och värde per balansdagen på ett tillförlitligt sätt fastställas genom att revisorn – utan kontrollinventering – under några månader efter balansdagen via bokföringen följer lagerrörelser. Ett undertecknat lagerintyg utgör inte heller någon garanti för postens existens och värde och kan inte utan vidare tas för gott. Än mindre betydelse kan tillmätas ett intyg från en klient att revisorn ”gått omkring” i klientens lagerlokaler. RN konstaterar att A-son inte har gjort troligt att hon skulle haft tillräckligt underlag för att uttala sig om vare sig lagrets existens eller dess värde. – Vad gäller övriga balansposter skulle A-sons i efterhand upprättade anteckningar ha varit färdigställda redan när hon undertecknade sin revisionsberättelse.

Dokumentation

Enligt 10 § RN:s då gällande föreskrifter 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.

A-sons revisionsdokumentation är genomgående knapphändig. Utöver årsredovisningar, revisionsberättelser och bokslutsbilagor består dokumentationen i de av RN granskade revisionsuppdragen av kortfattade anteckningar på standarddokument benämnda Förvaltningsrevision och Redovisningsrevision samt noteringar såsom ”Ingen anm.” och ”Inga kommentarer” på kopior av bokslutsbilagor. I ett fåtal fall har svaren kompletterats med kortfattade kommentarer. Härutöver finns granskningsrapporter ställda till respektive bolags ledning i vilka A-son redogjort för vissa kontroller hon genomfört. Beträffande väsentliga poster framgår dock inte vilka granskningsåtgärder som vidtagits. Sammantaget finner RN att A-sons dokumentation inte uppfyller föreskrivna krav.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor genom att en och samma redovisningsbyrå fullgjort redovisningen åt 30 av hennes 31 revisionsklienter. – A-sons granskningsinsatser beträffande lagerposterna i skobolaget och emballagebolaget har varit bristfälliga. Vad gäller skobolaget medförde osäkerheten beträffande värdet av bolagets enda egentliga tillgång, lagret, att A-son inte hade grund för att hävda att reglerna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen skulle vara aktuella. Hon hade inte heller underlag för att uttala att årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen eller för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning och förslaget till vinstdisposition. Härtill kommer att A-sons revisionsdokumentation inte uppfyller föreskrivna krav.

RN finner sammanfattningsvis att A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor och 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 RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Ulla Nordin Buisman, Eva Ekström, Klas-Erik Hjorth, Claes Norberg, Kerstin Nyquist och Gunnel Wennberg. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.