

D 33/03

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 tre aktiebolag; förvaltningsbolaget, revisionsbolaget och tillverkningsbolaget. Härutöver har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för investbolaget som är ett dotterbolag till förvaltningsbolaget. A-son är vald revisor även i investbolaget. 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 granskade revisionsuppdrag 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. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplineringripande 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 tillämnar RN i förevarande fall 1995 års lag.

A-son hade när SUT-ärendet initierades 219 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, Y AB (revisionsbyrån), som han själv äger. Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

Förvaltningsbolaget och dess dotterbolag investbolaget, räkenskapsåret 1999-07-01–2000-06-30

Förvaltningsbolaget, som är moderbolag i en koncern i vilken bl.a. investbolaget ingår, hade per balansdagen den 30 juni 2000 en balansomslutning om 3,7 mnkr. Förvaltningsbolagets innehav av aktier i investbolaget var per detta datum upptaget till 1,3 mnkr (35 procent av balansomslutningen). Investbolaget, som i sin tur var moderbolag till ett dotterbolag, hade ett registerat aktiekapital om 2,9 mnkr. Den aktuella balansdagen uppgick investbolagets eget kapital till 347 000 kr. Av jämförelsesiffror framgår att aktiekapital respektive eget kapital redovisats med nämnda belopp även närmast föregående balansdag. Ingen verksamhet bedrevs i investbolaget eller i dess dotterbolag. Investbolagskoncernens huvudsakliga tillgångar utgjordes av fordringar på andra koncernbolag. I den revisionsdokumentation som A-son tillställt RN beträffande värderingen av posten aktier i förvaltningsbolagets dotterbolag finns endast antecknat att det bokförda värdet var detsamma som föregående år samt att specifikation fanns. A-son har avgett rena revisionsberättelser för både förvaltningsbolaget och investbolaget avseende räkenskapsåret 1999/2000.

Som framgår av det ovan sagda var investbolagets aktiekapital per balansdagen den 30 juni 2000 förbrukat till mer än 50 procent. Av bolagets förvaltningsberättelse för det aktuella räkenskapsåret kan inte utläsas att detta förhållande skulle ha föranlett styrelsen att vidta någon åtgärd. Värdet på dotterbolagets aktier var i investbolagets årsredovisning upptaget till 331 000 kr. I dotterbolaget uppgick såväl det egna kapitalet som värdet på dess enda egentliga tillgång, fordringar på investbolaget, till ca 155 000 kr.

A-son har till RN anfört att han med förvaltningsbolagets och investbolagets tidigare revisor diskuterat värderingen av aktier i respektive bolags dotterbolag och hänvisat till att denne revisor inte ansåg nedskrivning vara nödvändig eftersom externa skulder inte fanns i något av dotterbolagen. Vad beträffar investbolaget har A-son även åberopat att dess styrelse inte ansåg att någon nedskrivning erfordrades. A-son har i efterhand till RN uttryckt uppfattningen att nedskrivning "kanske" borde ha gjorts av värdet på dotterbolagsaktierna i förvaltningsbolaget och kunde "synas nödvändig" i investbolaget. Beträffande det förhållandet att han i revisionsberättelsen för investbolaget inte uttalat sig med anledning av bolagets kapitalbrist har A-son endast anfört att han "brukar kommentera likvidationsplikten".

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap 5 § 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 och av de svar han lämnat på RN:s frågor kan inte dras annan slutsats än att A-son vid de nu aktuella revisionerna tagit lätt på frågan om värdering av dotterbolagsaktier. Såvitt framgår har han helt utan egna överväganden följt en tidigare revisors bedömning och därvid även beaktat att revisionsklienten givit uttryck för samma uppfattning som denne revisor, nämligen att nedskrivning av aktievärdena inte var nödvändig. Först sedan RN i SUT-ärendet tagit upp frågan har A-son uttryckt tveksamhet beträffande riktigheten i denna bedömning. RN konstaterar att A-son borde ha gjort dessa överväganden i samband med att han genomförde sina revisioner. För en kvalificerad revisor borde det med beaktande av ifrågavarande dotterbolags ekonomiska ställning och aktieposternas stora relativa betydelse för respektive moderbolags resultat- och balansräkning varit självklart att ägna värderingsfrågan särskild uppmärksamhet. Det kan tilläggas att det förhållandet att ett bolag inte har skulder till utomstående inte i sig är relevant vid bedömning av värdet på aktier i ett sådant bolag.

Enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), i dess lydelse före den 1 januari 2002, skall ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt 10 kap. 30 § andra stycket samma lag skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen bland annat om det framkommit att styrelsen handlat i strid med aktiebolagslagen. Investbolagets registrerade aktiekapital var förbrukat till mer än 50 procent per balansdagen den 30 juni 2000. Så var fallet även närmast föregående år. I RN:s utredning har inte framkommit något som tyder på att kontrollbalansräkning har upprättats. Det har ankommit på A-son att uppmärksamma styrelsen på dess skyldighet härvidlag och, om styrelsen inte efterkom uppmaningen, att i sin revisionsberättelse anmärka på att styrelsen inte vidtagit åtgärder enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen.

Revisionsbolaget, räkenskapsåret 1999-07-01– 2000-06-30

Revisionsbolaget redovisade räkenskapsåret 1999/2000 ett resultat om 350 000 kr. Balansomslutningen uppgick till 4,6 mnkr. Enligt uppgift i årsredovisningen överensstämmer de redovisningsprinciper som bolaget tillämpar med årsredovisningslagen samt med rekommendationer och uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och FAR. Redovisningsprinciperna i den aktuella årsredovisningen uppges vara oförändrade jämfört med närmast föregående år. A-son har avgett ren revisionsberättelse.

RN har tagit del av revisionsbolagets årsredovisning för det föregående räkenskapsåret, 1998/99. RN har i denna uppmärksammat att posten pågående arbeten i balansräkningen

redovisats med 603 000 kr. I en not uppges beloppet avse arbete utfört i juni 1999 som utfakturerats i juli samma år. I balansräkningen för det nu aktuella räkenskapsåret redovisas pågående arbeten med noll kr. I en not sägs värdet av upparbetade arvoden per balansdagen den 30 juni 2000 uppgå till 792 000 kr. Enligt vad A-son upplyst är beloppet hämtat från kundfakturajournaler daterade den 3 juli 2000 och avser till stor del arbeten utförda i juni 2000. Mot bakgrund av vad sålunda framkommit kan konstateras att revisionsbolaget räkenskapsåret 1999/2000 ändrat redovisningsprincip för pågående arbeten. Varken av A-sons dokumentation eller av vad han anfört till RN kan utläsas att A-son vid sin revision skulle ha uppmärksammat detta förhållande.

Enligt ett inkråmsavtal, daterat den 31 december 1998, hade revisionsbolaget per den 1 januari 1998 förvärvat redovisnings- och revisionsverksamheten i ett närstående revisionsföretag. Köpeskilling skulle utgå med dels en fast del, dels under tio år en rörlig del, en tilläggsköpeskilling. Av årsredovisningen för år 1999/2000 framgår av en not att tilläggsköpeskilling avseende rörelseförvärv hade utgått med 300 000 kr under räkenskapsåret 1998/99 och med 451 000 kr under år 1999/2000. Av årsredovisningen kan inte utläsas att någon köpeskilling skulle utgå under ytterligare flera år. Av den dokumentation som A-son tillställt RN framgår inte att A-son skulle ha reagerat över att denna information saknades. I yttrande till RN hävdar A-son att han hos säljarbolaget granskat tilläggsköpeskillingen och med revisionsbolagets ägare diskuterat huruvida ytterligare information om denna erfordrades i årsredovisningen för detta senare bolag. A-son har inte verifierat sina påståenden genom någon kompletterande dokumentation. Han har tillagt att det var ”mycket svårt att avväga huruvida ytterligare information borde ha lämnats”. Vari svårigheten skulle ha bestått har A-son inte förklarat.

RN gör följande bedömning

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 årsredovisningslagen skall samma principer för värdering, klassificering och indelning av olika poster konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat. Avvikelse får enligt 2 kap. 4 § andra stycket samma lag göras endast om det finns särskilda skäl, är förenligt med god redovisningssed och uppfyller kravet på att ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Om avvikelse görs skall i not lämnas upplysning om dels skälen till avvikelsen, dels avvikelsens effekt på bolagets ställning och resultat. Av 3 kap. 5 § andra stycket samma lag följer att om bolaget har ändrat principerna för bl.a. värdering och klassificering skall posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de skall kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Av RN:s utredning har framkommit att revisionsbolaget räkenskapsåret 1998/99 valt att redovisa upparbetade arvoden som pågående arbeten i balansräkningen. Posten redovisades med 603 000 kr. Räkenskapsåret 1999/2000 har bolaget ändrat redovisningsprincip. Posten pågående arbeten i balansräkningen per balansdagen den 30 juni 2000 tagits upp till noll kr. Det resultat som redovisades för räkenskapsåret 1999/2000 reducerades på grund härav med 603 000 kr¹. I en not har värdet av upparbetade arvoden per balansdagen den 30 juni 2000 angetts till 792 000 kr. Om principändring inte skett skulle således posten pågående arbeten per balansdagen den 30 juni 2000 tagits upp till 792 000 kr. Detta skulle ha lett till att resultatet för år 1999/2000 i stället skulle ha ökat med 189 000 kr². Ändringen av redovisningsprincip har således fått till

¹ Beloppet 603 000 kr är skillnaden mellan det i balansräkningen redovisade värdet av pågående arbeten den 30 juni 2000 och den 30 juni 1999.

² Beloppet 189 000 kr är skillnaden mellan upparbetade arvoden den 30 juni 2000, 792 000 kr, minus värdet den 30 juni 1999, 603 000 kr.

följd att bolagets ställning och resultat det aktuella räkenskapsåret redovisats med belopp som är väsentligt lägre än vad som varit fallet om den tidigare redovisningsprincipen hade tillämpats.

Det förhållandet att revisionsbolaget ändrat redovisningsprincip innebär att upplysningen i årsredovisningen för räkenskapsåret 1999/2000 om oförändrade redovisningsprinciper är felaktig. Det är vidare RN:s uppfattning att årsredovisningen inte uppfyller årsredovisningslagens krav att redovisningen skall ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Upplysning om effekterna av ändringen har inte lämnats i årsredovisningen. Inte heller har de särskilda skälen för denna redovisats. Någon omräkning av berörda uppgifter i föregående räkenskapsårs redovisning för att skapa jämförbarhet har inte gjorts.

RN konstaterar att den ändrade redovisningsprincipen har haft sådan väsentlig inverkan på bolagets ställning och resultat jämfört med närmast föregående räkenskapsår att detta vid en revision utförd med godtagbar noggrannhet borde ha uppmärksamats av den valde revisorn och fått denne att reagera. A-son synes dock inte ha reagerat på eller ens observerat principändringen. Av vad som framkommit kan RN inte dra annan slutsats än att A-sons revision av revisionsbolaget i denna del varit bristfällig.

Enligt 6 kap. 1 § årsredovisningslagen skall i en årsredovisning upplysning lämnas om förhållanden som är viktiga för bedömningen av ett bolags ställning och resultat. Att ett bolag under en följd av år har att erlagga tilläggsköpeskillning får anses vara ett förhållande varom upplysning skall lämnas. Vidare gäller enligt god redovisningssed att tilläggsköpeskillning, om den går att beräkna på ett tillförlitligt sätt, skall redovisas som tillgång (goodwill) och som skuld eller avsättning. I de fall den beloppsmässiga storleken av framtida uppoftningar inte går att bestämma med rimlig grad av säkerhet skall den framtida uppoftningen i stället redovisas som en ansvarsförbindelse inom linjen eller eventuellt i not eller i förvaltningsberättelsen³. Det ankom på A-son att verka för att bolaget tog ställning till vilken redovisningsmetod som var mest korrekt i det aktuella fallet och att upplysning om tilläggsköpeskillningen enligt vald metod, intogs i årsredovisningen för år 1999/2000. Om så inte skedde skulle A-son ha lämnat erforderliga upplysningar härom i sin revisionsberättelse. A-son passivitet styrker RN i uppfattningen att A-son utfört ett bristfälligt revisionsarbete i revisionsbolaget.

Tillverkningsbolaget, räkenskapsåret 1999-09-01– 2000-08-31

Tillverkningsbolagets balansomslutning uppgick per balansdagen den 31 augusti 2000 till 18,5 mnkr. Enligt årsredovisningen för år 1999/2000 bestod balansposten varulager av delposterna färdiga varor upptagna till 6,3 mnkr och pågående arbeten redovisade med 3,3 mnkr (sammanlagt 52 procent av balansomslutningen). Av den dokumentation som A-son tillställt RN kan inte utläsas att han skulle ha närvarit vid bolagets inventering av varulagret. Enligt A-sons anteckningar har hans granskning av posten varulager utgjorts av ett fåtal priskontroller, översiktlig granskning av ett kalkylsystem för pågående arbeten samt kontroll av att de vid räkenskapsårets slut avslutade pågående arbetena var utfakturerade strax efter balansdagen. – Bolaget hade inte gjort någon avsättning till garantireserv. Av det material som RN tagit del av framgår inte att A-son skulle ha bedömt huruvida avsättning till garantireserv erfordrades.

A-son har medgett att han inte någon gång har närvarit vid tillverkningsbolagets lagerinventering (år 1999/2000 var hans andra år som vald revisor i bolaget) och har inte gjort gällande att han har vidtagit andra kontrollåtgärder av posten varulager än de som framgår av hans dokumentation. – Vad gäller eventuell reservering för garantikostnader har A-son anfört att bolagets ägare ansåg att behovet av garantier rymdes inom en allmän reserv om 100 000 kr. A-son säger sig inte ha ifrågasatt riktigheten i denna bedömning. I ett senare yttrande har A-son i

³ Jämför SOU 1996:157, sid. 389-393

stället anfört att hans bedömning av huruvida garantireserv erfordrades gjordes utifrån hans granskning av bolagets verifikationer och leverantörsfakturor samt hans analys av resultaträkningen. Vid dessa genomgångar framkom inga garantikostnader. A-son har inte genom dokumentation verifierat att kontrollerna i fråga skulle ha utförts.

RN gör följande bedömning.

Varulagerpostens båda delposter färdigvarulager och pågående arbeten var väsentliga tillgångsposter i tillverkningsbolaget. A-son har därför haft anledning att ägna dem särskild uppmärksamhet vid revisionen. Vid granskning av ett varulager skall en revisor bl.a. försäkra sig om att tillgångarna existerar och att de tillhör det reviderade företaget. 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 uppföljning av lagret i nära anslutning till balansdagen. I så fall skall revisorn genom att studera lagerrörelser bedöma lagrets existens och värde 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 i inventeringen. Detta gäller dock under förutsättning att han tidigare år har bedömt rutinerna för lagerredovisning som acceptabla och testat att dessa följts. Såvitt framgår av RN:s utredning har A-son inte utfört någon av de nu nämnda kontrollåtgärderna. De begränsade kontroller av delposterna färdiga varor och pågående arbeten som framgår av A-sons dokumentation kan, enligt RN:s bedömning, inte ha gett honom ett tillräckligt underlag för att kunna ta ställning till varulagrets existens och därmed inte heller till dess värde. Med beaktande av att varulagret utgjorde mer än hälften av tillverkningsbolagets totalt redovisade tillgångar har A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning och som en följd av detta inte heller haft underlag för att tillstyrka förslaget till vinstdisposition. – Vad gäller eventuellt behov av avsättning för garantikostnader har A-son inte visat att han skulle ha gjort någon självständig bedömning utan accepterat företagsledningens uppgifter.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har i två uppdrag okritiskt godtagit det redovisade värdet av aktier i dotterbolag. De redovisade värdena var uppenbart tveksamma och av stor betydelse för respektive moderbolags ekonomiska ställning. I ett av dessa uppdrag har A-son även varit anmärkningsvärt passiv beträffande styrelsens underlåtenhet att vidta i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder med anledning av att bolagets aktiekapital till större delen var förbrukat. I ett tredje uppdrag har A-son inte reagerat över att klientbolaget ändrat redovisningsprincip avseende en väsentlig post. Ändringen har fått betydande inverkan på bolagets ställning och resultat. I detta uppdrag har A-son även underlåtit att agera med anledning av bristfällig information i bolagets årsredovisning om en tilläggsköpeskilling. I ett fjärde uppdrag har A-sons granskning av ett varulager varit så begränsad att han inte kan ha haft underlag att bedöma dess värde. Sammantaget finner RN att A-son i flera avseenden 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. I beslutet har deltagit RN:s 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, revisionsdirektören Ingrid Fürstenbach samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.