

## D 34/04

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 fem aktiebolag, nämligen i manufakturbolaget (räkenskapsåret 2001-09-01–2002-08-31), byggbolaget (räkenskapsåret 2001), bilbolaget, måleribolaget och plåtslageribolaget (de tre senare avseende räkenskapsåret 2002). A-son har avgett rena revisionsberättelser. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har 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 hade när SUT-ärendet initierades elva aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman Revisor A-son (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

Av de handlingar som insänts till RN framgår att årsredovisningarna för samtliga fem här aktuella klientbolag är identiska vad avser layout, teckensnitt, uppställning m.m. I dokumentationen för de fem revisionsuppdrag som granskats av RN finns handskrivna dokument som visar att A-son har utfört vissa av de beräkningar som krävs för att utifrån en s.k. råbalans komma fram till ett bokslut. Vidare finns, i respektive klientbolags bokslutspärm, handskrivna dokument, en form av bokslutsbilagor, upprättade av A-son. Han har uppgett att grundmaterialet till samtliga bokslutsbilagor har tagits fram av respektive revisionsklient och att hans insats inte har bestått av annat än renskrifter och kompletterande anteckningar. Som bevis för att klienterna själva tar fram det ”huvudsakliga materialet för bokslutet” har A-son beträffande måleribolaget insänt ett flertal dagboksblad. Även vad gäller årsredovisningarna hävdar A-son att han endast ”ombesörjt renskrift”. A-son har tillagt att han beträffande fyra av sina revisionsklienter inte ”varit inblandad” i klienternas bokslutsarbete. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son anfört att grundmaterialet till samtliga bokslutsbilagor och övrigt material av intresse för revisionen har tagits fram av respektive företag eller styrelse och att han ”ordnat uppgifterna genom renskrifter och dylikt för att kunna använda handlingarna som specifikationer m.m. till bokslutsbilagorna”.

RN gör följande bedömning.

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. Av det material som insänts till RN kan RN inte dra någon annan slutsats än att A-son har upprättat bokslutsbilagor och årsredovisningar åt revisionsklienter och således, enligt RN:s uppfattning, lämnat biträde av sådant slag som faller

in under ovan nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. A-son har härmed brutit mot en jävsregel i denna lag.

## **A-sons revisionsarbete**

### *Generella iakttagelser*

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation avseende de inledningsvis nämnda fem revisionsuppdragen. Den dokumentation som A-son har tillställt RN utgörs förutom av respektive klients årsredovisning och A-sons revisionsberättelse, av kortfattade anteckningar på checklistor samt härutöver beträffande varje bolag av en bokslutspärm benämnd Årsbokslut. I dessa pärmar finns bokslutsbilagor på vilka vissa poster markerats med bockar. Vad markeringarna avser framgår inte. Av de handlingar som A-son har insänt till RN kan inte utläsas att han i något fall har upprättat vare sig riskanalyser eller granskningsplaner. Generellt gäller även att det av A-sons dokumentation inte kan utläsas att han beträffande väsentliga resultat- och balansposter har utfört någon godtagbar revision. Detta gäller bl.a. balansposterna varulager i manufakturbolaget och byggbolaget, pågående arbeten i byggbolaget samt kundfordringar i bilbolaget, måleribolaget och plåtslageribolaget. Inte heller kan av dokumentationen utläsas att A-son i något fall har granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i respektive bolag, dvs. vad som inryms i begreppet förvaltningsrevision.

A-son har beträffande samtliga av RN granskade revisionsuppdrag anfört att han anser sig ha utfört revisioner. Han säger sig för respektive bolag ha granskat samtliga verifikationer, kontrollerat att tillgångar och skulder hade tagits upp till rätta belopp samt att intäkter och kostnader hade redovisats korrekt. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son tillagt att han även har granskat att styrelsen för de här aktuella bolagen haft full kontroll över verksamheten och överblick över risksituationen samt att organisationen beträffande bokföringen och medelsförvaltningen har innefattat en tillfredsställande kontroll.

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 (2001:883) 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 dokumentation visar inte att han baserar sin granskning på någon riskanalys och inte heller att han dokumenterar planeringen av sina revisioner. RN konstaterar att A-son inte heller i övrigt har uppfyllt revisorslagens dokumentationskrav. Av de kortfattade kommentarer som finns i anslutning till olika granskningsåtgärder framgår i många fall inte varpå han har grundat sina slutsatser dvs. det kan inte utläsas hur granskningen har utförts eller vad den har omfattat. Inte heller framgår vilka iakttagelser som har gjorts. Den dokumentation som A-son har gett in till RN ger inte belägg för att han har utfört några godtagbara revisioner av väsentliga resultat- och balansposter eller av bolagens förvaltning.

### *Granskning av varulager*

Posten varulager upptogs i manufakturbolaget till 989 000 kr (86 procent av balansomslutningen) och i byggbolaget till 342 000 kr (13 procent av balansomslutningen exkl. byggnader och mark). Den dokumentation som tillställts RN utgörs, för båda bolagen, av endast lagerintyg samt i byggbolaget dessutom av en lagerlista. Av de handlingar som RN har tagit del av kan inte utläsas att A-son i något av bolagen har utfört någon granskning av varulagret. A-sons enda anteckning beträffande posten varulager är vad gäller båda bolagen att han stickprovsvis har granskat inköspriser samt utfört vissa kontrollsummeringar. Omfattning, inriktning och slutsatser av eventuella kontroller framgår inte.

A-son har på RN:s frågor anfört att han genom stickprovskontroller har granskat de inköspriser som angetts på bolagens inventeringslistor. Han har aldrig varit närvarande vid inventering i vare sig manufakturbolaget eller byggbolaget men säger sig genom besök hos respektive bolag ha konstaterat lagerposternas existens. A-son har hävdad att personlig närvaro vid inventeringen av varulagret hos ett klientföretag är omöjlig att genomföra. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son tillagt att närvaro vid t.ex. tio olika klientbolags varulagerinventeringar per den 31 december inte skulle kunna genomföras på ett betryggande sätt.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var den mest väsentliga tillgångsposten i manufakturbolaget och en inte oväsentlig post i byggbolaget. A-son har därför haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet vid sina revisioner. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat försäkra sig om att tillgången existerar. Revisorn bör i första hand vara närvarande 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 har funnits och vilka som har 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 närvarande vid lagerinventeringar i de två bolagen. Han har inte heller gjort gällande att han tidigare år har granskat bolagets inventeringsrutiner och då har förvissat sig om deras tillförlitlighet. RN konstaterar att A-son inte i något av de två aktuella bolagen har verifierat att han har haft tillräckligt underlag för att med rimlig grad av säkerhet bedöma respektive lagerposts existens och värde. Med beaktande av att varulagret i manufakturbolaget utgjorde 86 procent av dess redovisade tillgångar finner RN att A-son inte har visat att han har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av detta bolags resultat- och balansräkning och att han därmed inte heller har haft underlag för att tillstyrka förslaget till vinstdisposition.

#### *Utformning av revisionsberättelser*

A-sons revisionsberättelser är utformade enligt den kortfattade form som tidigare utgjorde standard och inte enligt den längre form som sedan flera år rekommenderas av FAR. A-son har anfört att han inte kunnat finna några föreskrifter om att revisionsberättelsen måste utformas enligt FAR:s rekommendation samt att PRV inte har påtalat några felaktigheter i detta avseende. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har dock A-son uppgett att han numera upprättar sina revisionsberättelser enligt FAR:s rekommendation.

RN gör följande bedömning.

I 10 kap. 27-30 §§ aktiebolagslagen föreskrivs vilken information som är obligatorisk i en revisionsberättelse. Utöver denna lagstadgade information bör, enligt en rekommendation från FAR, viss ytterligare information tas in i revisionsberättelsen. Denna rekommendation får anses utgöra god revisionssed. Genom att inte utforma sina revisionsberättelser enligt denna rekommendation har A-son brutit mot god revisionssed. Att han numera, efter att ha tagit del av RN:s promemoria i SUT-ärendet, följer FAR:s rekommendation förändrar inte RN:s bedömning.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

I ärendet har framkommit att A-son i några av sina revisionsuppdrag har brutit mot en jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. Det kan vidare konstateras att A-sons dokumentation inte uppfyller lagstadgade krav och att hans granskningsinsatser i ovan beskrivna avseenden har varit bristfälliga. Slutligen har han inte utformat sina revisionsberättelser enligt god revisionssed.

A-son har genom det ovan anförda åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom 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, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, civilekonomen Carl-Gustaf Burén, skattedirektören Marie Carlsson, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt professorn Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.