

D 22/04

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 han 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 järnhandelsbolaget, tradingbolaget, verkstadsbolaget och byggbolaget. 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 över vilken A-son har yttrat sig.

A-sons oberoende som revisor m.m.

När SUT-ärendet initierades i juli 2003 hade A-son 66 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsföretaget). A-son är ensam aktieägare. Utöver A-son är ytterligare tre personer verksamma i revisionsföretaget.

Av RN:s utredning framgår att A-son är vald revisor i 13 aktiebolag vars grundbokföring handhas av medarbetare i revisionsföretaget. Av utredningen framgår även att A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå vars ägare samtidigt har varit styrelsesuppleant i revisionsföretaget. A-son har till RN insänt en oberoendeanalys avseende sitt revisionsuppdrag i redovisningsbyrån. I detta dokument, daterat i augusti 2002, har han inte kommenterat att revisionsklientens ägare då var styrelsesuppleant i revisionsföretaget. A-son har på RN:s fråga varför han underlåtit detta endast anfört att ny styrelsesuppleant valts på bolagsstämman i juni 2003. RN noterar att den nye suppleanten är en medarbetare i revisionsföretaget vars auktorisation RN, genom beslut i september 2003, upphävt med omedelbar verkan. Beslutet har vunnit laga kraft. Medarbetaren är fortfarande styrelsesuppleant. A-son säger sig inte kunna förstå varför hans revisionsföretag måste ha en styrelsesuppleant som är kvalificerad revisor.

RN gör följande bedömning

Av 10 kap. 16 § första stycket 4 aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen. RN konstaterar att A-son på ett allvarligt sätt bryter mot denna jävsregel genom att inneha revisionsuppdrag i ett flertal bolag vilkas grundbokföring handhas av medarbetare i revisionsföretaget.

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. A-son är vald revisor i ett bolag vars ägare samtidigt har varit styrelsesuppleant i A-sons revisionsföretag. Detta är ett förhållande som har kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet som revisor. Det har i detta fall inte framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta A-sons opartiskhet eller

självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

Av 11 § första stycket revisorslagen framgår att ett villkor för att en revisor skall få utöva revisionsverksamhet i ett aktiebolag bl.a. är att styrelsesuppleanten är auktoriserad eller godkänd revisor. RN finner att A-son som företrädare för revisionsföretaget har brutit mot denna bestämmelse.

A-sons revisionsarbete

Dokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation avseende de inledningsvis nämnda fyra revisionsuppdragen. De handlingar som A-son har tillställt RN utgörs förutom av respektive klients årsredovisning och A-sons revisionsberättelse, av granskningsplaner, riskanalyser, företagsbeskrivningar, oberoendeanalyser samt kortfattade beskrivningar av klienternas rutiner och redovisningsprinciper. Dokumentationen avseende A-sons granskning av enskilda resultat- och balansposter utgörs av standardiserade arbetsprogram. Efter olika åtgärdsslag finns i respektive arbetsprogram inskrivet Ja, Nej, U.a. (utan anmärkning) eller U.å. (utan åtgärd) kompletterat med kortfattade kommentarer såsom ”har kontrollerat ett urval av lagerposter och ej funnit några väsentliga fel”. Hur granskningen har utförts och vad den mer konkret har omfattat går inte att utläsa.

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. 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. Den dokumentation som A-son har gett in till RN ger inte belägg för att han har utfört någon godtagbar revision.

Järnhandelsbolaget, räkenskapsåret 2002

Järnhandelsbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2002 till 4,8 mnkr och dess balansomslutning till 980 000 kr. A-son har avgett ren revisionsberättelse. Posten varulager redovisas med 625 000 kr (64 procent av balansomslutningen). Den revisionsdokumentation avseende denna post som A-son har tillställt RN består av ett lagerintyg, lagerlistor och några fakturakopior. A-son har antecknat att en medarbetare kontrollsummerat lagerlistor och att pris-kontroll gjorts av ett urval artiklar. Han uppger till RN att han aldrig har närvarit vid någon inventering och säger sig ha förvässat sig om lagrets existens genom översiktlig bedömning i samband med besök hos klienten. A-son hänvisar även till en analys av järnhandelsbolagets bruttovinst och till sin goda erfarenhet av klienten och dennes allmänna tillförlitlighet.

Järnhandelsbolagets kundfordringar är i årsredovisningen upptagna till 264 000 kr (27 procent av balansomslutningen). Såvitt framgår av A-sons dokumentation utgörs den enda revisionsåtgärden av en betalningskontroll, som A-son utfört per telefon med en av järnhandelsbolagets ägare. A-son åberopar även beträffande denna post klientens noggrannhet och pålitlighet. Genom

telefonsamtalet med ägaren anser A-son att han ”i högsta grad förvissat [sig] om fordringarnas existens och värde”.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var järnhandelsbolagets viktigaste tillgångspost. A-son har därför vid utförandet av sin revision 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 har 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 har testat dessa. Av A-sons uppgifter framgår att han aldrig har närvarit vid någon lagerinventering i bolaget eller gjort egna uppföljande kontroller. A-son har inte heller gjort gällande att han tidigare år har granskat bolagets inventeringsrutiner och då förvissat sig om deras tillförlitlighet. Han säger sig vid besök hos bolaget översiktligt ha bedömt att lagret inte väsentligt ökat eller minskat och återoppar i övrigt en bruttovinstanalys och klientens tillförlitlighet. RN konstaterar att så begränsade kontroller som bruttovinstanalyser och översiktliga bedömningar vid klientbesök inte kan ge den säkerhet som erfordras för en tillförlitlig bedömning av ett varulagers existens och därmed inte heller för dess värde. – Vad gäller ett klientbolags kundfordringar borde det för en kvalificerad revisor stå klart att enbart en genomgång per telefon med en företrädare för revisionsklienten inte kan verifiera vare sig postens existens eller dess värde. Mot bakgrund av vad som framkommit finner RN skäl framhålla att även om klienten med fog kan anses vara både noggrann och pålitlig så befriar inte detta revisorn från att utföra självständiga uppföljande kontrollåtgärder. Med beaktande av detta och av att varulagret och kundfordringarna tillsammans utgjorde 91 procent av järnhandelsbolagets redovisade tillgångar finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning och att han därmed inte heller har haft underlag för att tillstyrka förslaget till vinstdisposition.

Tradingbolaget, räkenskapsåret 2002

Tradingbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2002 till 21,7 mnkr och dess balansomslutning till 4,1 mnkr. A-son har avgett ren revisionsberättelse. Posten varulager är i årsredovisningen upptagen med 1,4 mnkr (33 procent av balansomslutningen). Den revisionsdokumentation som A-son har tillställt RN består av ett lagerintyg samt lagerlistor på vilka ett fåtal artiklar är markerade med bockar. Vad markeringarna avser framgår inte. A-son har antecknat att en medarbetare kontrollerat lagerlistor och utfört viss priskontroll. A-son uppger att han aldrig har närvarit vid någon inventering i tradingbolaget. Han har i detta uppdrag förvissat sig om lagrets existens genom sitt förtroende för den av klienten anlitate redovisningsbyrån, sin erfarenhet av kunden och genom analys av bolagets bruttovinst.

I ett arbetsprogram avseende granskning av kundfordringar har A-son antecknat att tradingbolaget redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden. Enligt A-son skall denna anteckning ses endast som en förklaring till att tradingbolaget bokför sina kundfordringar först vid bokslutet. Han uppger att skattemyndigheten godtagit tradingbolagets redovisning av mervärdesskatt och säger sig inte ha några ytterligare kommentarer. I A-sons revisionsdokumentation finns inte någon handling eller någon anteckning som tyder på att A-son

övervägt om tradingbolagets förfaringssätt, att tillämpa kontantmetoden i stället för faktureringsmetoden vid bokföringen av kundfordringar, var förenligt med god redovisningssed och om bolaget därmed hade rätt att använda bokslutsmetoden vid redovisning av mervärdesskatt.

RN gör följande bedömning.

Samma allvarliga kritik som RN ovan riktat mot A-sons granskning av varulagerposten i järnhandelsbolagets årsredovisning måste anföras mot hans granskning av motsvarande post i tradingbolagets årsredovisning. RN konstaterar att A-son inte heller i detta revisionsuppdrag har haft underlag för att uttala sig om lagrets existens och värde.

Såvitt framkommit har tradingbolaget använt kontantmetoden vid sin bokföring av kundfordringar och bokslutsmetoden vid redovisningen av mervärdesskatt. Med beaktande av bolagets omsättning m.m. är det inte sannolikt att en kontantmässig bokföringsprincip var förenlig med god redovisningssed varav följer att bolaget inte hade rätt att redovisa mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden. Av RN:s utredning framgår inte att A-son har övervägt dessa viktiga frågeställningar, än mindre att han har vidtagit några kontrollåtgärder. A-sons underlåtenhet utgör ett allvarligt avsteg från god revisionsmed.

Verkstadsbolaget, räkenskapsåret 2001

Verkstadsbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2001 till 5,52 mnkr och dess balansomslutning till 5,49 mnkr. Årsredovisningen för räkenskapsåret 2001 är daterad den 10 januari 2003. A-sons revisionsberättelse har samma datering. I denna finns följande anmärkningar: "Jag riktar skarp kritik mot brister i intern kontroll. Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen, med undantaget att den ej upprättats inom föreskriven tid." I revisorspåteckningen finns, förutom uppgift om när revisionsberättelsen avgetts, följande formulering: "Jag hänvisar till revisionsberättelsen." Att det av A-sons revisorspåteckning inte är möjligt att utläsa att anmärkningar framförts i revisionsberättelsen har A-son förklarat med att han "förutsätter att de som tar del av en årsredovisning har tillräcklig intelligens och handlingskraft att läsa revisionsberättelsen".

A-son har noterat att han på grund av fortsatta eftersläpningar i verkstadsbolagets redovisning inte har kunnat granska väsentliga förhållanden som inträffat i bolaget under år 2002, det närmast efterföljande räkenskapsåret. Att detta inte framgår av hans revisionsberättelse för år 2001 har A-son motiverat med att hans "skarpt kritik av bristerna i intern kontroll täcker misskötseln av bolaget".

Posten varulager är i årsredovisningen för 2001 upptagen till 865 000 kr (16 procent av balansomslutningen). Granskningsdokumentationen består av endast ett arbetsprogram på vilket A-son har antecknat att han "översiktligt tittat" på en lagerlista, att inventeringsinstruktion saknas och att priskontroll inte utförts. Han har till RN uppgett att lagerförändringarna var små och att eventuella avvikelser kunde "spåras genom förändring i bruttovinstberäkningen". A-son har aldrig närvarit vid någon inventering.

Verkstadsbolagets kundfordringar redovisas i den aktuella årsredovisningen med 609 000 kr. Leverantörsskulder är upptagna till 214 000 kr. A-son har i sin dokumentation antecknat att bolaget inte skött "löpande avstämning" av kundfordringar respektive leverantörsskulder. Av anteckningen framgår vidare att de belopp med vilka posterna redovisas "inventerats fram" inför bokslutet. Som kundfordringar har endast tagits upp de fordringar för vilka bolaget erhållit betalning efter balansdagen och som leverantörsskulder endast de skulder som bolaget betalat efter balansdagen.

RN gör följande bedömning.

Om en revisionsberättelse innehåller en anmärkning eller upplysning följer av god revisionsred att detta normalt bör framgå även av revisorspåteckningen på årsredovisningen. A-son har i revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 2001 anmärkt på brister i verkstadsbolagets interna kontroll och på att årsredovisningen inte avgivits inom föreskriven tid. Dessa anmärkningar borde ha framgått av revisorspåteckningen på årsredovisningen.

Av god revisionsred följer vidare att en revisor skall granska väsentliga förhållanden i bolaget som har inträffat efter balansdagen och fram till tidpunkten för dateringen av revisionsberättelsen. Om sådan granskning av olika skäl inte är möjlig, till följd av förhållanden som revisorn inte kan kontrollera, bör denne lämna upplysning i revisionsberättelsen om detta och om orsaken till att granskningsinsatsen begränsats.

Verkstadsbolagets varulager var i årsredovisningen upptaget till ca 16 procent av balansomslutningen. Det var således inte fråga om någon oväsentlig balanspost. Att vid sådant förhållande begränsa sin revisionsinsats till att översiktligt "titta på" en lagerlista och analysera bruttovinsten är otillräckligt. RN konstaterar att A-sons granskning av verkstadsbolagets lager inte har överensstämmt med god revisionsred.

Som framgått ovan var underlaget avseende verkstadsbolagets kundfordringar och leverantörsskulder så ofullständigt att posterna inför bokslutet hade "inventerats fram" genom att man följt upp erhållna betalningar respektive erlagda betalningar efter balansdagen. Osäkerheten beträffande redovisningen av de båda posterna borde ha föranlett A-son att närmare granska hur bolaget hanterat sin mervärdesskatteredovisning. Med beaktande av den undermåliga löpande bokföringen anser RN vidare att A-son i sin revisionsberättelse borde ha anmärkt inte endast på brister i bolagets interna kontroll utan även på att bolagets redovisning inte uppfyllde bokföringslagens krav.

Byggbolaget, räkenskapsåret 2002

Byggbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2002 till 9,7 mnkr och dess balansomslutning till 3,5 mnkr. Av A-sons revisionsanteckningar framgår att bolaget tidvis släpat efter med inbetalning av skatter och avgifter. Som skäl för att ändå avge ren revisionsberättelse har A-son i sin dokumentation noterat att kontot på balansdagen var "i balans". Av det svar A-son har lämnat på RN:s fråga om detta framgår att inbetalning av skatter och avgifter skett alltför sent flertalet månader under räkenskapsåret 2002 och att förseningarna avsett inte oväsentliga belopp.

Bolaget bedriver entreprenadverksamhet. I årsredovisningen redovisas posten pågående arbeten med 739 900 kr (21 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att bolaget inte sparar någon detaljerad dokumentation av sina beräkningar men att posten synes rimligt redovisad. Förutom dessa anteckningar finns i A-sons dokumentation, som enda underlag till posten, ett antal fakturor varav flertalet är daterade flera månader efter balansdagen. Det går inte att utläsa om A-son närmare kontrollerat de delposter som aktiverats som pågående arbeten, exempelvis att de inte var utfakturerade redan före balansdagen. Det framgår inte heller om A-son har granskat aktuella entreprenadavtal och om han har bedömt behovet av reservering för förlustarbeten och för eventuella uppkommande garantikostnader.

Eftersom byggbolaget enligt A-sons revisionsanteckningar inte sparar sitt beräkningsunderlag har RN frågat hur han kunnat ta ställning till det redovisade värdet av pågående arbeten utan annat underlag än bokslutsbilagor. A-son har besvarat frågan med att han förvässat sig om värdet genom att tillsammans med bolagets ägare gå igenom den utfakturering som skett. "Samtliga jobb var klara på balansdagen." A-son har vidare anfört att han diskuterat förekommande

entreprenadavtal med ägaren som uppgett att några väsentliga sådana avtal inte fanns. Han uppger vidare att han med denne även har diskuterat behovet av reservering för eventuella garantikostnader och förlustarbeten. Därav drog han slutsatsen att något sådant behov inte fanns.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 31 § första stycket aktiebolagslagen framgår att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han har funnit att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. Av A-sons dokumentation och yttranden framgår att byggbolaget misskött hanteringen av skatter och avgifter och att fråga var om ett flertal förseningar som avsåg inte oväsentliga belopp. Den omständigheten att kontot var ”i balans” per balansdagen har inte befriat A-son från att i lagstadgad ordning i sin revisionsberättelse anmärka på att byggbolaget inte korrekt fullgjort sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende.

Byggbolaget bedriver som nämnts entreprenadverksamhet. Vad gäller A-sons granskning av pågående arbeten, entreprenadavtal och behovet av reservering för förluster m.m. har han, som svar på RN:s frågor, åberopat icke dokumenterade muntliga diskussioner och genomgångar med byggbolagets ägare. Oavsett vilka kontakter A-son har haft med ägaren är det klart att en revisor inte kan grunda sina ställningstaganden avseende väsentliga förhållanden i ett klientbolag uteslutande på uppgifter som han erhåller från bolagets företrädare. I RN:s utredning har ingenting framkommit som tyder på att A-son har vidtagit några självständiga uppföljande kontrollåtgärder. Han har inte heller hävdat detta. RN konstaterar att A-son inte har granskat byggbolagets entreprenadverksamhet enligt god revisionssed.

RN:s sammanfattande bedömning

I RN:s utredning har framkommit att A-son i flera av sina revisionsuppdrag bryter mot en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. Han har även brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet genom att vara vald revisor i ett bolag vars företrädare samtidigt var styrelsesuppleant i det aktiebolag i vilket A-son utövar sin revisionsverksamhet. A-sons revisionsdokumentation är ytterst knapphändig vad gäller utförda granskningsåtgärder. Den ger inte belägg för att han har utfört något godtagbart revisionsarbete. Detta gäller även beträffande innehållet i de svar A-son har lämnat på RN:s frågor om vilka revisionsåtgärder han har vidtagit avseende väsentliga resultat- och balansposter. Utöver vissa rudimentära egna kontroller har han i flera fall hänvisat till att han har förlitat sig på ”tillförlitliga” klienter eller ”noggranna” redovisningsbyråer. I andra fall har han åberopat inte dokumenterade muntliga diskussioner och genomgångar med klientföreträdare. Det har inte framkommit att A-son har genomfört några självständiga uppföljande kontroller för att säkerställa den information han då har erhållit.

A-son har genom det anförda åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

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.