

## D 31/02

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 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 fyra aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i tre av dessa, nämligen i byggbolaget, textilbolaget och filterbolaget. 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 punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 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 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 har 164 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrån) som han ensam äger. Utöver A-son är ytterligare en person verksam i revisionsbyrån.

En revisionsbyrå ägd av en kvalificerad revisor har lokaler gemensamma med A-sons revisionsbyrå. A-son är vald revisor i två aktiebolag åt vilka den andre revisorn handhar den löpande bokföringen. Det material som denne revisor erhåller för bokföring är varken attesterat eller klassificerat av klienterna. A-son har uppgett att de två klientbolagen under hösten 2002 kommer att successivt övergå till att själva handha sin bokföring. Enligt A-son saknas skäl att ifrågasätta hans oberoende som revisor eftersom hot mot oberoendet föreligger i endast två revisionsuppdrag. För övrigt anser han att de två byråerna inte bör bedömas som ett revisionsorgan eftersom den andre revisorns närvaro i de gemensamma lokalerna inte motsvarar mer än ca 20 procent av heltidsarbete.

Styrelsesuppleant i revisionsbyrån är en kvalificerad revisor som är ägare till och styrelseledamot i ett aktiebolag i vilket A-son är vald revisor. Enligt A-son utför styrelsesuppleanten inte något arbete åt revisionsbyrån. A-son har vidare anfört att suppleantens bolag inte bedriver någon verksamhet.

RN gör följande bedömning.

Av 8 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) följer att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om någon annan i det revisionsorgan i vilket revisorn är verksam biträder vid revisionsklientens redovisning på annat sätt än genom att lämna råd och detta biträde omfattar löpande bokföring. Denna bestämmelse gäller dock inte om revisionsklienten genom attestering har godkänt verifikationerna som dokumentation av affärshändelser i den verksamhet som revisionsuppdraget omfattar och revisionsklienten genom kontering eller på annat sätt har sett till att affärshändelserna är klassificerade till sin art. Begreppet revisionsorgan definieras enligt 1 § 4 samma föreskrifter som revisionsföretag samt annat företag som ingår i samma koncern som ett revisionsföretag eller som på grund av ägarförhållanden, administrativt samarbete, avtal eller annan anledning kan uppfattas ingå i samma affärsmässiga gemenskap som ett revisionsföretag.

Av RN:s utredning framgår att A-sons revisionsbyrå har lokaler gemensamma med en annan revisionsbyrå. RN finner att de båda revisionsbyråerna får anses utgöra ett och samma revisionsorgan. Att den revisor som har lokaler gemensamma med A-sons revisionsbyrå nyttjar dessa färre timmar än vad som motsvarar ett heltidsarbete föranleder ingen annan bedömning. Det är utrett att A-son är vald revisor i två aktiebolag vars löpande bokföring handhas inom det revisionsorgan i vilket han själv är verksam och att undantagsreglerna i ovan nämnda föreskrifter inte är tillämpliga. A-son har således i strid mot RN:s föreskrifter innehåft ifrågasvarande båda revisionsuppdrag. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

En revisor skall utföra sina uppdrag enligt god revisorssed. En förutsättning för att detta skall vara möjligt är att revisorn intar en i förhållande till sina revisionsklienter oberoende ställning. Av 14 § lagen (1995:528) om revisorer framgår bl.a. att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. A-son är vald revisor i ett bolag vars ägare och företrädare är styrelsesuppleant i A-sons revisionsbyrå. Denna omständighet är enligt RN:s mening ägnad att rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet. Att det av styrelsesuppleanten ägda bolaget för närvarande inte driver någon verksamhet medför ingen annan bedömning.

## **A-sons revisionsarbete**

### *Byggbolaget (räkenskapsåret 2000)*

Bolaget, som bedriver entreprenadverksamhet inom byggsektorn, hade räkenskapsåret 2000 en omsättning om 11,8 mnkr och en balansomslutning om 5,9 mnkr. Ifrågasvarande räkenskapsår var A-sons första som vald revisor i bolaget. Av hans revisionsdokumentation kan inte utläsas att han skulle ha utfört någon granskning av pågående byggprojekt. I årsredovisningen fanns inte redovisat vare sig pågående arbeten eller förskott från kunder. Av fakturakopior framgår att bolaget under januari nästföljande år fakturerat totalt ca 740 000 kr (exkl. moms) avseende ett visst projekt.

A-son har till RN anfört att såväl byggbolagets ledning som den av bolaget anlidade redovisningsbyrån till honom bekräftat att bolaget beträffande pågående arbeten följde Redovisningsrådets rekommendation om successiv vinstavräkning. ”Man anger även att samtliga uppdrag rörliga eller till fastpris, faktureras i takt med färdigställandegraden och följer vad som lagts ner i material och tid.” A-son har hänvisat till att hans dokumentation innehåller några fakturakopior till kund avseende pågående uppdrag och hävdar att dessa utgör ”stickprovsvis

granskade delposter av pågående arbeten”. Som grund för dessa fakturor fanns enligt A-son underentreprenörfakturor som inkommit till bolaget efter balansdagen.

RN gör följande bedömning.

I ett bolag som bedriver entreprenadverksamhet är det väsentligt att revisorn granskar projektredovisningen, tar del av entreprenadavtal, bedömer principerna för intäktsredovisning samt även bedömer eventuella förlustrisker och garantikostnader. Detta är särskilt angeläget när uppdraget, som i detta fall, är nytt för revisorn. Såvitt framgår av dokumentationen och av vad A-son anfört har han inte vidtagit någon av dessa åtgärder. Han hänvisar i stället till uttalanden av bolagets ledning och den av bolaget anlitate redovisningsbyrå. Den eventuella granskning som utförts av redovisningsbyrå har utgjort en del av byggbolagets interna kontroll som A-son kunnat beakta då han gjorde sin riskanalys. Enligt god revisionssed får en revisor dock inte underlåta egna kontroller och tester. Vad gäller A-sons uppgift att han skulle ha granskat underentreprenörfakturor som grund för sin bedömning av byggbolagets pågående arbeten finns inget i dokumentationen som verifierar detta. RN konstaterar att A-son inte gjort sannolikt att han granskat byggbolagets entreprenadverksamhet enligt god revisionssed.

*Textilbolaget (räkenskapsåret 2000-07-01–2001-06-30)*

Bolaget bedriver handel med bl.a. textilier. Räkenskapsåret den 1 juli 2000 – 30 juni 2001 uppgick bolagets omsättning till 10,9 mnkr och balansomslutning till 3,6 mnkr. Av årsredovisningen för närmast föregående räkenskapsår, 1999/2000, (vilken RN också tagit del av) framgår att bolaget den 28 juni 2000 hade fått ny ägare.

A-son har i sin dokumentation av revisionen för räkenskapsåret 2000/01 bl.a. antecknat att ”störst risk föreligger vid värdering av varulager och fastställande av kundfordringarna”. Posten varulager hade i årsredovisningen upptagits till 1,8 mnkr (51 procent av balansomslutningen). Såvitt framgår av A-sons anteckningar har emellertid hans lagergranskning inskränkt sig till priskontroller samt genomgång av bolagets inventeringsinstruktion. Vad priskontrollerna omfattat kan inte utläsas av dokumentationen. – Posten kundfordringar redovisades till 1,3 mnkr. A-sons granskning har, av dokumentationen att döma, begränsat sig till en åldersanalys per balansdagen.

A-son har till RN anfört att han fick kännedom om att bolaget hade bytt ägare och verksamhet först vid sin planering av revisionen för räkenskapsåret 2000/01, vilken han utförde den 25 september 2001. Han hade inget skäl att anta att bolaget skulle ha något lager per balansdagen då så inte varit fallet vid närmast föregående balansdag. Han fick av den nye företagsledaren en muntlig beskrivning av bolagets inventeringsrutin och utförde priskontroll av lagerposter motsvarande 15 procent av inventerat värde. A-son har i ett senare yttrande till RN medgett att han kände till ägarförändringen redan vid sin revision för år 1999/2000 men tillagt att det inte var självklart att bolaget skulle ha ett varulager ”bara för att bolaget bytt ägare och verksamhet”. Han träffade den nye ägaren först i samband med att årsredovisningen för år 2000/01 skulle avges. – Vad beträffar bolagets kundfordringar bedömde A-son att en åldersanalys var tillräcklig eftersom denna visade att huvuddelen av kundfordringarna inte var äldre än 30 dagar.

RN gör följande bedömning.

A-son hade vetskap om att textilbolaget hade bytt ägare redan under räkenskapsåret 1999/2000. Det ankom på A-son att snarast informera sig om eventuella förändringar av verksamheten till följd av ägarbytet. Genom att underlåta detta har han visat en anmärkningsvärd passivitet. Att

flera månader efter balansdagen utföra en begränsad priskontroll kan inte verifiera ett lagars existens och därmed inte heller dess värde. – Vad gäller kundfordringar kan enbart en åldersanalys inte verifiera vare sig postens existens eller dess värde.

RN konstaterar att A-son inte på ett godtagbart sätt kontrollerat textilbolagets två mest väsentliga poster, varulager och kundfordringar, som tillsammans utgjorde 88 procent av bolagets balansomslutning.

*Filterbolaget (räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30)*

Bolagets huvudsakliga verksamhet är tillverkning och försäljning av textilier för tekniskt bruk. Räkenskapsåret 2000/01 uppgick bolagets omsättning till 27,8 mnkr och balansomslutning till 10,8 mnkr.

Posten varulager var i årsredovisningen upptagen till 1,1 mnkr. Bolaget hade inte utfärdat något inventeringsintyg. I A-sons dokumentation finns en lagerlista på vilken priset per enhet i några fall markerats med bockar. I några fall har även uppgift om pris multiplicerat med mängd försetts med A-sons signatur. – Kundfordringar redovisades med 2,3 mnkr. Under rubriken Existens har A-son antecknat Betalningsuppföljning, u.å. (utan åtgärd). Vad den eventuella betalningsuppföljningen omfattat framgår inte av dokumentationen.

Vad först gäller filterbolagets varulager har A-son uppgett att det redovisade värdet inte översteg det väsentlighetskriterium om 1,6 mnkr som han fastställt för sin revision. Han säger sig ha förvässat sig om lagrets existens genom att vid revisionstillfället, den 21 augusti 2001, låta sin medarbetare ”genomgå lager- och tillverkningslokaler” för att rimlighetsbedöma lagret och stickprovsvis kontrollera existensen av enskilda varulagerposter mot lagerlista, aktuell vid denna tidpunkt. På den lagerlista som finns i hans dokumentation innebär bockarna att priskontroll genomförts och hans signatur att kontrollsummeringar skett. På RN:s fråga när han senast deltog vid inventering av bolagets lager har han uppgett att en ”genomgång” av lokalerna oftast görs både av honom själv och hans medarbetare ”i samband med revisionsarbetet”. Han säger sig också ha ”gått igenom företagens lager- och tillverkningslokaler vid andra tidpunkter”. Han har inte någon gång deltagit vid inventering av varulagret på balansdagen. – Vad beträffar posten kundfordringar har A-son uppgett att anteckningar över utförd betalningsuppföljning gjorts på bolagets originalhandlingar, dvs. dokumentationen av den granskning han säger sig ha utfört finns hos klienten.

RN gör följande bedömning.

En pris- och summeringskontroll kan inte bekräfta ett lagars 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 eller dennes medarbetare fyra månader efter balansdagen ”genomgår” lagerlokaler och gör en rimlighetsbedömning samt vissa stickprovskontroller, kontroller vilka A-son för övrigt inte kunnat verifiera. Av RN:s utredning har inte framkommit att A-son någon gång skulle ha deltagit vid bolagets lagerinventering. Enligt RN:s bedömning kan ett varulager som utgör ca 10 procent av ett bolags balansomslutning inte anses så oväsentligt att revisorn varje år kan begränsa sina revisionsåtgärder till pris- och summeringskontroller samt ”genomgång” av lagerlokaler. – Vad beträffar kundfordringar har A-son inte kunnat visa att han skulle ha utfört någon granskning.

## **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 skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts (inriktning och omfattning), vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits.

RN gör följande bedömning.

A-sons revisionsdokumentation är genomgående bristfällig. Beträffande väsentliga poster framgår inte närmare om och hur eventuell granskning skett eller dess omfattning. Dokumentationen uppfyller inte kraven i RN:s föreskrifter.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att, i strid med RN:s föreskrifter, vara vald revisor i två aktiebolag vars löpande bokföring handhas inom det revisionsorgan i vilket han själv är verksam. Vidare har A-son äventyrat sitt oberoende som revisor genom att vara vald revisor i ett bolag vars ägare och företrädare är styrelsesuppleant i A-sons revisionsbyrå.

RN har även konstaterat att A-sons revisionsinsatser varit bristfälliga beträffande väsentliga poster. Han har inte heller dokumenterat de i förevarande ärende aktuella revisionsuppdragen på föreskrivet sätt. Sammantaget konstaterar RN att A-son allvarligt har 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 kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, 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.