

D 28/04

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 fyra aktiebolag nämligen i bensinbolaget (räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30), i däckbolaget (räkenskapsåret 2001) samt i maskinbolaget och järnhandelsbolaget (räkenskapsåret 2002). A-son har avgett rena revisionsberättelser. 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. A-son har beretts tillfälle att yttra sig över denna men har inte inkommit med något yttrande.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son hade när SUT-ärendet initierades 83 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman Y (revisionsbyrå). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån. Av RN:s utredning framgår att A-son upprättar årsredovisningar åt nio av sina revisionsklienter.

A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt elva av hans revisionsklienter. Intäkterna från dessa klienter utgör ca tio procent av revisionsbyråns omsättning. A-son har uppgett att han för redovisningsbyråns ägare påpekat "olägenheten ur jävssynpunkt" men att inga initiativ till förändringar har vidtagits. A-son har anfört att han inte känner sig beroende av dessa klienter.

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. En revisor som upprättat årsredovisningar åt revisionsklienter har enligt RN:s uppfattning lämnat biträde av sådant slag som faller in under ovan nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. A-son har härigenom brutit mot en jävsregel i denna lag.

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. Den praxis som utvecklats med stöd av den äldre lagen om revisorer gäller i fall som detta även vid tillämpning av den nya revisorslagen. Det har i detta fall inte fram-

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

A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

Den revisionsdokumentation som A-son ursprungligen tillställt RN består i de fyra granskade uppdragen, förutom av årsredovisningar och revisionsberättelser av mycket kortfattade noteringar per konto, exempelvis beträffande lager ”enligt listor”. När RN efterfrågat granskningsdokumentation beträffande väsentliga poster har A-son insänt ytterligare material. För ett av bolagen, bensinbolaget, består de tillkommande dokumenten av bokslutsbilagor med kortfattade noteringar. De kompletterande handlingarna för de övriga tre bolagen består av dokument på vilka vissa granskningsåtgärder finns förtryckta. A-son har på dessa dokument per konto angett belopp för aktuellt år och för närmast föregående år. På flertalet av handlingarna har han efter de förtryckta granskningsåtgärderna även antecknat Ok. Endast i ett fåtal fall finns noteringar eller kommentarer i anslutning till de på dokumenten angivna revisionsåtgärderna. Av till RN ingivet material framgår inte att A-son i något fall har upprättat vare sig riskanalyser eller granskningsplaner. Inte heller kan av dokumentationen utläsas att han i något fall har granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i respektive bolag, dvs. vad som inryms i begreppet förvaltningsrevision. De kortfattade anteckningarna på bokslutsbilagor och standardiserade granskningsprogram visar inte heller den närmare inriktningen på eventuella revisionsåtgärder.

A-son har medgett att han inte upprättar oberoendeanalyser, riskanalyser eller revisionsplaner. Han har anfört att såväl riskanalyser som förvaltningsrevision skett genom samtal med respektive företagsledare. Dessa samtal har inte dokumenterats.

RN gör följande bedömning

En revisor skall enligt god revisionsmed 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 han 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 revisionsmed. Vad gäller revisionsdokumentationen konstaterar RN att A-son inte har uppfyllt revisorslagens dokumentationskrav. Av de mycket kortfattade kommentarer han antecknat i anslutning till olika granskningsåtgärder framgår inte varpå han 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. A-son har inte, vare sig genom den dokumentation som han har gett in till RN eller genom sina svar på RN:s frågor, gjort troligt att han har utfört några godtagbara revisioner av väsentliga resultat- och balansposter och inte heller av respektive bolags förvaltning.

A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser

Granskning av varulager

Bensinbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2001/02 till 30,6 mnkr och dess balansomslutning till 5,5 mnkr. Varulagret redovisades med 1,3 mnkr (23 procent av

balansomslutningen). A-sons enda dokumentation beträffande posten utgörs av ett lagerintyg på vilket han har antecknat att bensinleverans om 234 000 kr hade skett per balansdagen, den 31 april 2002, samt att förändringar av varulagret inte hade bokförts på de olika varugrupperna varför beräkning av bruttovinst per varugrupp inte hade kunnat ske. A-son har aldrig varit närvarande vid någon inventering men säger sig besöka företaget några gånger per år. Han har dessutom anfört att såväl varulagrets redovisade värde som bruttovinsten varit relativt konstant under senare år varför han hade förlitat sig på företagsledningens uppgifter.

Däckbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2001 till 4,7 mnkr och dess balansomslutning till 2,4 mnkr. Varulagret redovisades med 861 000 kr (35 procent av balansomslutningen). I den dokumentation beträffande posten som A-son ursprungligen har insänt till RN finns inte några handlingar som verifierar att A-son har granskat posten. På RN:s fråga om vilken grund han haft för att godta lagrets existens och värde har A-son uppgett att han i början av år 2002 utförde stickprovskontroll av vissa lagerposters existens. För att verifiera denna uppgift har han insänt några dokument på vilka han antecknat antal beträffande vissa varuslag. Hur stor del av lagret hans kontroll har omfattat framgår inte. A-son har inte tillställt RN några handlingar som visar att han har granskat lagrets prissättning eller att han har utfört några avklippskontroller.

Maskinbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2002 till 12,1 mnkr och dess balansomslutning till 5,6 mnkr. Varulagret togs upp till 2,2 mnkr (40 procent av balansomslutningen). I den dokumentation beträffande posten som A-son ursprungligen har insänt till RN finns endast antecknat: "Enligt sammandrag – påskriven" vilket torde avse ett varulagerintyg. A-son har uppgett att han har deltagit vid inventering i januari 2003. Han har i efterhand insänt några handlingar på vilka han har antecknat antal artiklar av vissa varuslag. Hur stor del av lagret hans kontroll har omfattat framgår inte. A-son har inte heller beträffande maskinbolaget tillställt RN något material som visar att han har granskat lagrets prissättning eller utfört avklippskontroller.

Järnhandelsbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2002 till 12,1 mnkr och dess balansomslutning till 3,9 mnkr. Varulagret upptogs till 1,2 mnkr (30 procent av balansomslutningen). I det material som A-son har tillställt RN finns inte några handlingar som verifierar att han har granskat posten och inte heller några övriga dokument avseende varulagret. A-son har i ett granskningsprogram avseende varulager antecknat bolagets bruttovinst för några år. A-son har uppgett att han inte har granskat varulagret utan förlitat sig på bolagets uppgifter. Han har anfört att inga större förändringar hade skett, vare sig beträffande bolagets bruttovinst eller lagrets redovisade värde. A-son säger sig vid besök hos järnhandelsbolaget ha konstaterat att butiken var överfylld med varor.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en väsentlig tillgångspost i vart och ett av de fyra ovan nämnda bolagen. 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 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 har varit närvarande vid lagerinventeringar, per balansdagen, i de aktuella bolagen och beträffande två av dessa inte heller gjort

några egna uppföljande kontroller. Han har inte heller gjort gällande att han tidigare år har granskat bolagens inventeringsrutiner och då förvissat sig om deras tillförlitlighet. A-son har inte för något av de fyra bolagen visat att han har granskat respektive bolags prissättning. Även om A-son, som han uppgett, har bedömt bruttovinster och utfört stickprovskontroller av vissa lagerposters existens, kan inte dessa begränsade åtgärder ge den säkerhet som erfordras för en tillförlitlig bedömning av ett varulagers existens och värde. RN bedömer sammanfattningsvis att A-son inte i något av de fyra aktuella bolagen kan ha haft tillräckligt underlag för att med rimlig grad av säkerhet bedöma respektive lagerposts existens och värde. Han har därför inte utfört sin granskning i enlighet med god revisions sed.

Granskning av kontantkassor

Av en notupplysning till bensinbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001/02 framgår att bolagets kontantkassa uppgick till 194 649 kr per balansdagen, den 30 april 2002, och till 310 196 kr per närmast föregående balansdag. Bensinbolaget har dagligen ett betydande flöde av kontanta medel. Såvitt framgår av A-sons dokumentation och av hans yttrande till RN har ingen granskning skett av bolagets rutiner för likvidhantering. Inte heller finns i dokumentationen hänvisning till eventuell rutingranskning tidigare år. A-son har inte heller någon gång varit närvarande vid någon inventering av kontantkassan utan har förlitat sig på den inventering som hade gjorts av bolaget. Enligt A-son har det vid varje bokslut uppkommit differenser mellan kassan enligt bokföringen och den inventerade kassan. Om differenserna medfört "intäktsföring" har de bokförts som försäljning inklusive utgående mervärdesskatt. Om differenserna medfört "kostnadsföring" har de, enligt A-son, bokförts som varuinköp utan ingående mervärdesskatt.

RN gör följande bedömning.

En revisor måste vara särskilt uppmärksam vid sin revision av ett företag som redovisar kontantkassor till betydande belopp. God revisions sed kräver att revisorn granskar bolagets rutiner för hantering av likvida medel och bildar sig en välgrundad uppfattning om huruvida kontantkassorna existerar. A-son har varit medveten om att differenser hade uppkommit vid inventeringar och att dessa, såvitt framkommit, bokats bort utan föregående utredning. Trots att brister således funnits vad gäller bensinbolagets redovisning av likvida medel har A-son inte kontrollerat vare sig bolagets rutiner för redovisning av kontantkassor eller kassornas existens. Han har därmed åsidosatt god revisions sed.

Granskning av kundfordringar och leverantörsskulder

I **järnhandelsbolaget** redovisades kundfordringar med 1,6 mnkr (41 procent av balansomslutningen) och leverantörsskulder med 0,7 mnkr. I det material som ursprungligen insänts till RN var enda anteckning beträffande respektive post: "Enligt reskontra." I efterhand har A-son tillställt RN vissa kompletterande, kortfattade anteckningar. A-son har uppgett att redovisningskonsulten hade bedömt kundfordringarna som säkra. Denne hade även bekräftat att samtliga leverantörsskulder var betalda vid revisionstillfället. A-son har tillagt att han litar på redovisningskonsultens uppgifter.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons revisionsdokumentation och av de svar han lämnat på RN:s frågor kan inte annan slutsats dras än att A-son, utan egen granskning, beträffande väsentliga poster förlitat sig på

uppgifter från järnhandelsbolagets redovisningskonsult. Han har därmed åsidosatt god revisionsred.

Avgivande av årsredovisning

Årsredovisningen avseende **däckbolaget** för år 2001 är avgiven den 10 september 2002. A-son har samma dag avgett en ren revisionsberättelse. A-son har uppgett att årsredovisningen inte hade kunnat upprättas i tid på grund av företagsledarens sjukdom. På grund härav avstod A-son från att anmärka i revisionsberättelsen på att årsredovisningen hade avgivits alltför sent.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen skall aktieägarna – inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår – hålla en ordinarie stämma vid vilken styrelsen skall lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Ifrågavarande årsredovisning avseende räkenskapsåret 2001 avgavs inte förrän i september 2002. Har årsredovisning avgivits för sent skall detta anmärkas i revisionsberättelsen.

Utformning av årsredovisning och undertecknande av revisionsberättelse

Årsredovisningen för **järnhandelsbolaget** avseende år 2002 är inte utformad på det sätt som föreskrivs i årsredovisningslagen (1995:1554). Sålunda har bolaget inte använt de rubriker som anges i denna lag. Vidare finns brister vad avser upplysningar i noter. A-son har i sin revisionsberättelse intygat att årsredovisningen hade upprättats enligt årsredovisningslagen. A-son har uppgett att bolaget upprättade årsredovisningen på visst sätt när han år 1998 blev vald revisor i bolaget. Samma uppställningsform har använts samtliga år därefter. A-son har tillagt att bolagets årsredovisning ger mer information än vad årsredovisningslagen kräver och att PRV inte har haft några invändningar mot utformningen.

A-son har undertecknat revisionsberättelsen för år 2002 tillsammans med en redovisningskonsult, som upprättar bolagets årsredovisning. Konsulten, som inte är vare sig auktoriserad eller godkänd revisor, är hos PRV registrerad som lekmannarevisor i järnhandelsbolaget. A-son har uppgett att hans undertecknande av revisionsberättelsen tillsammans med konsulten skett av "gammal rutin" och att det har förekommit samtliga de år under vilka A-son har varit vald revisor i bolaget. A-son har tillagt att konsulten "givetvis skall [] avregistreras som revisor".

RN gör följande bedömning.

När det finns brister i en årsredovisning som lämnats till revisorn för revision ankommer det på denne att verka för att rättelse sker. Om rättelse inte görs skall revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på att årsredovisningen inte uppfyller årsredovisningslagens krav. Varken av A-sons dokumentation eller av vad han anfört till RN framgår att han har reagerat över den felaktiga utformningen av årsredovisningen och inte heller anmärkt på denna i sin revisionsberättelse. Genom att underlåta detta har A-son inte följt god revisionsred.

Enligt 10 kap. 11 § första stycket aktiebolagslagen kan endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor vara revisor i ett aktiebolag. Enligt 11 kap. 7 § aktiebolagslagen får en lekmannarevisor inte underteckna en sådan revisionsberättelse som avses i 10 kap. 5 § i denna lag. Vidare framgår av 11 kap. 11 § första stycket 2 samma lag att den inte får vara lekmannarevisor som biträder vid bolagets bokföring. I ärendet har inte framkommit att A-son har varit medveten

om att konsulten varit vald som lekmannarevisor. Däremot har A-son uppenbarligen känt till att konsulten inte är vare sig auktoriserad eller godkänd revisor. A-son skulle därför, oavsett om han känt till att konsulten var vald som lekmannarevisor eller inte, ha avgett en egen revisionsberättelse. Vidare har det ankommit på A-son, som inte har varit omedveten om konsultens befattning med järnhandelsbolagets bokföring, att uppmärksamma klienten på jävsförhållandet och uppmana denne att agera utifrån detta. Genom att underlåta att agera och avge revisionsberättelse gemensamt med en icke behörig och dessutom jävig revisor har A-son underlåtit att iakttä god revisionssed.

RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son i några av sina revisionsuppdrag har brutit mot en jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. RN har även kunnat konstatera att förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet som revisor får anses rubbat genom att han är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt flera av hans revisionsklienter. Det kan vidare konstateras att A-son, i de av RN granskade uppdragen, inte har utfört ett godtagbart revisionsarbete. Den dokumentation han har upprättat i dessa uppdrag och de svar han har lämnat på RN:s frågor stödjer detta konstaterande. Slutligen har han undertecknat revisionsberättelser tillsammans med en icke behörig och dessutom jävig revisor.

A-son har genom det anförda åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Sammantaget får omständigheterna anses mycket graverande. Det finns därför särskilda skäl att både meddela A-son varning och ålägga honom att till staten betala en straffavgift.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning. Med stöd av 32 § fjärde stycket samma lag åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Wilhelm Andersson, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Ulf Järlebro, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.