

## D 21/04

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 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 hennes dokumentation av senast utförd revision i fyra aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i tre av dessa, nämligen i modebolaget och entreprenadbolaget (båda avseende räkenskapsåret 2001-09-01–2002-08-31) samt i presentbolaget (räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30). Härutöver har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för ytterligare ett bolag, juristbolaget (räkenskapsåren 2001 och 2002). Med hänsyn till vad som har 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.

### **A-sons oberoende som revisor m.m.**

A-son har 13 aktiva revisionsuppdrag. Hon utövar sin revisionsverksamhet i firma Y AB (revisionsbyrå). Endast A-son är verksam i revisionsbyrå.

A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt fyra av hennes revisionsklienter. På RN:s fråga om detta förhållande föranlett henne att överväga sitt oberoende som revisor har A-son uppgett att hon anser sig vara ”helt opartisk samt självständig” i sitt arbete i relation till redovisningskonsulten och dennes kunder.

Av RN:s utredning har framkommit att A-son, i två av de av RN granskade revisionsuppdragen, nämligen modebolaget och presentbolaget, också har upprättat årsredovisningar åt bolagen. A-son har uppgett att hon har upprättat årsredovisningarna utifrån bokslut som har tagits fram av respektive revisionsklient.

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 detta fall inte framkommit något som tyder på att det förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte funnits anledning att ifrågasätta hennes opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

Av 10 kap. 16 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385) följer att den som biträder vid ett aktiebolags bokföring inte får vara revisor i bolaget. Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex.

upprättande av årsredovisning, omfattas av begreppet. En revisor som, på det sätt A-son har beskrivit, utifrån bokslut har framställt årsredovisningar åt revisionsklienter har enligt RN:s uppfattning lämnat biträde av sådant slag som faller in under ovan nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. RN finner därför att A-son har biträtt vid sina revisionsklienters bokföring på ett sätt som står i strid med nämnda jävsregel i aktiebolagslagen.

## 2 A-sons revisionsarbete

### *Dokumentation*

RN har begärt att få ta del av all A-sons dokumentation över sin revision av respektive bolag och för de räkenskapsår som angetts ovan. De handlingar vilka tillställts RN som svar på denna begäran utgörs förutom av årsredovisning av ett flertal bokslutsbilagor. Vidare har A-son i kortfattade sammanfattande anteckningar avseende de fyra bolagen noterat att hon har utfört vissa granskningsåtgärder. A-son uppger att hon har granskat/stämt av samtliga balanskonton mot bokslutsbilagor och underliggande externa instrument. Hon uppger också att hon har granskat vissa resultatposter. A-son har inte tillställt RN några dokument som styrker de uppgifter hon i dessa delar har lämnat.

RN gör följande bedömning.

En revisor har 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 konstaterar att A-son inte har uppfyllt revisorslagens dokumentationskrav genom att endast i kortfattade sammanfattningar kommentera vissa poster. Den dokumentation som A-son har gett in till RN verifierar inte att hon, beträffande väsentliga resultat- och balansposter, har utfört någon godtagbar revision. Detta gäller även beträffande innehållet i de svar som A-son i efterhand har lämnat som svar på RN:s frågor om vilka revisionsåtgärder hon har vidtagit.

### *Varulager*

I två av de revisionsuppdrag som RN har granskat utgör varulagret klientens största tillgångspost. I **modebolaget** redovisades posten varulager med 1,19 mnkr (91 procent av balansomslutningen). Den dokumentation som tillställts RN beträffande denna post består av endast ett inventeringsintyg samt inventeringslistor. A-son har antecknat att hon har "gått igenom" hur lagerinventeringen genomförts. Som svar på RN:s fråga om eventuell granskning har A-son i efterhand insänt inventeringslistor per den 31 augusti 2001 på vilka hon har antecknat att hon i februari 2002 stickprovsvis granskat "utpriser". Av markeringar framgår att kontrollen har omfattat fyra varuslag med ett totalt värde om 2 052 kr. Hon har beträffande ett fåtal artiklar även kontrollerat pålägg. A-son har inte närvarit vid någon inventering eller gjort egna kontrollinventeringar av lagret. A-son har anfört att hon ibland "går in och tittar och får en viss uppfattning om lagrets existens".

Posten varulager redovisades i **presentbolaget** med 716 000 kr (90 procent av balansomslutningen). Den dokumentation som insänts till RN beträffande varulagret består av endast ett inventeringsintyg. I det material som inkommit till RN finns inget som visar att A-son har utfört någon granskning av posten. Som svar på RN:s fråga om eventuella kontroller har

A-son uppgett att hon närmast föregående räkenskapsår hade ”utrett verkligt pålägg (lagret inventerat till försäljningspris) mot pålägg avdraget på inventeringslistor samt mot bruttovinstprocenten i resultaträkningen”. A-son har inte varit närvarande vid någon inventering eller gjort egna kontrollinventeringar av lagret. A-son har anfört att hon ibland har besökt bolaget och därvid sett att lagret existerar.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var klientens viktigaste tillgångspost i två 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 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 hon aldrig har varit närvarande vid lagerinventeringar i de aktuella bolagen eller gjort några egna uppföljande kontroller. Hon har inte heller gjort gällande att hon tidigare år har granskat bolagens inventeringsrutiner och då förvissat sig om deras tillförlitlighet.

A-son har avseende modebolaget anfört att hon stickprovsvis har granskat försäljningspriser. Vad gäller presentbolaget uppger hon att hon har analyserat bruttovinstprocenten samt jämfört verkligt pålägg med det avdrag för pålägg som tillämpats vid inventering till försäljningspris. Enligt A-son har hon besökt båda bolagen och då sett att respektive lager existerade. A-son har i ett bolag utfört en mycket begränsad kontroll av försäljningspriser och har i ett annat bolag enbart granskat pålägg samt bedömt bruttovinstmarginaler. Så begränsade åtgärder kan inte ge den säkerhet som erfordras för en tillförlitlig bedömning av ett varulagers existens och värde. Inte heller kan existensen och värdet verifieras genom att vid besök ”titta på” ett lager. Med beaktande av att varulagret var den viktigaste tillgångsposten i de två bolagen finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar och att hon därmed inte heller har haft underlag för att tillstyrka förslagen till vinstdisposition.

#### *Kundfordringar och leverantörsskulder*

I **entreprenadbolaget** redovisades kundfordringar med 462 000 kr och leverantörsskulder med 315 000 kr. A-son har beträffande båda posterna antecknat att betalningskontroll hade utförts av redovisningskonsulten. Såvitt framgår av dokumentationen har hennes granskningsinsats begränsats till en summeringskontroll av respektive balanspost. Av en kundreskontra framgår att ca 61 000 kr av kundfordringarna avsåg fakturor som var mer än ett år gamla. Redovisningskonsulten har antecknat att ägaren inte önskade ”skriva ner” i årsredovisningen. A-son har anfört att hon känner till hur redovisningskonsulten arbetar, att hans arbete utförs noggrant och att hon ”har all rimlig anledning att tro att han gör rätt”.

RN gör följande bedömning.

Vad gäller kundfordringar och leverantörsskulder kan enbart summeringskontroller inte verifiera vare sig posternas existens eller deras värde. Vidare gäller att de kontroller som utförts av den av bolaget anlitate redovisningsbyrå är att anse som en del av bolagets interna kontroll som A-son kunde ta hänsyn till då hon gjorde sin riskanalys och dimensionerade sin revisionsinsats. God revisionsred tillåter henne dock inte att helt underlåta att utföra egna erforderliga granskningar.

### *Datering*

Modebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001/02 är daterad den 10 januari 2003 och revisionsberättelsen den 4 februari 2003. I A-sons dokumentation finns balans- och resultatrapporter daterade den 19 februari respektive den 25 februari 2003 samt den 11 mars 2003. På dessa dokument finns noteringar samt i några fall även A-sons signatur. A-son har uppgett följande: "Påskriften gjorda 13/3." Varför revisionsberättelsen är feldaterad har A-son inte förklarat.

**Entreprenadbolagets** årsredovisning för räkenskapsåret 2001/02 är daterad den 8 februari 2003 och revisionsberättelsen den 15 februari 2003. I A-sons dokumentation finns anteckningar daterade den 24 februari 2003. A-son har uppgett att den av bolaget anlitate redovisningskonsulten daterat och formulerat revisorspåteckningen. "Jag har godtagit det även fastän jag var en vecka sen."

RN gör följande bedömning.

Av god revisionsred följer att en revisionsberättelse skall dateras i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. RN konstaterar att A-son, genom att datera två av sina revisionsberättelser före tidpunkten för respektive revisions avslutande, har brutit mot god revisionsred.

### *Eget kapital i juristbolaget*

Av **juristbolagets** årsredovisningar för räkenskapsåren 2001 och 2002 framgår att bolagets eget kapital, per respektive balansdag, understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. I revisionsberättelsen för år 2001 har A-son upplyst om att bolagets aktiekapital var förbrukat till mer än hälften och att hon därför ville "erinra styrelsen om skyldigheten enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen". A-son avgav ren revisionsberättelse för år 2002. Av de två årsredovisningarna kan inte utläsas huruvida någon kontrollbalansräkning hade upprättats. A-son säger sig inte ha "sett någon kontrollbalansräkning".

RN gör följande bedömning.

Enligt 13 kap.12 § aktiebolagslagen 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. Om kontrollbalansräkning inte upprättas har styrelsen åsidosatt sina skyldigheter enligt nämnda lagrum. Enligt 10 kap. 30 § andra stycket samma lag skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen bland annat om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen. Om kontrollbalansräkning inte har upprättats skall således revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. Att i revisionsberättelsen enbart informera om styrelsens skyldigheter enligt aktiebolagslagen är inte detsamma som att anmärka på att dessa bestämmelser inte följts. Vidare åligger det revisorn att anmärka i revisionsberättelsen varje år

som styrelsen brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. A-son skulle därför i sina revisionsberättelser avseende såväl år 2001 som år 2002 ha anmärkt på att styrelsen i juristbolaget inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

I RN:s utredning har framkommit att A-son bryter mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet genom att hon är vald revisor i ett bolag som handhar redovisningen åt fyra av hennes revisionsklienter. Vidare finner RN att A-son, genom att i några av sina revisionsuppdrag upprätta årsredovisningar åt revisionsklienterna, bryter mot en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen.

RN konstaterar att det varken av A-sons dokumentation eller av de svar hon i efterhand lämnat på RN:s frågor framgår att A-son, beträffande väsentliga poster i de av RN granskade uppdragen, har utfört ett godtagbart revisionsarbete. Hon har i ett bolag i alltför stor utsträckning förlitat sig på kontroller utförda av den av bolaget anlitade redovisningsbyrån. A-son har antedaterat två av sina revisionsberättelser. Vidare har hon i ett bolag underlåtit att i revisionsberättelsen anmärka på att kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Slutligen har de av RN granskade revisionsuppdragen genomgående varit bristfälligt dokumenterade.

A-son har genom det ovan anförda åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger henne till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, 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.