

D 34/03

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 fyra aktiebolag; bokhandelsbolaget, åkeribolaget, fastighetsbolaget och maskinbolaget. A-son har i de av RN granskade uppdragen avgett revisionsberättelser efter den 1 januari 2002. Revisionsberättelserna är rena. 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 beretts tillfälle yttra sig. A-son har inte haft något att erinra mot att innehållet i promemorian läggs till grund för RN:s prövning av disciplinärendet.

A-son har 27 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X Revisionsbyrå (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

A-sons opartiskhet och självständighet

A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt fem av hans revisionsklienter. På RN:s fråga om detta förhållande föranlett A-son att överväga sitt oberoende som revisor har A-son uppgett att han anser sig vara ”fullständigt oberoende”.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § revisorslagen (2001: 883) skall en revisor avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det finns något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet – om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. RN har i ett flertal tidigare beslut i disciplinärenden uttalat att förtroendet för en revisors opartiskhet och självständighet kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och i denna byrås redovisningsklienter. Det har i förevarande ärende inte framkommit något som tyder på att det förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son vidtagit sådana åtgärder att det inte funnits anledning att ifrågasätta dennes opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet. A-son får anses ha åsidosatt sina skyldigheter som revisor eftersom godkända och auktoriserade revisorer har att följa gällande praxis sådan den kommit till uttryck genom RN:s beslut och, i förekommande fall, förvaltningsdomstolars domar.

A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

RN har begärt att få del av all A-sons dokumentation av sitt revisionsarbete i de inledningsvis nämnda klientbolagen. De handlingar som A-son tillställt RN består för respektive revisionsupp-

drag, förutom av årsredovisning och revisionsberättelse, i huvudsak av bokslutshandlingar såsom balans- och resultatrapporter samt ett fåtal mycket kortfattade anteckningar. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son i något av uppdragen har upprättat riskanalys eller granskningsplan. Det framgår inte heller att A-son skulle ha vidtagit några egentliga revisionsåtgärder beträffande väsentliga resultat- och balansposter i respektive klientbolag.

A-son har anfört att han tidigare använt sig av granskningsplaner och arbetsprogram för att kunna erhålla en styrning av sin verksamhet. Eftersom han nu är ensam i sin revisionsrörelse ”föreligger inte detta behov av att styra och avrapportera”. Han har tillagt att ”granskningen görs i samma anda som tidigare”. På RN:s frågor om vilka konkreta revisionsåtgärder han genomfört beträffande vissa i respektive klientbolag väsentliga resultat- och balansposter har A-son antingen lämnat oprecisa svar eller endast allmänt hänvisat till att han utför ”granskning av grundbokföringen med samtidig uppföljning av den interna kontrollen” samt ”traditionell granskning av bokslut och årsredovisning med avstämning mot huvudbok/ grundbokföring och bokslutsbilagor”. Att han inte dokumenterat sina revisionsåtgärder har A-son förklarat med att han gör särskilda anteckningar ”endast om anledning till erinran förekommer. De enskilda granskningsmomenten har följt ett invariant schema utan någon speciell avprickning”.

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 det finns anledning till erinran. RN konstaterar att A-son antingen saknar kännedom om revisorslagens dokumentationskrav eller att han medvetet bryter mot lagens regler. Oavsett vilket måste det bristfälliga sätt på vilket A-son dokumenterar sitt revisionsarbete bedömas som ett allvarligt åsidosättande av A-sons skyldigheter som revisor.

A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser

Bokhandelsbolaget, räkenskapsåret 2001-07-01–2002-06-30

Bokhandelsbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2001/02 till 2,1 mnkr och dess balansomslutning till 674 000 kr. Årsredovisningen är daterad den 20 december 2002. A-son har samma dag avgett revisionsberättelse. I den dokumentation som A-son tillställt RN finns ett antal balans- och resultatrapporter. På rapporterna, som är utskrivna den 16 januari 2003, har A-son gjort vissa noteringar. Härutöver finns ett engagemangsbesked som A-son erhållit samma dag per fax. Det finns även några mycket kortfattade anteckningar avseende ett fåtal konton. Slutligen finns beträffande posten varulager, som redovisades med 376 000 kr (56 procent av balansomslutningen), en anteckning om att A-son tagit del av en underskriven försäkran.

A-son har till RN bekräftat att han erhöll viktigt revisionsunderlag och att han utförde granskning av detta material först flera veckor efter dateringen av sin revisionsberättelse. Den tidiga dateringen av revisionsberättelsen har A-son förklarat med att han hade kontakt med bokhandelsbolaget via dess redovisningsbyrå och att ”principerna för bokslutet beslutats tidigare, varför detta legat till grund för datering av såväl årsredovisning som revisionsberättelse”.

Vad beträffar posten varulager har A-son på RN:s fråga uppgett att han granskat bolagets grundbokföring beträffande inköp och försäljning av lagervaror. Han säger sig vidare ha gått igenom företagets metod för inventering, utfört priskontroller och kontrollberäkningar samt följt upp bruttovinsten. Han har inte någon gång närvarit vid bolagets inventering.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionsred följer att en revisionsberättelse skall avgas, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Detta innebär att såväl datering som undertecknande skall ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet avslutats. A-sons förklaring till sin tidiga datering av revisionsberättelsen måste i sig betraktas som anmärkningsvärd. RN konstaterar att A-son, genom att datera sin revisionsberättelse innan revisionen var avslutad, brutit mot god revisionsred.

Varulagret var bokhandelsbolagets viktigaste tillgångspost. A-son har därför haft anledning att ägna denna särskild uppmärksamhet vid revisionen. 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 varit närvarit vid någon lagerinventering i bokhandelsbolaget eller gjort någon egen uppföljande kontroll av dess lager. 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, det nu aktuella året skulle ha gått igenom bolagets metod för inventering kan inte en översiktlig metodgenomgång och granskning av bolagets grundbokföring av varuinköp och varuförsäljning ge den säkerhet som erfordras för en tillförlitlig bedömning av ett varulagers existens. RN:s bedömning är att A-son inte kan ha haft tillräckligt underlag för att med rimlig grad av säkerhet bedöma lagrets existens och därmed inte heller lagrets värde. Med beaktande av att varulagret var bokhandelsbolagets viktigaste tillgångspost 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.

Åkeribolaget, räkenskapsåret 2001

Åkeribolaget hade år 2001 en omsättning om 5,7 mnkr och en balansomslutning om 2,3 mnkr. Årsredovisningen är avgiven den 4 juni 2002. A-son har avgett sin revisionsberättelse den 6 juni 2002. I A-sons dokumentation finns bl.a. inventeringsintyg avseende bolagets lager respektive kassa, en lånehandling samt en revisionspromemoria. I sistnämnda dokument, som är daterat den 5 juni 2002, har A-son lämnat förslag till vissa korrigeringar av årsredovisningen. Denna har härefter justerats i enlighet med hans förslag. De balans- och resultatrapporter som finns i dokumentationen är daterade den 14 juni 2002. På dessa handlingar har A-son gjort vissa markeringar. Samma dag, den 14 juni, har han per fax erhållit en skuldbekräftelse från ett finansbolag. Slutligen ingår kortfattade anteckningar i de handlingar som tillställts RN.

Åkeribolagets varulager är i årsredovisningen upptaget till 383 000 kr (17 procent av balansomslutningen). Den enda handling beträffande denna post som finns i A-sons dokumentation utgörs av ovannämnda inventeringsintyg. – Av A-sons anteckningar framgår att

det bland bolagets övriga kortfristiga skulder ingick skulder till kronofogdemyndigheten om 105 000 kr avseende tidigare år. RN har tagit del av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2000. Den för detta räkenskapsår valde revisorn har i sin revisionsberättelse anmärkt på att skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen under året "ej redovisats, redovisats med felaktigt belopp samt ej betalats i rätt tid".

A-son har förklarat det förhållandet att de balans- och resultatrapporter med av honom gjorda markeringar som finns i dokumentationen är av senare datum än revisionsberättelsen med de ändringar som skulle göras i årsredovisningen utifrån hans revisionspromemoria. Sedan ändringarna gjorts tog åkeribolaget fram nya balans- och resultatrapporter. A-son säger sig ha överfört sina ursprungliga markeringar till de nya dokumenten i samband med att han makulerade de tidigare handlingarna. Vad avser skuldbekräftelsen från ett finansbolag har han medgett att han erhöll denna först den 14 juni 2002. "Då hade emellertid den egentliga avstämningen redan gjorts." Hur denna avstämning kunde utföras utan ifrågasvarande underlag har A-son inte förklarat. Inte heller har han kommenterat att årsredovisningen daterats innan åkeribolaget vidtagit de av honom förslagna korrigeringarna.

Vad gäller granskningen av åkeribolagets varulager har A-son hänvisat till det svar som han lämnat beträffande sin revision av denna post i bokhandelsbolaget. Han har inte någon gång närvarit vid åkeribolagets inventering. – Vad beträffar skatter och avgifter säger sig A-son ha granskat dessa som "en del av den löpande granskningen av grundbokföringen".

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son även i detta revisionsuppdrag brutit mot god revisionssed genom att datera sin revisionsberättelse innan revisionen var avslutad. – Grundat på A-sons egen utsago vad gäller granskningen av åkeribolagets varulager måste RN:s slutsats bli densamma som i fråga om hans revision av bokhandelsbolaget, nämligen att A-son inte heller när det gäller åkeribolagets lager kan ha haft tillräckligt underlag för att med rimlig grad av säkerhet bedöma lagervärdet.

Av 10 kap. 31 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. Med hänsyn till den vetskap A-son måste ha haft om åkeribolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter under närmast föregående räkenskapsår borde A-son ha ägnat området särskild uppmärksamhet vid sin revision av år 2001. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte vidtagit några granskningsåtgärder med anledning av tidigare års brister. Han har inte heller på annat sätt gjort troligt att han skulle ha utfört några kontroller. Föregående års konstaterade brister har uppenbarligen inte alls påverkat A-sons revisionsarbete.

Fastighetsbolaget, räkenskapsåret 2001

Fastighetsbolaget hade år 2001 en omsättning om 1,5 mnkr och en balansomslutning om 10,2 mnkr. Årsredovisningen är avgiven den 30 juni 2002. A-son har samma dag avgett revisionsberättelse. I A-sons dokumentation finns några kortfattade anteckningar varav framgår att bolagets två styrelseledamöter lånat ca 90 000 kr respektive 14 000 kr av bolaget. A-son har antecknat "Obs. Förbjudet lån". Av en förteckning över övriga kortfristiga fordringar framgår att bolaget dessutom hade lämnat ett lån om 11 000 kr till en styrelsesuppleant.

A-son har till RN anfört att lånen till styrelseledamöterna reglerades under juni 2002 och att några förbjudna lån inte fanns när årsredovisningen och revisionsberättelsen för år 2001 under-tecknades. "Av den anledningen skulle ett påpekande i revisionsberättelsen inte tjäna något

syfte.” Han har i efterhand tillställt RN ett dokument, daterat den 5 juni 2003, av vilken framgår att endast lånet till styrelsesuppleanten kvarstod. När de övriga lånen reglerats framgår inte.

RN gör följande bedömning.

I 12 kap. 7 § aktiebolagslagen stadgas förbud – med undantag för några speciella situationer – för ett bolag att lämna penninglån till vissa fysiska och juridiska personer med nära anknytning till bolaget. Hit hör bl.a. aktieägare, styrelseledamot och verkställande direktör. I det nu aktuella ärendet har inte framkommit något som tyder på att undantagsregeln skulle ha varit tillämplig. Av 10 kap. 30 § samma lag framgår att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen om styrelseledamot eller verkställande direktör handlat i strid med denna lag. RN har i ett flertal tidigare avgöranden i disciplinärenden uttalat att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen på överträdelser av låneförbudsbestämmelserna i aktiebolagslagen även om lånet återbetalats före räkenskapsårets utgång. Härav följer att anmärkning skall ske även i de fall återbetalning skett efter räkenskapsårets utgång men innan revisionsberättelse avges. Genom att inte följa lag och praxis och anmärka på de förbjudna lånen i sin revisionsberättelse har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Maskinbolaget, räkenskapsåret 2001-09-01–2002-08-31

Maskinbolaget hade räkenskapsåret 2001/02 en omsättning om 18 mnkr och en balansomslutning om 14,5 mnkr. Årsredovisningen är avgiven den 15 januari 2003. A-son har samma dag avgett revisionsberättelse. I en revisionspromemoria, daterad den 28 februari 2003, dvs. mer än en månad efter revisionsberättelsens datering, har A-son föreslagit vissa justeringar i årsredovisningen. Han har i efterhand antecknat på dokumentet att ändringarna genomförts. – Maskinbolaget bedriver verksamhet med maskinentreprenad. Dess viktigaste tillgångspost utgörs av maskiner och andra tekniska anläggningar. Det aktuella året redovisades denna post med 12,1 mnkr (83 procent av balansomslutningen). Av dokumentationen framgår ingenting som tyder på att A-son skulle ha utfört någon granskning vare sig av bolagets entreprenadverksamhet eller av dess viktigaste tillgångspost.

På RN:s fråga om dateringen av årsredovisning och revisionsberättelse har A-son anfört att de ändringar som föranleddes av hans revisionspromemoria gjordes i årsredovisningen men att datum ”kom att bli oförändrade”. RN:s konstaterande i slutpromemorian i SUT-ärendet, att det inte framgår att A-son skulle ha genomfört någon granskning av resultat- och balansposter i maskinbolaget, har han inte kommenterat.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son också i ett tredje av fyra granskade revisionsuppdrag brutit mot god revisionssed genom att datera sin revisionsberättelse innan revisionen varit avslutad. Vidare finner RN, i avsaknad av information om A-sons eventuella granskning av väsentliga balans- och resultatposter i maskinbolaget, att det inte går att dra någon annan slutsats än att A-son inte vidtagit några egentliga revisionsåtgärder.

RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son brutit mot såväl revisorslagens regler om revisors opartiskhet och självständighet som mot lagens krav att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. A-son får anses ha allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son har vidare brutit mot

god revisionssed genom att underlåta att utföra riskanalyser och planera sitt revisionsarbete. I tre av fyra granskade revisionsuppdrag har RN kunnat konstatera att A-son brutit mot god sed även genom att datera sina revisionsberättelser innan revisionerna varit avslutade. I ett uppdrag har A-son åsidosatt sina skyldigheter genom att i revisionsberättelsen inte anmärka på förbjudna lån. 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.

Med hänsyn till att A-son på ett mycket allvarligt sätt och i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor, finner RN omständigheterna vara synnerligen försvårande. A-sons auktorisation som revisor skall därför upphävas.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons auktorisation 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, skattedirektören Marie Carlsson, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, 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.