

D 29/03

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 revisionsdokumentation över senast utförd revision i tre aktiebolag, nämligen i lanthandelsbolaget, byggbolaget och försäljningsbolaget. A-son har i dessa uppdrag avgett rena revisionsberättelser. 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.

Ett av de granskade revisionsuppdragen har utförts före den 1 januari 2002. 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 i förevarande fall 1995 års lag och 1997 års föreskrifter såvitt bedömningen avser tid före den 1 januari 2002.

A-sons oberoende som revisor

A-son har 34 aktiva revisionsuppdrag. Han är verksam i Revisionsbyrån Y AB (revisionsbyrån), som ägs av godkände revisorn B-son. Fyra personer är verksamma i revisionsbyrån.

Av utredningen framgår att A-sons chef, B-son, upprättar bokslut och årsredovisningar åt 18 av A-sons revisionsklienter. Åt några av dessa klienter handhar byrån även den löpande registreringen av affärshändelser (grundbokföringen).

A-son var, när SUT-ärendet initierades, vald revisor i två aktiebolag i vilka den i revisionsbyrån valde revisorn är styrelseledamot respektive styrelsesuppleant. A-son hade varit vald revisor i de två bolagen sedan år 1991. Den i revisionsbyrån valde revisorn har innehaft detta uppdrag sedan år 1998. A-son har anfört att han ansett sig vara ”lika mycket oberoende” i sin revision av de två bolagen ”nu som förut”. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet uppgett att han under våren 2003 avgått som revisor i de två aktiebolagen.

RN gör följande bedömning.

Begreppet bokföring innefattar löpande bokföring (grund- och huvudbokföring) samt andra åtgärder som t.ex. upprättande av bokslut och årsredovisning. Av 10 kap. 16 § första stycket 3 aktiebolagslagen (1975:1385) följer att den inte får vara revisor som är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till någon som biträder vid bolagets bokföring.

Enligt samma lagrum, första stycket 4, får inte heller den vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen.

I mer än hälften av de aktiebolag i vilka A-son är vald revisor har dennes chef, tillika ägare av den revisionsbyrå i vilken A-son är verksam, upprättat bokslut och årsredovisningar. Det har även framkommit att medarbetare hos revisionsbyrån upprättat grundbokföringen åt ett antal av A-sons revisionsklienter. A-son får därmed anses ha grovt brutit mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen.

En revisor skall inta en i förhållande till sina revisionsklienter oberoende ställning. Av 14 § i 1995 års revisorslag framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § i den nya revisorslagen skall en revisor avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det föreligger något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet – om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Det förhållande att A-son varit vald revisor i två aktiebolag, vars styrelseledamot respektive styrelsesuppleant sedan år 1998 samtidigt är vald revisor i den revisionsbyrå i vilken A-son är verksam har kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet enligt 14 § i 1995 års revisorslag. Ifrågavarande förhållande, som förelegat även efter den 1 januari 2002, får anses förtroenderubbande också enligt 21 § i den nya revisorslagen. Det har inte framkommit något som tyder på att det förelegat sådana särskilda omständigheter eller vidtagits sådana åtgärder att det inte funnits anledning att ifrågasätta A-sons opartiskhet eller självständighet. A-son har således åsidosatt gällande regler om oberoende enligt såväl 1995 års revisorslag som den nya revisorslagen. Att A-son, efter att ha tagit del av RN:s promemoria i SUT-ärendet, avsagt sig de två revisionsuppdragen ändrar inte RN:s bedömning.

A-sons revisionsarbete

Lanhandelsbolaget (räkenskapsåret 2001)

Lanhandelsbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2001 till 5,6 mnkr och dess balansomslutning till 430 000 kr. Posten varulager redovisades med 270 000 kr. (63 procent av balansomslutningen). Den revisionsdokumentation som A-son tillställt RN består av ett lagerintyg samt en handling benämnd ”Sammandrag av inventering” på vilken A-son antecknat att vissa kontrollberäkningar gjorts. Han har i ett arbetsprogram noterat att han beräknat bruttovinsten och stickprovvis kontrollerat lagrets prissättning. Omfattningen och inriktningen av den uppgivna priskontrollen framgår inte av det material som RN fått del av.

A-son har på RN:s fråga uppgett att han, med företrädare för bolaget, ”muntligt” kontrollerat prissättningen för fyra olika varor på var tredje inventeringslista. Han har aldrig deltagit vid någon inventering men säger sig vid flera tillfällen ha besökt bolaget och då rimlighetsbedömt lagrets storlek.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var lanhandelsbolagets viktigaste tillgångspost. A-son har därför haft anledning att ägna detta särskild uppmärksamhet vid revisionen. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat försäkra sig om att tillgångarna existerar. Revisorn bör i första hand delta 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 vare sig deltagit vid någon lagerinventering i lanthandelsbolaget eller gjort någon egen uppföljande kontroll av dess lager. Han har inte heller tidigare år granskat bolagets inventeringsrutiner och då förvissat sig om deras tillförlitlighet. Rimlighetsbedömning är inte en godtagbar metod för att bekräfta en väsentlig balansposts existens. – För att kunna uttala sig om ett varulagers värde måste revisorn inte endast ha förvissat sig om lagrets existens utan även ha inhämtat underlag som gör det möjligt att med rimlig grad av säkerhet bedöma dess prissättning. Den stickprovsvisa priskontroll A-son uppger att han utfört har, förutom vissa rena kontrollräkningar, uteslutande grundats på muntliga genomgångar av prisuppgifter med företrädare för lanthandelsbolaget. Att förlita sig på uppgifter som lämnas av revisionsklienten skapar inte den säkerhet som erfordras för en tillförlitlig bedömning av ett varulagers prissättning. RN konstaterar att det varken av A-sons dokumentation eller av hans kompletterande uppgifter framgår att han skulle ha haft tillräckligt underlag för att kunna bedöma värdet på lanthandelsbolagets lager. Med beaktande av att varulagret var bolagets viktigaste tillgångspost har A-son därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning. Som en följd härav har han inte heller haft underlag för att tillstyrka förslaget till vinstdisposition.

Byggbolaget (räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30)

Byggbolaget anlägger järnvägsspår. Bolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2001/02 till 14 mnkr och dess balansomslutning till 4,1 mnkr. Posten varulager har i årsredovisningen tagits upp till 724 000 kr. A-sons dokumentation avseende posten utgörs av ett lagerintyg, undertecknat av bolagets styrelseledamot, samt av ett arbetsprogram i vilket A-son antecknat att han ”sett lagerlista” och ”rimlighetsbedömt lagervärdet”. – Kundfordringar har redovisats med 1,7 mnkr (40 procent av balansomslutningen). Den dokumentation A-son tillställt RN beträffande denna post utgörs av en bokslutsbilaga samt av ett arbetsprogram i vilket A-son antecknat att han utfört åldersanalys och periodiseringskontroll. – Vad gäller leverantörsskulder, som redovisats med 804 000 kr, utgörs A-sons dokumentation av ett motsvarande arbetsprogram i vilket han noterat att han utfört betalnings- och periodiseringskontroll. Omfattningen och inriktningen av A-sons kontroller av de båda sistnämnda balansposterna framgår ej av dokumentationen.

A-son har antecknat att bolaget säljer tjänster, såväl på löpande räkning som till fast pris och att vinstavräkning, vad gäller fastprisarbeten, sker vid färdigställandet. Av årsredovisningen kan inte utläsas att det skulle finnas några pågående arbeten aktiverade. Någon post avseende förskott från kunder är inte redovisad. Av A-sons dokumentation framgår inte att han skulle ha utfört någon granskning av byggbolagets pågående arbeten, vare sig av entreprenadavtal eller av eventuell projektredovisning. Inte heller framgår att han skulle ha bedömt behovet av entreprenadgarantier och rimligheten av det garantibelopp om drygt 268 000 kr som tagits upp som ansvarsförbindelse.

Vad gäller posten varulager har A-son anfört att han bedömde att lagervärdet var rimligt med hänsyn till bolagets omsättning. Han har inte någon gång deltagit i bolagets inventering men hade, vid besök hos bolaget, konstaterat att lagervaror fanns. – Vad beträffar bolagets kundfordringar säger sig A-son ha gått igenom en kundreskontra per balansdagen samt granskat

fakturor utfärdade under början av det nya räkenskapsåret. Enligt A-son finns detta arbete ”dokumenterat på kundens reskontralista som sitter i bolagets bokslutspärm”. – Vad gäller posten leverantörsskulder har A-son anfört att han granskat kassaverifikationer samt leverantörsfakturor daterade under inledningen av det nya året. ”Dokumentation finns i kundens bokslutspärm.” – Vad avser pågående arbeten har A-son medgett att han inte granskat några entreprenadavtal. Han har vidare anfört att bolaget saknade projektredovisning. Eventuella aktiveringar av pågående arbeten säger han sig ha diskuterat muntligt med företagsledaren. Enligt vad A-son uppgett skall han ha granskat entreprenadgarantier mot underlag bestående av engagemangsbesked från bank.

RN gör följande bedömning.

A-son har inte deltagit vid byggbolagets lagerinventering eller gjort någon egen uppföljande kontroll av posten varulager. Att döma av vad han anfört i sina yttranden till RN har A-sons granskning av byggbolagets varulager varit i stort sett obefintlig. – Vad gäller hans granskning av byggbolagets kundfordringar och leverantörsskulder har A-son endast lämnat allmänt hållna svar och hänvisat till anteckningar han skall ha gjort på handlingar som förvaras hos bolaget i dess bokslutspärm. RN konstaterar att A-son inte verifierat att han skulle ha utfört någon kontroll av dessa poster.

I ett bolag som bedriver entreprenadverksamhet är det viktigt att revisorn granskar vad som eventuellt skall aktiveras som pågående arbeten utifrån uppdragsgrad och kontraktpris. Att som A-son gjort, endast muntligt diskutera aktiveringsfrågan med företagsledaren, är inte tillräckligt. Vidare är det väsentligt att utifrån de uppdrag som pågår per balansdagen eller avslutats under räkenskapsåret bedöma risken för tillkommande kostnader och förekomsten av entreprenadgarantier bl.a. utifrån avtalens utformning och uppdragets karaktär. RN konstaterar att A-son inte utfört någon av dessa väsentliga kontroller av bolagets enda egentliga verksamhet. RN bedömer att A-sons sammantagna revisionsinsatser i byggbolaget har varit undermåliga.

Försäljningsbolaget (räkenskapsåret 2000-09-01–2001-08-31)

Försäljningsbolaget, som bl.a. bedriver livsmedelshandel, hade räkenskapsåret 2000/01 en omsättning om 4,1 mnkr och en balansomslutning om 1,0 mnkr. Bolagets största tillgångspost, varulager, var i årsredovisningen upptagen till 470 000 kr (47 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation utgörs av ett lagerintyg, undertecknat av bolagets styrelseledamot, samt av ett arbetsprogram i vilket han antecknat att han bedömt rimligheten i balansposten samt stickprovsvis kontrollräknat lagerlista och utfört priskontroller. Av de handlingar som tillställts RN kan inte utläsas vare sig inriktningen eller omfattningen av kontrollåtgärderna.

Enligt vad A-son har anfört till RN bedömde han lagervärdet vara rimligt jämfört med föregående år och i relation till årets och föregående års bruttovinster. Han kontrollräknade genom att på var fjärde lagerlista välja ut tre varor och beräkna pris gånger antal. Han utförde priskontroll genom att på var fjärde lagerlista välja ut tre varor och, med företrädare för bolaget, ”muntligt” kontrollera priset. A-son har inte någon gång deltagit vid bolagets inventering. Vid besök i bolagets butik, har han gjort rimlighetsbedömningar av lagrets storlek.

RN gör följande bedömning.

Posten varulager var en väsentlig tillgångspost också i försäljningsbolaget. A-son har inte deltagit vid någon lagerinventering eller gjort någon egen uppföljande kontroll av lagret. Hans granskningsåtgärder har varit av samma begränsade slag som de vilka han säger sig ha

genomfört vid den i ärendet inledningsvis behandlade revisionen i lanthandelsbolaget. RN konstaterar att det, även när det gäller försäljningsbolaget, varken av A-sons dokumentation eller av hans i efterhand lämnade kompletterande uppgifter framgår att han skulle ha haft tillräckligt underlag för att bedöma lagrets värde. Med beaktande av denna posts relativa storlek i förhållande till försäljningsbolagets balansomslutning har A-son därmed, inte heller i detta bolag, haft grund för sina tillstyrkande uttalanden i revisionsberättelsen.

Dokumentation

Den revisionsdokumentation som A-son tillställt RN består i de tre granskade uppdragen, förutom av årsredovisningar, av granskningsplaner, riskanalyser, företagsbeskrivningar, oberoendeanalyser samt kortfattade beskrivningar av klienternas rutiner och redovisningsprinciper. Dokumentationen beträffande A-sons granskning av enskilda balansposter utgörs av standardiserade arbetsprogram. Efter olika åtgärdsstyper finns i respektive arbetsprogram inskrivet Ja, Nej, U.a. (utan anmärkning) eller U.å. (utan åtgärd) kompletterat med kortfattade kommentarer.

A-son har anfört att han informerats om att det skulle vara tillräckligt att han i ett revisionsprogram antecknar vilka kontroller som utförts och att ”revisionsdokumentationen inte behöver innehålla fotokopior av samtliga bokslutsbilagor med tillhörande underdokumentation eller andra underlag”. När RN efterfrågat granskningsdokumentation beträffande väsentliga poster i byggbolaget, har A-son uppgett att hans kontroller framgår av noteringar på handlingar som förvaras hos klienten i dennes bokslutspärm. På RN:s frågor hur han kontrollerat prissättningen av varulagret i lanthandelsbolaget och försäljningsbolaget har A-son hänvisat till icke dokumenterade muntliga kontroller med företrädare för respektive bolag. En motsvarande icke dokumenterad muntlig kontroll skall han ha företagit gällande frågan om aktivering av pågående arbeten i byggbolaget.

RN gör följande bedömning.

I förarbetena¹ till den nya revisorslagen (2001:883) uttalas att en revisors dokumentations-skyldighet är av sådan grundläggande betydelse att den bör komma till uttryck i lag. Sålunda har i 24 § revisorslagen intagits krav att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall, enligt nämnda lagrum, innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Kraven på revisionsdokumentation har ytterligare utvecklats i 2-5 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2). Bestämmelser om dokumentation fanns tidigare i 10-14 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1).

A-sons dokumentation är genomgående bristfällig. Beträffande flertalet poster framgår inte vare sig inriktning eller omfattning av de kontroller som A-son antecknat att han har utfört. Inte heller har han, med exempelvis underliggande handlingar, verifierat de revisionsåtgärder som han säger sig ha vidtagit. Att revisionsdokumentation finns hos en klient innebär att den förvaras hos en obehörig person. De muntliga kontroller A-son uppger sig ha utfört skulle ha framgått genom anteckningar i den till RN insända dokumentationen. Sammanfattningsvis finner RN att A-son inte dokumenterat sitt arbete på föreskrivet sätt. Bristerna i dokumentationen måste anses vara av allvarlig natur.

RN:s sammanfattande bedömning

¹ Prop. 2000/01:146, sid. 66

A-sons chef har upprättat bokslut och årsredovisningar åt mer än hälften av A-sons revisionsklienter. Vidare har personer verksamma vid samma revisionsbyrå som A-son handhaft grundbokföringen åt några av hans revisionsklienter. A-son har härigenom grovt brutit mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen. Dessutom har A-sons oberoende som revisor kunnat ifrågasättas genom att han varit vald revisor i två aktiebolag vars styrelseledamot respektive styrelsesuppleant är vald revisor i den revisionsbyrå i vilken A-son är verksam. Härutöver har A-sons revisionsåtgärder varit mycket bristfälliga beträffande väsentliga poster i de av RN granskade revisionsuppdragen. I ett av dessa uppdrag måste hans sammantagna revisionsinsats bedömas som undermålig. A-sons revisionsdokumentation är genomgående bristfällig.

RN finner att A-son i hög grad och i flera avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De nu konstaterade allvarliga överträdelsena av grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen måste i sig anses synnerligen försvårande. A-sons auktorisation som revisor skall därför upphävas.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 25 § första stycket lagen om revisorer och 35 § första stycket revisorslagen förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN. I beslutet har deltagit RN:s ordförande Elisabeth Palm, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.