

D 42/03

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 av de kvalificerade revisorer som inte är ledamöter av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS 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 dokumentation över senast utförd revision i tre aktiebolag; elektronikbolaget, byggbolaget och järnbolaget. Med hänsyn till vad som framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria. A-son har beretts tillfälle att yttra sig över denna men har inte inkommit med något yttrande.

A-son har nio aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X (revisionsbyrå). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

A-sons oberoende som revisor

A-son har uppgett att han från sina revisionsklienter erhåller balans- och resultaträkning, huvudbok och verifikationer. Han granskar underlaget och lämnar förslag till de omföringar som krävs för ett korrekt bokslut. När dessa omföringar bokförts av klienterna upprättar A-son årsredovisning åt samtliga revisionsklienter utom en. Enligt A-son sker detta ”i samråd” med respektive revisionsklient. På fakturorna till åtta av A-sons nio revisionsklienter har angetts bl.a. ”medverkan vid utformningen av det definitiva bokslutet [och] förslag till styrelsens årsredovisning”.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385) följer att den som biträder vid ett aktiebolags bokföring inte får vara revisor i bolaget. Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av årsredovisning, omfattas av begreppet. En revisor som, på det sätt A-son beskrivit, upprättat årsredovisningar åt revisionsklienter har enligt RN:s uppfattning lämnat biträde av sådant slag som faller in under ovan nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. A-son har härigenom brutit mot en grundläggande jävsregel i denna lag. Överträdelserna har skett i flertalet av A-sons revisionsuppdrag.

A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

RN har begärt att få ta del av all A-sons dokumentation över sin revision av respektive bolag. De handlingar som A-son tillställt RN består för respektive revisionsuppdrag, utöver årsredovisning och revisionsberättelse, av bokslutshandlingar samt mycket kortfattade anteckningar avseende vissa konton. Av det material som A-son insänt till RN kan inte utläsas att han i något fall

upprättat vare sig riskanalyser, granskningsplaner eller oberoendeanalyser. Generellt gäller att det av A-sons dokumentation inte kan utläsas att han beträffande väsentliga resultat- och balansposter skulle ha utfört någon egentlig revision. Inte heller kan av dokumentationen utläsas att A-son i något fall skulle haft grund för sitt uttalande i respektive revisionsberättelse att han granskat ”väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden” i respektive bolag.

A-son har anfört att förhållanden av annan karaktär än ”ren bokföringsmässiga” alltid tas upp vid genomgång med respektive bolags styrelse. ”Härvid diskuteras försäkringar för bolaget och vad som beträffande verksamheten har hänt under året och eventuella planer för framtiden. Har inga avvikelser från normal verksamhet inträffat har inga noteringar gjorts.”

RN gör följande bedömning

En revisor skall enligt god revisionssed med utgångspunkt i en företagen riskanalys noggrant planera sitt revisionsarbete och utföra detta omsorgsfullt. Revisorn har vidare enligt 24 § revisorslagen skyldighet att dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete visar att A-son inte baserar sin granskning på någon riskanalys och att han inte heller planerar sina revisioner. I båda dessa avseenden bryter A-son i sin verksamhet genomgående mot god revisionssed. Vad gäller revisionsdokumentationen har A-son till RN uppgett att han gör anteckningar endast om avvikelser från normal verksamhet inträffat. RN konstaterar härigenom att A-son inte alls uppfyller revisorslagens dokumentationskrav och att han inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, gjort troligt att han i de tre av RN granskade revisionsuppdragen skulle ha utfört några godtagbara revisioner av väsentliga resultat- och balansposter.

A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser

Granskning av varulager

Elektronikbolagets omsättning uppgick år 2001 till 4,3 mnkr och dess balansomslutning till 1,4 mnkr. Den dokumentation som A-son tillställt RN består utöver årsredovisning och revisionsberättelse av bokslutshandlingar. Härutöver finns några mycket kortfattade anteckningar avseende ett fåtal konton. Posten varulager upptogs till 461 000 kr (33 procent av balansomslutningen). Det material som RN tagit del av utgörs av ett inte undertecknat lagerintyg, lagerlistor samt kopior av inköpsfakturor. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son skulle ha utfört någon granskning av posten. A-son har på RN:s fråga anfört att rimligheten i lagerlistorna stickprovsvis kontrollerats mot inköpsfakturor. Vad gäller lagrets existens har A-son uppgett att han vid sina revisioner aldrig närvarit vid bolagets inventering men säger sig ha ”sett varulagret och bedömt att det som helhet verkar rimligt”. A-son har inte förklarat varför eventuella kontroller av lagret inte dokumenterats.

Byggbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2001-09-01–2002-08-31 till 4,5 mnkr och dess balansomslutning till 3,8 mnkr. Den dokumentation som A-son insänt till RN består, utöver årsredovisning och revisionsberättelse, av omfattande bokslutsmaterial samt några kortfattade anteckningar avseende ett fåtal kontroller och avstämningar som krävs för att upprätta bokslut. Posten varulager redovisades med 1,3 mnkr (34 procent av balansomslutningen) varav pågående arbeten uppgick till 1,1 mnkr. I A-sons dokumentation finns en sammanställning som visar summa per projekt. Av materialet kan inte utläsas att A-son skulle ha granskat vare sig några avtal, tillförlitligheten i projektredovisningen eller principerna för redovisning av pågående arbeten. A-son har vad gäller pågående arbeten uppgett att ”normala” vinstnivåer hade redovisats

beträffande under året avslutade projekt. Detta tillsammans med den generella periodiseringskontroll av inköpsfakturor som A-son säger sig ha utfört skulle enligt honom säkerställa att ”bokförda utgifter på projekten i allt väsentligt” var korrekta. På RN:s fråga om eventuell bedömning av behovet av reservering för garantier har A-son anfört att bolaget fakturerat och erhållit 1,5 mnkr för erlagda utgifter om 1,1 mnkr ”varför behov av garantier inte varit aktuellt”.

Järnbolaget hade räkenskapsåret 2001 en omsättning om 17,7 mnkr och en balansomslutning om 7,1 mnkr. A-son har till RN, utöver årsredovisning och revisionsberättelse, insänt omfattande bokslutsmaterial samt kortfattade anteckningar avseende ett fåtal kontroller och avstämningar som krävs för att upprätta bokslut. Posten varulager upptogs till 3,1 mnkr (44 procent av balansomslutningen). Den dokumentation som RN tagit del av utgörs av ett lagerintyg samt lagerlistor. A-son har noterat att varulagrets värde ”bedöms överensstämma med anskaffn.värde enl. samtal”. Av handlingarna kan inte utläsas att A-son skulle ha utfört någon granskning av posten. A-son har uppgett att han kontrollerade posten varulager genom att granska att lagerlistorna inte innehöll några orimliga antal eller belopp. A-son har till RN uppgett att han inte någon gång närvarit vid bolagets inventering.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en viktig tillgångspost i vart och ett av de tre ovan nämnda bolagen. A-son har därför haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet vid sina revisioner. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat försäkra sig om att tillgången existerar. Revisorn bör i första hand närvara vid lagerinventeringen per balansdagen och stämma av de uppgifter som därvid framkommer mot lagerredovisningen. I andra hand kan revisorn göra en egen uppföljande kontroll av lagret – en form av inventering – i nära anslutning till balansdagen. I sådant fall skall revisorn genom att studera lagerrörelser bedöma lagrets existens per balansdagen. Det kan godtas att revisorn enstaka år begränsar sig till att följa upp hur lagerinventeringen skett, vilka instruktioner som funnits och vilka som deltagit vid inventeringen. Detta gäller dock under förutsättning att revisorn tidigare år har bedömt inventeringsrutinerna och testat dessa. Av A-sons uppgifter framgår att han aldrig närvarit vid lagerinventeringar i de aktuella bolagen eller gjort några egna uppföljande kontroller. Han har inte heller gjort gällande att han tidigare år skulle ha granskat bolagets inventeringsrutiner och då förvissat sig om deras tillförlitlighet. Även om A-son, som han uppgett, granskat inköpsfakturor och gjort rimlighetsbedömningar av lagerposterna kan inte dessa begränsade åtgärder ge den säkerhet som erfordras för en tillförlitlig bedömning av ett varulagers existens och värde. RN bedömer sammanfattningsvis att A-son inte i något av de tre aktuella bolagen kan ha haft tillräckligt underlag för att med rimlig grad av säkerhet bedöma respektive lagerposts existens och värde. Med beaktande av att varulagret var en viktig tillgångspost i vart och ett av de tre bolagen har A-son inte beträffande något av bolagen haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna och därmed inte heller haft underlag för att tillstyrka förslagen till vinstdisposition. Vad slutligen gäller pågående arbeten och eventuellt behov av reservering för garantikostnader har A-son inte gjort sannolikt att han har uppmärksammat frågan eller gjort någon självständig bedömning av denna.

Granskning av långfristiga placeringar

Byggbolaget hade i sin årsredovisning för räkenskapsåret 2001/02 tagit upp långfristiga värdepappersinnehav till 419 000 kr. I innehavet ingick bl.a. fonder med inriktning mot IT-bolag. Av en not framgår att marknadsvärdet per balansdagen uppgick till 283 000 kr. A-sons enda

anteckning beträffande posten är "Nedskrivning ?". A-son har på RN:s fråga anfört att klienten "inte velat göra någon nedskrivning".

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) skall en anläggningstillgång skrivas ned, om den på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet och om detta lägre värde kan förväntas vara bestående. Av A-sons revisionsdokumentation beträffande byggbolagets långfristiga värdepappersinnehav och av de svar han lämnat på RN:s frågor kan inte dras annan slutsats än att A-son utan egna överväganden följt klientens bedömning att nedskrivning av aktierna inte var nödvändig.

Granskning av kortfristiga placeringar

I **järnbolagets** årsredovisning för år 2001 redovisades kortfristiga placeringar med 313 000 kr. Av en not framgår att marknadsvärdet uppgick till 272 000 kr. Av den dokumentation som A-son tillställt RN kan inte utläsas att han har reflekterat över att posten tagits upp till ett värde överstigande marknadsvärdet. På RN:s fråga har A-son uppgett att de kortfristiga placeringarna borde ha "skrivits ned i bokföringen". Han har inte förklarat varför han inte verkat för detta.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen följer att omsättningstillgångar skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. För omsättningsaktier innebär denna regel att de skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och balansdagens marknadsvärde. Trots att A-son hade kännedom om att marknadsvärdet av järnbolagets kortfristiga placeringar var lägre än det bokförda värdet har han, såvitt framgår av hans dokumentation, inte uppmärksammat att det i årsredovisningen upptagna värdet på placeringarna stred mot tvingande regler i årsredovisningslagen. Han har inte heller agerat för att få en ändring till stånd. Först sedan RN i SUT-ärendet tagit upp frågan har A-son uttryckt tveksamhet beträffande värderingen.

RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son i flertalet av sina revisionsuppdrag brutit mot en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. A-son har vidare brutit mot god revisionsd genom att underlåta att utföra riskanalyser och planera sitt revisionsarbete. Beträffande väsentliga resultat- och balansposter i klientbolagen visar RN:s utredning att A-son antingen inte utfört några egentliga revisionsåtgärder eller att den granskning han påstår sig ha utfört inte kan ha gett honom tillräckligt underlag för att med rimlig grad av säkerhet bedöma dessa posters värde. I två av uppdragen har han underlåtit att agera trots att tvingande värderingsregler i årsredovisningslagen inte följts. RN konstaterar att A-son i de av RN granskade revisionsuppdragen inte, vare sig genom någon dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara revisioner.

RN finner att A-sons revisionsverksamhet har uppvisat ett stort antal mycket allvarliga brister. Han har därigenom åsidosatt sina åligganden som revisor och omständigheterna i ärendet är synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN. I beslutet har deltagit RN:s ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, 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 samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.