

## D 43/03

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 sju aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revision i fem av dessa, nämligen i elektronikbolaget, datorbolaget, cellulosabolaget, värdepappersbolaget och restaurangbolaget. Härutöver har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för dels ett dotterbolag till restaurangbolaget, dels några aktiebolag i vilka A-son varit vald revisor tillsammans med en person som inte haft behörighet att revidera aktiebolag. 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 yttrat sig.

Samtliga av RN granskade revisionsuppdrag har utförts efter utgången av år 2001. Däremot är de revisionsberättelser som A-son avgivit tillsammans med en icke kvalificerad revisor daterade före nämnda års utgång. 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 1995 års lag i de fall A-sons revisionsberättelser är daterade före den 1 januari 2002.

A-son hade när SUT-ärendet initierades 133 aktiva revisionsuppdrag. Han är verksam och delägare i Y AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare fyra personer verksamma i revisionsbyrån.

### **Revisionsberättelser avgivna gemensamt med en icke kvalificerad revisor**

I ett antal av A-sons uppdrag som revisor i aktiebolag har under flera år, jämte A-son, som revisor utsetts och hos Patent- och Registreringsverket (PRV) som vald revisor registrerats en person som tidigare varit auktoriserad revisor (dnr 546-94 och 459-95). Denne person hade när revisionsberättelser avgavs inte längre denna kvalifikation. A-son har undertecknat revisionsberättelserna med sitt namn och sin titel. Den icke kvalificerade revisorn har undertecknat med endast sitt namn. Detta gäller revisionsberättelser för elektronikbolaget räkenskapsåren 1998-07-01–1999-06-30 och 1999-07-01–2000-06-30, BPB-bolaget räkenskapsåren 1998-10-01–1999-12-31 och 2000, TMZ-bolaget räkenskapsåren 1998-09-01–1999-08-31 och 1999-09-01–2000-08-31 samt för cellulosabolaget räkenskapsåren 1998-09-01–1999-08-31 och 1999-09-01–2000-08-31.

På RN:s fråga varför A-son avgivit dessa revisionsberättelser gemensamt med en icke kvalificerad revisor har A-son uppgett att revisionsberättelserna undertecknats av de revisorer som vid respektive tillfälle var registrerade som revisorer i aktiebolagsregistret. ”Den bedömning som gjordes var att Patentverket inte skulle ha godkänt en revisionsberättelse som inte var undertecknad av de registrerade revisorerna.”

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 kap. 11 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) kan endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor vara revisor i ett aktiebolag. A-son kan inte ha varit okunnig om att den person som tillsammans med honom valts som revisor i de aktuella uppdragen inte längre innehade auktorisation och därmed felaktigt valts och registrerats hos PRV. A-son har inte heller hävdats detta. Det har ankommit på A-son att uppmärksamma bolagsstämman i respektive bolag på att revisorn i fråga inte var behörig och att uppmana klienterna att rätta det felaktiga valet. I det fall rättelse inte vidtogs skulle A-son ha utnyttjat sig av möjligheten att avge egen revisionsberättelse och i denna tydligt ange skälet för denna sin åtgärd. Genom att underlåta att agera och i flera revisionsuppdrag under flera år avge revisionsberättelser gemensamt med en icke behörig revisor har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## **A-sons revisionsarbete**

### *Granskning av varulager*

**Elektronikbolagets** omsättning uppgick räkenskapsåret 2000-07-01–2001-06-30 till 5,6 mnkr och dess balansomslutning till 2,1 mnkr. Posten varulager redovisades med 626 000 kr (29 procent av balansomslutningen). Av den revisionsdokumentation som A-son tillställt RN kan vad gäller granskningen av elektronikbolagets varulager inte utläsas annat än att han gjort vissa kontrollsummeringar samt en analytisk bedömning av lagerförändringar. A-son har till RN anfört att han bedömt att ”det underlag som upprättats av bolaget avseende posten varulager kunde styrka varulagrets existens och värde”. Såvitt framgår av utredningen hade A-son ännu vid tidpunkten för avgivandet av sin revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret aldrig närvarit vid bolagets inventering av varulagret eller eljest genomfört någon fysisk kontroll av detta.

**Datorbolagets** omsättning uppgick räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30 till 6,7 mnkr och dess balansomslutning till 1,4 mnkr. Posten varulager redovisades med 533 000 kr (39 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att han besökt bolaget och granskat lagerutrymmen samt varor i butiken. Av hans noteringar framgår inte vare sig omfattningen eller inriktningen av dessa kontroller. På RN:s frågor har A-son vad gäller värderingen av datorbolagets varulager anfört att bolaget använder ett lagerredovisningsprogram i vilket aktuella inköspriser registreras löpande. På revisionsbyrån har man ansett att underlaget var tillförlitligt. Han säger sig vidare genom bruttovinstanalys ha bedömt att inga onormala avvikelser fanns jämfört med tidigare år. Vad gäller lagrets existens har A-son uppgett att han vid sina revisioner aldrig närvarit vid någon inventering per balansdagen men hävdar att han genomfört kontroller vid senare tidpunkter. Det aktuella räkenskapsåret besökte han datorbolaget samma dag som han avgav sin revisionsberättelse, dvs. den 18 juni 2002. Enligt A-son utgjorde besöket ”underlag för bedömning av varulagrets existens”. Som ovan framgått kan av A-sons dokumentation från den aktuella revisionen inte utläsas vare sig omfattningen eller inriktningen av vid besöket genomförda kontroller. A-son har inte heller i efterhand lämnat någon redogörelse för vad de eventuella kontrollåtgärderna skulle ha inneburit.

**Cellulosabolagets** omsättning uppgick räkenskapsåret 2000-09-01–2001-08-31 till 2,2 mnkr och dess balansomslutning till 2 mnkr. A-son har varit vald revisor i bolaget från i vart fall det räkenskapsår som började den 1 september 1998. Posten varulager redovisades det nu aktuella räkenskapsåret med 1,2 mnkr (58 procent av balansomslutningen). Såvitt framgår av den dokumentation som A-son tillställt RN har hans revision av lagret detta år begränsats till en kontrollsummering av lagerlistor samt en jämförelse av varukostnader med motsvarande kostnader närmast föregående år. A-son har till RN uppgett att han aldrig deltagit vid bolagets

inventering. Vid revisionsplaneringen avseende räkenskapsåret 2000/01 bedömde han att möjlighet att delta vid cellulosabolagets inventering på balansdagen eller i anslutning till denna dag saknades. Substansgranskning av bokslutsbilagor och räkenskapsmaterial fick utgöra underlag för granskningen. Enligt A-son hade han erhållit information om tillämpade inventeringsrutiner m.m. av bolagets tidigare revisor. Han har inte förklarat hur denna information kunnat säkerställa att rutinerna var oförändrade flera år senare.

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, när RN initierade sin SUT-utredning, 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 bolagens inventeringsrutiner och då förvissat sig om deras tillförlitlighet. Även om A-son, som han i ett fall uppgett, utfört bruttovinstanalyser och granskat bokslutsbilagor och övrigt räkenskapsmaterial kan inte kontroller av detta begränsade slag 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 klientbolagen haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Följaktligen har han inte heller haft underlag för att tillstyrka förslagen till vinstdisposition.

#### *Granskning av kortfristiga placeringar*

**Värdepappersbolagets** omsättning uppgick räkenskapsåret 2001 till 7,6 mnkr och dess balansomslutning till 548 000 kr. Bolaget hade ett registrerat aktiekapital om 100 000 kr. Per balansdagen den 31 december 2001 var bolagets eget kapital negativt (minus 399 000 kr). A-son har i sin revisionsberättelse anmärkt på att aktiebolagslagens regler om kontrollbalansräkning inte hade följts. Bolagets största redovisade tillgång utgjordes av värdepapper (börsnoterade aktier i IT-bolag), vilka rubricerats som varulager, dvs. omsättningstillgång, och tagits upp till 475 000 kr (87 procent av balansomslutningen). I årsredovisningen saknas information om marknadsvärdet. Av A-sons dokumentation framgår dock att marknadsvärdet per balansdagen uppgick till endast ca 17 000 kr. Vidare kan av A-sons anteckningar utläsas att marknadsvärdet sjunkit ytterligare från balansdagen och fram till tidpunkten för hans revision. A-son har anfört att styrelseledamoten, tillika aktieägaren, bedömde att värdenedgången av aktierna inte var bestående varför någon nedskrivning inte krävdes. A-son har tillagt att aktieägaren per balansdagen var bolagets störste fordringsägare. Dennes inlåning om ca 900 000 kr ”kunde ha använts till aktieägartillskott eller konverterats till aktiekapital för att återställa det egna kapitalet”.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) 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. RN finner det anmärkningsvärt att A-son godtagit styrelsens argument att värdenedgången inte var bestående eftersom detta skäl över huvud taget inte är relevant vad avser aktieinnehav som redovisas som omsättningstillgång. Aktierna skulle, utifrån de förutsättningar som angetts ovan, ha tagits upp till per balansdagen aktuellt marknadsvärde vilket inneburit att såväl balansposten varulager som bolagets redovisade resultat skulle ha reducerats med ca 460 000 kr. Vad A-son anfört om ägarens inlåning om 900 000 kr saknar relevans i sammanhanget. RN konstaterar att A-son det aktuella räkenskapsåret godtagit grovt felaktiga resultat- och balansräkningar i värdepappersbolagets årsredovisning och att han inte haft grund för sitt uttalande i revisionsberättelsen att årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen.

#### *Granskning av aktier i dotterbolag*

**Restaurangbolaget** hade ett registrerat aktiekapital om 100 000 kr. Per balansdagen den 31 december 2001 var bolagets eget kapital negativt (minus 188 000 kr) och aktiekapitalet således förbrukat. A-son har i sin revisionsberättelse för detta år anmärkt på att kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Bolagets största redovisade tillgång utgjordes år 2001 av aktier i ett dotterbolag. Dotterbolaget hade ett registrerat aktiekapital om 400 000 kr. Dotterbolagsaktierna var i restaurangbolagets årsredovisning upptagna till anskaffningsvärdet, 3,7 mnkr (99,7 procent av restaurangbolagets balansomslutning). RN har tagit del av årsredovisningar för dotterbolaget avseende räkenskapsåren 1999, 2000 och 2001. Enligt förvaltningsberättelserna bedrev dotterbolaget alla år "konsultverksamhet i mindre omfattning". År 1999 redovisade dotterbolaget - före en ackordsvinst om 765 000 kr - ett minusresultat om 141 000 kr. Åren 2000 och 2001 redovisade dotterbolaget vinster om 133 000 kr respektive 142 000 kr. Bolagets eget kapital var alla år negativt (den 31 december 2001 minus 364 000 kr). Dotterbolagets enda egentliga tillgång utgjordes av en fordran om ca 1,1 mnkr på moderbolaget. A-son har beträffande värderingen av restaurangbolagets aktier i dotterbolaget antecknat att "bokfört värde understiger eget kapital i dotterföretaget, viss verksamhet bedrivs i dotterbolaget, värdet får bedömas OK för närvarande".

A-son har uppgett att restaurangbolagets styrelse hade som målsättning att dotterbolagets kapital skulle återställas genom vinstgivande verksamhet och att värdenedgången inte var bestående. Han har även anfört att dotterbolaget "under åren 1999-2001 redovisat vinster på ca 900 000 kr vilket är bakgrunden till att anskaffningsvärdet på aktierna godtagits".

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen skall en anläggningstillgång skrivas ned, om den på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet och om detta lägre värde kan förväntas vara bestående. RN konstaterar att dotterbolagets aktiekapital var förbrukat per balansdagen den 31 december 2001 och hade så varit under flera år. Bolagets verksamhet var av mindre omfattning och genererade blygsamma vinster. Den sammanlagda vinst om ca 900 000 kr åren 1999-2001 som A-son åberopat utgjordes till största delen av en ackordsvinst och utgjorde därmed inte någon bekräftelse på dotterbolagets förmåga att generera vinster. Vad gäller

värderingen av dotterbolagsaktierna kan RN, av A-sons revisionsdokumentation och av de svar han lämnat på RN:s frågor, inte dra annan slutsats än att A-son okritiskt godtagit styrelsens i moderbolaget bedömning att nedskrivning av aktievärdena inte var nödvändig. För en kvalificerad revisor borde det med beaktande av dotterbolagets ekonomiska ställning och aktiepostens stora relativa betydelse för moderbolagets resultat- och balansräkning varit självklart att ägna värderingsfrågan mer ingående uppmärksamhet.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

A-son har i flera revisionsuppdrag och under flera år avgett revisionsberättelser gemensamt med en icke kvalificerad revisor. I tre revisionsuppdrag har A-sons granskning av klienternas varulager varit så begränsad att han inte haft underlag för att bedöma lagrens existens och värde. Varulagret utgjorde i vart och ett av bolagen en viktig tillgångspost. I ett fjärde uppdrag har A-son godtagit grovt felaktiga resultat- och balansräkningar genom att inte reagera på felaktig värdering av klientens kortfristiga placeringar i börsnoterade IT-aktier. Slutligen har A-son i ett femte uppdrag okritiskt godtagit värdet av aktier i dotterbolag. Det redovisade värdet var uppenbart tveksamt och av mycket stor betydelse för moderbolagets ekonomiska ställning. RN finner att A-son genom det anförda har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför bli föremål för disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

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, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt godkände revisorn Maria Östman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.