

## D 12/04

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 av senast utförd revision i fyra aktiebolag nämligen i konfektionsbolaget (räkenskapsåret 2001) i byggbolaget och järnhandelsbolaget (räkenskapsåret 2001/02) samt i köksbolaget (räkenskapsåret 2002). A-son har avgett rena revisionsberättelser. I sin revisionsberättelse för järnhandelsbolaget har han tillagt att bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat och att kontrollbalansräkning hade upprättats. 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 över vilken A-son har yttrat sig.

### Överträdelse av en jävsregel i aktiebolagslagen (1975:1385)

A-son har 102 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i firma Revisor A-son (revisionsbyrå). Endast A-son är verksam i revisionsbyrå. Av RN:s utredning framgår att A-sons son upprättar bokslut och årsredovisningar åt 37 av A-sons revisionsklienter. Åt tre av dessa bolag handhar sonen även den löpande registreringen av affärshändelser (grundbokföringen).

På RN:s fråga om vilka eventuella överväganden om sitt oberoende som A-son har gjort med anledning av släktskapet med den som varit bokslutsansvarig åt många av A-sons revisionsklienter har han uppgett att han har ”prövat varje omständighet som kan påverka [hans] oberoende i form av opartiskhet, självständighet och objektivitet”. Han säger sig vidare ha tagit fasta på den praxis som råder inom större revisionsbyråer att en anställd på byrån är bokslutsansvarig och en annan anställd är vald revisor. A-son har tillagt att sonen driver en egen redovisningsbyrå och har den kompetens som erfordras för uppdragen. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet anfört att han kommer att avsäga sig revisionsuppdragen för samtliga de 37 revisionsklienter åt vilka sonen handhar redovisningen. ”Därmed torde aktiebolagslagens bestämmelser enligt 10 kap. 4 § efterlevas.”

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § 5 aktiebolagslagen framgår att den inte får vara revisor som är gift med eller är släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som biträder vid bolagets bokföring (s.k. släktskapsjäv). I begreppet bokföring inbegrips bl.a. den systematiska bokföringen samt upprättande av årsredovisning. RN konstaterar att A-son allvarligt har brutit mot denna grundläggande jävsregel genom att inneha revisionsuppdrag i ett stort antal bolag med vilkas bokföring hans son biträder.

### A-sons revisionsarbete

RN har begärt att få ta del av all A-sons dokumentation avseende de inledningsvis nämnda fyra revisionsuppdragen. De handlingar vilka A-son tillställt RN utgörs, förutom av respektive klients årsredovisning och A-sons revisionsberättelse, i allt väsentligt av bokslutsbilagor. I dokumentationen ingår även ett "arbetsexemplar" av klientens årsredovisning i vilken A-son har satt sin signatur vid redovisade poster. I några mycket kortfattade och standardiserade "sammanfattande slutsatser" avseende respektive uppdrag har A-son antecknat att han har utfört vissa granskningsåtgärder såsom exempelvis "Jag har granskat upprättad årsredovisning". Hur granskningen har utförts och vad den har omfattat går inte att utläsa.

I tre av de fyra revisionsuppdrag som RN har granskat utgör varulagret klientens största tillgångspost. I konfektionsbolagets årsredovisning är lagret upptaget med 2,2 mnkr (67 procent av balansomslutningen), i järnhandelsbolaget med 0,7 mnkr (51 procent av balansomslutningen) och i köksbolaget med 0,9 mnkr (75 procent av balansomslutningen). A-son har tillställt RN bokslutsbilagor på vilka han har signerat vissa delsummer samt inventeringslistor undertecknade av respektive företagsledare. Förutom vissa summeringskontroller framgår inte av handlingarna att A-son har genomfört någon kontroll av klienternas varulager.

På RN:s frågor har A-son uppgett att han har granskat/stämt av samtliga balanskonton mot bokslutsbilagor och underliggande externa instrument. Han hävdar också att han har granskat vissa resultatposter nämligen arbetskraftskostnader, räntor, avskrivningar samt konton som markant avvikit mot tidigare år. Enligt A-son har beloppen verifierats genom att han har signerat dessa på arbetsexemplar av klientens årsredovisning. Vad särskilt gäller granskningen av varulager har A-son medgett att han, när det gäller ovannämnda tre revisionsklienter, aldrig har deltagit vid någon inventering eller gjort egna kontrollinventeringar. Han återoppar beträffande samtliga dessa revisionsuppdrag att "lagrets existens garanteras av [företagsledaren] – kontroll av prissättning och inventering har i övrigt verkställts av [redovisningsbyrån NN]".

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet uppgett att han är väl medveten om bristerna i sin "fysiska medverkan beträffande inventeringen av varulagren". På grund av hög arbetsbelastning har han fått begränsa sina revisionsinsatser och stödja sig på respektive "redovisningsbyrås underlag samt de bruttovinstmarginaler som varit vägledande" för de tre bolagen. A-son har i yttrandet tillagt att han utöver de 37 revisionsuppdrag i bolag i vilka sonen biträder med bokföringen kommer att avsäga sig ytterligare 30 revisionsuppdrag "i syfte att effektivisera revisionsinsatsen och förbättra dokumentationen i enlighet med den nya revisionsstandarden".

RN gör följande bedömning

En revisor har enligt 24 § revisorslagen (2001:883) skyldighet att dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Vidare skall en revisor, enligt god revisionssed, med utgångspunkt i en företagen riskanalys noggrant planera sitt revisionsarbete och utföra detta omsorgsfullt. A-son har till RN uppgett att han har stämt av olika konton mot bokslutsbilagor och underliggande instrument och verifierat beloppen genom att signera dem i arbetsexemplar av respektive klients årsredovisning. RN konstaterar att A-son inte har uppfyllt revisorslagens dokumentationskrav genom att sätta sin signatur vid ett antal poster utan att det framgår av kompletterande revisionsanteckningar vad signaturerna står för, såsom vilka granskningsåtgärder som utförts och vad de omfattat, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits. Den dokumentation som A-son har gett in till RN ger inte belägg för att han har utfört någon godtagbar revision. Detta gäller även beträffande innehållet i de svar som A-son i efterhand har lämnat på RN:s frågor om vilka revisionsåtgärder han har vidtagit avseende väsentliga resultat- och balansposter. Vidare visar RN:s genomgång av A-sons

revisionsarbete att han, i tre av de av RN granskade revisionsuppdragen, inte har baserat sin granskning på någon riskanalys och att han inte heller har planerat revisionerna.

Varulagret var klientens viktigaste tillgångspost i tre av de av RN granskade revisionsuppdragen. A-son har därför vid utförandet av dessa revisioner haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet. 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 stämna 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 har varit närvarit vid lagerinventeringar i de aktuella bolagen eller gjort några egna uppföljande kontroller. Han har inte heller gjort gällande att han tidigare år har granskat bolagens inventeringsrutiner och då förvissat sig om deras tillförlitlighet.

A-son har anfört att han har fått begränsa sina kontroller av klienternas varulager på grund av hög arbetsbelastning. RN konstaterar att hög arbetsbelastning aldrig kan utgöra ett godtagbart skäl för en revisor att underlåta att genomföra erforderlig granskning. Även om A-son, som han uppgett, har bedömt bolagens bruttovinstmarginaler kan inte en så begränsad åtgärd ge den säkerhet som erfordras för en tillförlitlig bedömning av ett varulagers existens och värde. Att härutöver uteslutande basera sitt ställningstagande på att lagerposternas existens hade garanterats av respektive företagsledare och att lagrens prissättning hade varit föremål för viss kontroll av de av klienterna anlitate redovisningsbyråerna utgör ett avsteg från god revisionssed. Med beaktande av att varulagret var den viktigaste tillgångsposten i de tre bolagen finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar och att han därmed inte heller har haft underlag för att tillstyrka förslagen till vinstdisposition.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

I ärendet har framkommit att A-son i många av sina revisionsuppdrag (närmare 40 procent) har brutit mot en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. Det kan vidare konstateras att det varken av A-sons dokumentation eller av de svar han i efterhand lämnat på RN:s frågor framgår att A-son i de av RN granskade uppdragen har utfört ett godtagbart revisionsarbete. Han har även, i tre av uppdragen, underlåtit att utföra riskanalyser och att planera sitt arbete. Vidare är omständigheterna, i tre av uppdragen, sådana att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka klienternas resultat- och balansräkningar.

A-son har genom det anförda åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan. Vad A-son anfört om att han avser att avsäga sig ett stort antal revisionsuppdrag för att härigenom leva upp till jävsreglerna i aktiebolagslagen, effektivisera sitt revisionsarbete och förbättra sin dokumentation utgör inte skäl för att meddela annan disciplinär åtgärd.

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 Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, 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.