

## D 51/05

### Inledning

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 genomförd revision i fyra aktiebolag, nämligen i klädbolaget, presenningbolaget, färgbolaget (samtliga med räkenskapsår 2003) och bilservicebolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2003–30 april 2004). Härutöver har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för ytterligare ett bolag, grossistbolaget, avseende räkenskapsåret den 1 september 2002–31 augusti 2003. Med hänsyn till vad som 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.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades 84 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i Redovisningsbyrån A-son AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån.

### A-sons revisionsarbete

#### *Dokumentation*

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation avseende de ovan nämnda revisionsuppdragen. Den dokumentation som A-son har tillställt RN utgörs förutom av respektive klients årsredovisning och A-sons revisionsberättelse av standardiserade arbetsprogram, bokslutsbilagor samt enstaka underlag till dessa. Efter olika revisionsåtgärder är i respektive arbetsprogram antecknat Ja, Nej, U.a. (utan anmärkning) eller E/T (ej tillämpligt). A-son har som sammanfattning gjort kortfattade noteringar som beskriver de delposter som ingått i en balanspost samt även noterat enstaka utförda granskningsinsatser. Vilken omfattning revisionsåtgärderna har haft framgår inte.

När RN har frågat hur A-son har utfört olika granskningsåtgärder avseende respektive bolags resultaträkning har han uppgett att han har begärt utdrag ur huvudböckerna och använt dessa för stickprov men att han inte har ansett det vara väsentligt att bifoga dessa i den till RN översända dokumentationen. A-son har i efterhand översänt dokumentation från den granskning han uppger att han har utfört. Denna utgörs av utskrifter av räkenskapsårets transaktioner på några huvudbokskonton där A-son i enstaka fall har gjort en notering om vad som avses med en viss transaktion och i några fall gjort en markering vid enskilda belopp eller noterat OK i anslutning till saldot på kontot. Vad gäller granskningen av intäkts- och kassarutiner i bolag med kontantförsäljning har A-son uppgett att han har granskat rutinerna genom att ta stickprov på fakturanummer och dagrapporter. Han har inte verifierat dessa uppgifter med någon dokumentation. A-son har vidare uppgett att han i sin revision har kunnat använda vissa avstämningar

som utförts av den redovisningskonsult som har upprättat bokslut och årsredovisning för respektive bolag.

RN gör följande bedömning.

En kvalificerad revisor skall dokumentera bl.a. sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bl.a. framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den dokumentation som A-son har tillställt RN består huvudsakligen av bokslutsbilagor och checklistor med kortfattade noteringar. Iakttagelser och bedömningar saknas i många fall. RN konstaterar att A-sons dokumentation inte uppfyller ställda krav.

### *Varulager*

**Klädbolagets** verksamhet består av försäljning av sportkläder som legotillverkas av ett bolag i Polen (tillverkningsbolaget). Detta bolag ägs av samma personer som äger klädbolaget. Klädbolagets lager redovisades med 6,6 mnkr (54 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation avseende lagret består av en bokslutsbilaga av vilken framgår lagrets fördelning mellan råvaror och handelsvaror, ett intyg från bolagets redovisningskonsult ("stock manager") som deltagit i inventeringen samt lagerlistor. Av noteringar på lagerlistorna framgår att prissättningen har granskats för viss del av lagret. **Presenningbolagets** lager redovisades med 762 000 kr (34 procent av balansomslutningen) varav pågående arbeten togs upp till 180 000 kr. Dokumentationen består av en bokslutsbilaga, som samtidigt utgör lagerintyg, samt nio underliggande lagerlistor. A-son har noterat att en redovisningskonsult har deltagit i inventeringen. **Färgbolagets** lager togs upp till 438 000 kr (59 procent av balansomslutningen). Lagret var inventerat till anskaffningsvärde. A-son har antecknat att han har tagit del av lagerlistor och att personal från en redovisningsbyrå senare har tagit stickprov. I sina granskningsplaner har A-son för dessa bolag bedömt att varulagret är en post förenad med hög risk.

A-son har uppgett att han inte har närvarit vid fysisk inventering i något av bolagen. Vad avser inventeringen av **klädbolagets** lager har han uppgett att huvuddelen av bolagets lager förvaras i Polen. Bolagets redovisningskonsult har tidigare tagit del av en instruktion för lagerinventering. A-son har fått ett lagerintyg, gjort bruttovinstkontroll och även bedömt att lagrets storlek var normal. Han har med stöd av dessa granskningsåtgärder godtagit lagrets värde. På RN:s fråga om hur A-son har granskat **presenningbolagets** lager har han uppgett att han har tagit ett antal stickprov vad beträffar anskaffningspriser. Han har vidare uppgett att bolaget har ett väl inarbetat lagersystem och att avstämningar mellan inventering och lagersaldon sker med vissa mellanrum. Han har i samband med lagerinventeringen lämnat instruktioner till företagsledaren och även talat med den redovisningskonsult som har deltagit i inventeringen. För **färgbolaget** har A-son uppgett att han i god tid före årsskiftet har lämnat instruktioner för lagerinventeringen och att han har gjort en bruttovinstkontroll. A-son har inte till RN insänt någon kompletterande dokumentation som verifierar att han i något fall har utfört granskning av posten varulager.

RN gör följande bedömning.

Varulagren utgjorde väsentliga tillgångsposter i samtliga ovan nämnda bolag varför A-son vid sina revisioner har haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bl.a. förvissa sig om att tillgången existerar. Att närvara vid en fysisk inventering är i de flesta fall en effektiv revisionsmetod, vilken revisorn bör utnyttja om inte alternativa åtgärder ger tillfredsställande underlag för bedömningen. A-son har uppgett att han inte har närvarit vid lagerinventeringen i något av bolagen men att respektive bolags redovisningskonsult har närvarit vid lagerinventeringen hos två av bolagen. De kontroller en redovisningskonsult har gjort är att anse som en del av ett bolags interna kontroll, eftersom redovisningskonsulten samtidigt har haft ansvaret för att handha redovisningen i bolaget. A-son kunde visserligen ta hänsyn till sådana kontroller då han planerade sin granskning men fick, enligt god revisionsbedömning, inte låta en redovisningskonsults granskning ersätta egna revisionsåtgärder. RN konstaterar att A-son inte har granskat posten varulager på ett godtagbart sätt. Han har därmed inte utfört sitt arbete enligt god revisionsbedömning.

### *Finansiella anläggningstillgångar*

**Klädbolaget** redovisade per balansdagen en fordran på det polska tillverkningsbolaget på 3,5 mnkr. A-son har noterat att någon avtalsenlig ränta inte har erhållits, att klädbolagets säkerhet för fordran utgjordes av aktierna i det polska bolaget och att han tagit del av det senare bolagets resultaträkning för år 2003. Av A-sons dokumentation framgår att han har accepterat postens existens och värde. Som underlag till posten finns ett inte undertecknat finansieringsavtal samt en resultaträkning på polska. Av finansieringsavtalet framgår att ränta skall utgå med fem procent men att ränta inte skall erläggas förrän det polska bolagets årsredovisning visar att utrymme för att detta finns.

A-son har uppgett att han begärde att få ta del av ett undertecknat finansieringsavtal. Eftersom detta inte fanns tillgängligt i original bad han att få en kopia. Han har även uppgett att det polska bolaget redovisade en förlust för år 2002 som vändes till vinst för år 2003 och att ränta skulle erläggas till klädbolaget under år 2004 då resultatet förväntades bli positivt. A-son har uppgett att lånet är kommersiellt och lämnat i samband med det polska bolagets investeringar. Detta bolag är helt beroende av klädbolagets utveckling. Han har gjort bedömningen att värdet på fordran är realistiskt. Det svenska bolaget har haft en positiv resultatutveckling med god lönsamhet vilket också har påverkat det polska bolaget.

RN gör följande bedömning.

Klädbolagets fordran på det polska bolaget var en väsentlig post för klädbolaget. A-son har inte visat eller gjort sannolikt att han vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att verifiera postens existens och värde. Han har inte heller beträffande denna post utfört sitt arbete enligt god revisionsbedömning.

### *Eget kapital*

Grossistbolaget hade ett registrerat aktiekapital på 100 000 kr. Vid ingången av räkenskapsåret 2002/03 uppgick bolagets eget kapital till 80 600 kr och aktiekapitalet var således inte intakt. Det egna kapitalet uppgick per balansdagen den 31 augusti 2003 till minus 63 500 kr. Enligt A-son hade någon kontrollbalansräkning inte upprättats. Han har inte anmärkt på detta i sin revisionsberättelse. Däremot har han i denna anmärkt att aktiekapitalet är förbrukat och att det

ankommer på bolagsstämman att vidtaga åtgärder för täckande av bristen och om så icke sker besluta om likvidation. A-son har uppgett att han numera, i de fall där aktiekapitalet är förbrukat, ställer krav på att detta framgår av förvaltningsberättelsen och att han skriver detta i sin revisionsberättelse.

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 bl.a. 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 informera om att kapitalbristen måste täckas är inte detsamma som att anmärka på att bestämmelserna i aktiebolagslagen inte har följts. A-son skulle därför i sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 2002/03 ha anmärkt på att styrelsen i grossistbolaget inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

I ärendet har framkommit att A-son inte dokumenterat sina revisionsåtgärder på föreskrivet sätt. Vidare har A-sons granskningsinsatser varit otillräckliga beträffande väsentliga poster. Slutligen har A-son i ett klientbolag med förbrukat registrerat aktiekapital underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats.

A-son har i flera avseenden 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen 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, chefsrevisorn Inger Blomberg, juris doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.