

## D 10/01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad avseende godkände revisorn A-son och med anledning därav öppnat ett disciplinärende, dnr 2000-1194. Vidare har A-son varit föremål för RN:s systematiska och uppsökande tillsyn. Vad som därvid framkommit har föranlett RN att öppna ytterligare ett disciplinärende, dnr 2001-688.

### Dnr 2000-1194

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår följande. A-son har varit vald revisor i ett aktiebolag som varit föremål för skatterevision avseende räkenskapsåren 1998 och 1999. Bolaget bedrev utveckling och tillverkning av transportutrustningssystem för industrier. Räkenskapsåret 1998 uppgick omsättningen i bolaget till 70 mkr och följande år till 54 mkr. I boksluten för de båda räkenskapsåren gjordes avsättning för framtida garantiutgifter med 2,36 mkr respektive 2,44 mkr. Avsättningarna beräknades schablonmässigt. Någon särredovisning av garantikostnader skedde inte. Av bolagets bokföring framgår över huvud taget inte att bolaget haft några utgifter för garantiförpliktelser. – Bolaget hade per bokslutsdagen den 31 december 1998 elva pågående entreprenadarbeten och per den 31 december 1999 tolv pågående entreprenadarbeten. Erhållna förskott hänförliga till dessa arbeten redovisades som skuld med 32 mkr respektive 31 mkr medan nedlagda materialkostnader aktiverades som en tillgång till ett värde av 14 mkr respektive 21 mkr. Övriga direkta och indirekta kostnader aktiverades emellertid inte utan kostnadsfördes vartefter de uppstod. I årsredovisningen för räkenskapsåret 1998 anges att varulagret, i vilket pågående arbeten ingick, var värderat till anskaffningsvärde. I årsredovisningen för räkenskapsåret 1999 anges att varulagret var värderat till det lägsta av anskaffningsvärde, återanskaffningsvärde och verkligt värde. – A-son har varit ensam vald revisor i bolaget trots att bolaget med hänsyn till tillgångarnas storlek borde ha haft en auktoriserad revisor. Hon har lämnat rena revisionsberättelser för räkenskapsåren 1998 och 1999.

A-son har anfört följande. Bolaget gjorde avsättning för garantikostnader med ett belopp motsvarande två procent ”av försäljningen”. Det gick inte att få någon uppgift om bolagets verkliga garantikostnader eftersom dessa inte särredovisades. Företagsledaren upplyste henne om att ”avsevärda” garantikostnader förekom. Hon förevisades även exempel på garantikostnader. Bolaget hade tecknat bankgarantier för belopp som översteg avsättningen.

Beträffande pågående arbeten använde sig bolaget av det lägsta av anskaffningsvärde respektive återanskaffningsvärde för använt material. Kostnader för monterings- m.m. togs däremot inte med i lagervärdet. Hon påtalade för bolagets företrädare att hon hade en annan uppfattning än de i fråga om projektredovisning. Redovisningen borde enligt henne ha utformats så att den hade kunnat ligga till grund för värderingen vid bokslutet. Hon lade dock inte så stor vikt vid förhållanden som endast medförde periodiseringsfel eftersom vinsten ändå skulle redovisas ”förr eller senare”. – Vid flera tillfällen påpekade hon för bolagets företrädare att bolaget borde välja en auktoriserad revisor. Hon kontaktade även Svenska Revisorsamfundet för att undersöka möjligheterna till dispens men vidtog därefter inga ytterligare åtgärder.

RN, som har tagit del av A-sons granskningsdokumentation för de båda aktuella räkenskapsåren, gör följande bedömning.

Av 4 kap. 16 § årsredovisningslagen (1995:1554) i dess lydelse före den 1 januari 2000 framgår att avsättning skall göras för samtliga förpliktelser som är hänförliga till aktuellt räkenskapsår eller tidigare räkenskapsår och som per balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa i fråga om belopp eller tidpunkt för infriande. Avsättning skall därmed göras för garantiåtaganden som kan komma att infrias. Det aktuella bolaget har i boksluten den 31 december 1998 och den 31 december 1999 gjort avsättning för garantikostnader med ett belopp som, enligt bolaget, motsvarade två procent av de två senaste årens försäljning. Det har ålegat A-son att bedöma huruvida reserverade belopp motsvarat erforderlig avsättning. Att jämföra avsättningarna med tidigare års garantikostnader har inte varit möjligt, eftersom sådana kostnader inte särredovisades i bolagets bokföring. Det har således återstått för henne att på annat sätt bedöma rimligheten i avsatta belopp. Enligt vad hon beskrivit för RN har hon upplysts av bolagets företrädare om att garantikostnaderna varit avsevärda, förevisats exempel på garantikostnader samt konstaterat att bolaget tecknat bankgarantier för belopp som översteg avsatt belopp. RN finner emellertid att dessa åtgärder inte kan anses ha varit tillräckliga för att bedöma huruvida de avsättningar som gjorts varit tillfredsställande. A-son borde lämpligen ha kartlagt för vilka avslutade arbetsprojekt garantitid löpte samt, för vart och ett av dessa projekt, hur stora belopp som fakturerats och hur lång garantitid som återstod. Vidare borde hon – i vart fall för de större projekten – ha bildat sig en uppfattning i de enskilda fallen om vilka slags fel som erfarenhetsmässigt skulle kunna uppstå och hur stora garantikostnader dessa skulle kunna medföra. Det förhållandet att bankgarantier tecknats påverkar inte behovet av avsättningar eftersom kostnader för infriade garantiåtaganden ytterst drabbar bolaget även i de fall motparten ersatts för sina kostnader av banken. RN finner att A-son inte har haft tillräcklig grund för att godta bolagets avsättningar för garantikostnader.

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen skall omsättningstillgångar som huvudregel tas upp till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde på balansdagen. Med anskaffningsvärde förstås utgifter för tillgångens förvärv eller tillverkning. Av 4 kap. 3 § tredje stycket samma lag framgår att det i anskaffningsvärdet skall räknas in såväl de kostnader som är direkt hänförliga till produktionen av en viss tillgång som en skälig andel av de indirekta tillverkningskostnaderna. I det aktuella bolagets bokslut den 31 december 1998 och den 31 december 1999 motsvarade lagervärdet av pågående arbeten endast bolagets utgifter för material. Övriga direkta och indirekta kostnader hade inte aktiverats. RN anser att även dessa kostnader borde ha aktiverats som tillgång i bokslutet. A-son har uppgett att hon haft en annan uppfattning än bolagets företrädare i fråga om projektredovisningen men ändå accepterat bolagets redovisning eftersom oenigheten endast avsåg periodiseringsfrågor. Det har inte framkommit något som tyder på att hennes ställningstagande motiverats av eventuellt behov av förlustriskreservering. RN finner därför att den angivna bristen i bolagets årsredovisningar har medfört att redovisat resultat blivit missvisande och att bolagets redovisning av pågående arbeten har skett i strid med lag. Av det nämnda följer även att bolagets uppgifter i årsredovisningarna, att varulagret upptagits till anskaffningsvärde respektive det lägsta av anskaffningsvärde, återanskaffningsvärde och verkligt värde, varit felaktiga. RN finner att A-son inte borde ha godtagit bolagets redovisning av pågående arbeten. Hon borde inte heller ha godtagit uppgifterna i årsredovisningarna om varulagrets värdering. I första hand borde hon ha verkat för att bolaget redovisat pågående arbeten på ett korrekt sätt. Om rättelse likväl inte vidtagits borde hon ha anmärkt i sina revisionsberättelser att årsredovisningarna upprättats med avvikelse från årsredovisningslagens krav i nu aktuellt avseende.

Av 10 kap. 12 § aktiebolagslagen i dess lydelse från och med den 1 januari 1999 följer att minst en av ett aktiebolags valda revisorer skall vara auktoriserad bland annat om nettovärdet av bolagets tillgångar enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp motsvarande 1 000 gånger basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän

försäkring. Detsamma föreskrevs före den 1 januari 1999 i 10 kap. 3 § andra stycket aktiebolagslagen. Bolagets redovisade tillgångar uppgick per den 31 december 1996 till 52,5 mkr, per den 31 december 1997 till 64,5 mkr och per den 31 december 1998 till 87,5 mkr. Gränsbeloppet uppgick vid dessa tidpunkter till 36,2 mkr, 36,3 mkr respektive 36,4 mkr. Bolaget borde således ha haft en auktoriserad revisor som vald revisor. Dispens från kravet på auktoriserad revisor kan meddelas av Patent- och Registreringsverket med stöd av 10 kap. 14 § aktiebolagslagen, före den 1 januari 1999 med stöd av 10 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen. Någon sådan dispens förelåg inte för bolaget i fråga. A-son har uppgett att hon varit medveten om att bolaget borde ha haft en auktoriserad revisor. Likväl har hon som ensam vald revisor i bolaget lämnat revisionsberättelser för bolaget räkenskapsåren 1998 och 1999. RN finner att hon, genom att avge revisionsberättelser trots vetskap om sin bristande behörighet, allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### **Dnr 2001-688**

Genom systematisk och uppsökande tillsyn informerar sig RN om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de revisorer som erhöll godkännande år 1983 eller tidigare att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i denna grupp och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av hennes revisionsarbete har RN även tagit del av hennes dokumentation över senast utförd revision i två aktiebolag. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att öppna förevarande disciplinärende. De överväganden som legat till grund för nu nämnda beslut har sammanfattats i en promemoria, över vilken A-son har yttrat sig.

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

A-son utövar sin revisionsverksamhet i Y AB, som hon ensam äger. Då RN:s granskning inleddes i november 1999 var hon vald revisor i två redovisningsbyråer, båda aktiebolag, som utförde redovisningen åt arton respektive tolv av hennes revisionsklienter. Arvodena från dessa klienter utgjorde 5,1 procent respektive 3,4 procent av revisionsbyråns omsättning. I mars 2001 kvarstod hon som revisor i de båda redovisningsbyråerna. Den ena byrån skötte vid denna tidpunkt redovisningen åt tio av hennes revisionsklienter medan hon inte längre hade några gemensamma klienter med den andra byrån. Av hennes totala arvodesintäkter härrörde 3 procent från gemensamma klienter med den förstnämnda byrån.

A-son har anfört följande. Hon anser inte att hennes oberoende påverkats av det förhållandet att hon varit vald revisor i två redovisningsbyråer samtidigt som dessa byråer utfört redovisningen åt ett antal av hennes revisionsklienter. Revisionen i dessa bolag har utförts enligt samma principer som andra revisioner. Det var först efter det att RN hade inlett sin granskning av hennes verksamhet som hon fick kännedom om nämndens praxis i den aktuella frågan.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. RN har i ett flertal disciplinärenden sedan våren 1999 uttalat att detta förtroende kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och i denna byrås redovisningsklienter. A-son har varit vald revisor i två redovisningsbyråer samtidigt som dessa byråer utfört redovisningen åt flera av hennes

revisionsklienter. Såvitt gäller den ena redovisningsbyrån kvarstår detta förhållande fortfarande. Med hänsyn till vad som sålunda framkommit har A-son äventyrat sitt oberoende som revisor.

### *Dokumentation*

Enligt 10 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. Enligt 11 § samma föreskrifter skall av dokumentationen framgå bland annat granskningens inriktning och omfattning samt revisorns slutsatser. Att underlåta att fullgöra sin dokumentationsskyldighet på ett godtagbart sätt är allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och en tillfredställande bedömning av revisionsarbetet i efterhand.

A-son har anfört följande. Det har framgått av de utbildningar hon genomgått att mycket har hänt under de senaste åren i fråga om revisionsdokumentation. Hon har själv ett arbetssätt som ”minimerar antalet papper” men ändå leder fram till underlag för bedömningar och slutsatser. Det är svårt att dokumentera sin granskning i tillräcklig omfattning, framför allt i de fall hon innehaft revisionsuppdraget under lång tid och känner klienten väl.

RN gör följande bedömning.

I båda de av RN granskade revisionerna utgörs dokumentationen i stor utsträckning av bokslutsbilagor. Granskningsnoteringarna är knapphändiga och visar oftast varken tillvägagångssätt eller omfattning. RN finner att A-son inte på ett tillfredsställande sätt har dokumenterat sitt revisionsarbete.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

A-son har företagit en otillräcklig granskning av avsättningar för garantiförpliktelser i ett aktiebolag. Hon har även godtagit felaktig redovisning av pågående arbeten i samma bolag. Vidare har hon, utan dispens, varit ensam vald revisor i bolaget trots att bolaget enligt lag skulle ha haft en auktoriserad revisor som vald revisor. Därtill kommer att hon har äventyrat sitt oberoende som revisor genom att vara vald revisor i dels två redovisningsbyråer, dels ett antal bolag vars redovisning utförts av dessa byråer. Slutligen har hon underlåtit att på ett tillfredsställande sätt dokumentera sin granskning. RN finner att A-son genom vad som nu anförts allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Kommerskollegium, som tidigare var tillsynsmyndighet för kvalificerade revisorer, meddelade A-son varning den 5 februari 1993 på grund av att hon bland annat underlåtit att anmärka på brister i granskade års- och koncernredovisningar, underlåtit att anmärka på förekomsten av ett förbjudet lån samt inte dokumenterat sin granskning på ett tillfredsställande sätt.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Wilhelm Andersson, Arne Baekkevold, Lise-Lotte Ekelund, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Hans Lindén, Claes Norberg och Lars Wenne. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.