

## D 36/04

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 glassbolaget (räkenskapsåret 2002), livsmedelsbolaget (räkenskapsåret 2001-09-01–2002-08-31), plåtbolaget (räkenskapsåret 2002) och maskinbolaget (räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30). Härutöver har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för ytterligare ett bolag, betongbolaget (räkenskapsåren 2001 och 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 72 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman Y (revisionsbyrån). Utöver A-son finns en halvtidsanställd redovisningskonsult verksam i revisionsbyrån.

A-son var, när SUT-ärendet initierades, vald revisor i två redovisningsbyråer som handhade redovisningen åt 21 respektive 11 av A-sons revisionsklienter. I sina oberoendeanalyser för dessa två redovisningsbyråer har A-son antecknat att det saknades omständigheter som kunde utgöra hot eller jäv. A-son har anfört att han inte anser att han var i beroendeställning ”i någon av anlidade redovisningsbyråer”. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son uppgett att han har avgått som revisor i en av redovisningsbyråerna och avser att avsäga sig revisionsuppdraget i den andra redovisningsbyrån.

RN gör följande bedömning.

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 har 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 framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta dennes opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet. Att A-son numera har avsagt sig revisionsuppdraget för en av redovisnings-

byråerna och avser att avsäga sig även det andra revisionsuppdraget förändrar inte RN:s bedömning.

## **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, i tre av de av RN granskade revisionsuppdragen, förutom av respektive klients årsredovisning och A-sons revisionsberättelse, av granskningsplaner, riskanalyser, oberoendeanalyser samt kortfattade anteckningar som i huvudsak innehåller balansräkningarnas rubriker åtföljda av årets och föregående års redovisade belopp. Dokumentationen avseende A-sons granskning av enskilda resultat- och balansposter utgörs av standardiserade arbetsprogram. Efter olika åtgärds slag finns i respektive arbetsprogram inskrivet Ja, Nej, u.a. (utan anmärkning) eller u.å. (utan åtgärd) kompletterat med kortfattade kommentarer såsom: ”Posten synes rimligt redovisad”. Vad gäller det fjärde av de av RN granskade revisionsuppdragen (maskinbolaget) består de handlingar som har insänts till RN av endast en bokslutspärm med bokslutsbilagor och fakturakopior. För samtliga fyra av RN granskade revisionsuppdrag gäller att det av A-sons dokumentation inte kan utläsas hur granskningen har utförts och vad den mer konkret har omfattat. A-son har beträffande samtliga fyra revisionsuppdrag anfört att granskning har utförts mot bokslutsbilagor och fakturakopior.

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 har antecknat i anslutning till olika granskningsåtgärder framgår 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, beträffande väsentliga resultat- och balansposter, har utfört någon godtagbar revision.

### *Varulager*

Posten varulager redovisades i glassbolaget med 510 000 kr (16 procent av balansomslutningen). I livsmedelsbolaget togs posten varulager upp till 808 000 kr (17 procent av balansomslutningen). **Maskinbolaget** redovisade varulager med 3,8 mnkr (59 procent av balansomslutningen). Den dokumentation avseende posten varulager som A-son har tillställt RN består för de två förstnämnda bolagen av arbetsprogram på vilka u.a. har antecknats efter olika åtgärder. Härutöver finns för samtliga tre bolag bokslutsbilagor, lagerintyg och inventeringslistor. I sin granskningsplan för livsmedelsbolaget har A-son antecknat att granskningen skulle inriktas mot bl.a. varulager. Inte i något fall kan emellertid av dokumentationen utläsas att någon granskning har skett av lagrets värde och existens. A-son har medgett att han aldrig har närvarit vid någon inventering i de tre bolagen samt har uppgett att granskning av lagrets värde enbart hade gjorts mot ”lämnade listor”.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var väsentliga poster i glassbolaget och livsmedelsbolaget samt den viktigaste tillgångsposten i maskinbolaget. A-son har därför vid utförandet av sina revisioner haft anledning att ägna posten varulager 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 bolagen eller gjort egna uppföljande kontroller. A-son har inte heller gjort gällande att han tidigare år har granskat bolagens inventeringsrutiner och då förvissat sig om deras tillförlitlighet. Att begränsa sin granskning till erhållna listor ger inte underlag för en tillförlitlig bedömning av ett varulagers existens och därmed inte heller för dess värde. Med beaktande av att varulagret i maskinbolaget utgjorde 59 procent av dess redovisade tillgångar finner RN att A-son inte 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 vinstdispositioner.

#### *Förvaltningsrevision*

A-sons dokumentation avseende förvaltningsrevision består vad gäller **glassbolaget**, **livsmedelsbolaget** och **plåtbolaget** av arbetsprogram med kommentarerna u.a. efter olika revisionsåtgärder. Underlag saknas. På RN:s fråga om vilken grund A-son haft för dessa slutsatser och vilka interna kontroller det fanns i respektive bolag har A-son beträffande glassbolaget uppgett att ”intern kontroll består i att ägaren själv handhar allt”. Vad gäller livsmedelsbolaget har han anfört att han hade ”talat med den som sköter bokföring om att interna kontrollen fungerar”. Vad gäller plåtbolaget har han anfört att den ”Interna kontrollen består i att ägaren själv håller i det interna”. Vad slutligen avser **maskinbolaget** saknas anteckningar som visar att A-son har utfört någon form av förvaltningsrevision. På RN:s fråga har A-son medgett att sådana revisionsåtgärder inte hade vidtagits.

RN gör följande bedömning.

Inom ramen för sin revision av ett aktiebolags förvaltning skall en revisor bl.a. bedöma organisation och rutiner för att klarlägga om styrelse och företagsledare har uppfyllt sina förpliktelser enligt aktiebolagslagen (1975:1385). Av A-sons ovan citerade svar till RN synes A-son inte rätt ha insett vilka granskningsåtgärder han som revisor hade att vidta. RN konstaterar att A-son inte har visat eller ens gjort troligt att han hade grund för att i sina revisionsberättelser uttala sig om förvaltningen i respektive bolag.

#### *Skatter och avgifter*

Vad gäller skatter och avgifter består A-sons dokumentation i glassbolaget, livsmedelsbolaget och plåtbolaget av arbetsprogram på vilket u.a. antecknats efter olika granskningsåtgärder samt härutöver av kopior av kontoutdrag och deklARATIONER. Härutöver har han vad gäller glassbolaget antecknat ”skatt, avgifter bet 12/9 ok, bet 14/10 ok, bet 12/7 ok, 19/8 ok”. A-sons enda

dokumentation avseende skatter och avgifter i maskinbolaget består av en bokslutsbilaga och några kopior av deklARATIONER. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte beträffande tre av bolagen utfört någon granskning av respektive bolags hantering av skatter och avgifter. På RN:s fråga har A-son uppgett att han för samtliga bolag hade kontrollerat att inbetalningar av skatter och avgifter hade skett i tid.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 31 § aktiebolagslagen framgår att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. För att kunna fullgöra denna skyldighet är det viktigt att revisorn följer upp att ett bolag löpande under ett räkenskapsår har erlagt skatter och avgifter i rätt tid och med rätt belopp. A-son har inte vare sig genom dokumentation eller på annat sätt verifierat att han, beträffande i vart fall tre av bolagen, har utfört nämnda kontroller. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### *Kundfordringar och leverantörsskulder*

Livsmedelsbolagets leverantörsskulder redovisades med 464 000 kr (10 procent av balansomslutningen). A-son dokumentation består av ett arbetsprogram på vilket u.a. har noterats efter olika åtgärder samt en granskningsplan på vilken han antecknat att granskningen skulle inriktas mot bl.a. leverantörsskulder. Dessutom finns en bokslutsbilaga och en förteckning över leverantörsskulder. Av dokumentationen kan inte utläsas att några kontroller har skett, vare sig av posten leverantörsskulder eller av rutinerna för inköp. Plåtbolagets kundfordringar redovisades med 316 000 kr (29 procent av balansomslutningen). A-son har i ett arbetsprogram antecknat u.a. efter olika åtgärder. Av en granskningsplan framgår att granskningen skulle inriktas mot kundfordringar och att övriga poster bedömdes ha låg risk. Härutöver finns en förteckning över kundfordringar. A-son har antecknat att han hade "kontrollräknat listan" samt "till viss del" hade genomfört betalningsuppföljning. Det finns i dokumentationen inget som verifierar att några kontroller har skett, vare sig av kundfordringar eller av rutinerna för försäljning. Maskinbolagets kundfordringar redovisades med 426 000 kr och leverantörsskulder med 1,9 mnkr (30 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av två bokslutsbilagor samt förteckningar över kundfordringar och leverantörsskulder. Av handlingarna kan inte utläsas att några kontroller har skett, vare sig av balansposterna kundfordringar och leverantörsskulder eller av rutinerna för försäljning/fakturering och inköp. På RN:s fråga har A-son uppgett att han hade kontrollräknat listor avseende respektive balanspost och gjort betalningsuppföljningar men att detta inte hade dokumenterats.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son varken genom dokumentation eller på annat sätt har verifierat att han har utfört några godtagbara revisionsåtgärder beträffande väsentliga tillgångs- och skuldposter i de av RN granskade revisionsuppdragen. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### *Datering av revisionsberättelser*

**Maskinbolagets** årsredovisning för räkenskapsåret 2001/02, med balansdag den 30 april 2002, är daterad den 29 oktober 2002. A-son har samma dag avgett en ren revisionsberättelse. RN konstaterar att flera bokslutsbilagor samt balans- och resultatrapporter och anläggningsregister är

daterade den 11 november 2002, dvs. flera veckor efter A-sons datering av sin revisionsberättelse. A-son har uppgett att hans revisionsberättelse är feldaterad och att korrekt datum skall vara den 11 november 2002.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionsred följer att en revisionsberättelse bör dateras och undertecknas i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande och att den inte får avges förrän granskningen har avslutats. RN konstaterar att A-son har daterat en revisionsberättelse innan granskningsarbetet hade avslutats. Han har härmed åsidosatt god revisionsred.

#### *Utformning av revisionsberättelser*

**Betongbolagets** registrerade aktiekapital var förbrukat till mer än 50 procent såväl per balansdagen den 31 december 2001 som per balansdagen den 31 december 2002. I respektive förvaltningsberättelse kommenteras inte detta förhållande, det saknas exempelvis uppgift om huruvida någon kontrollbalansräkning hade upprättats. A-son har avgett rena revisionsberättelser för båda räkenskapsåren. I revisorspåteckningen i årsredovisningen för år 2001 har han dock uppgett följande: ”Jag har erinrat styrelsen om dess skyldighet enligt 13 kap. 2 § ABL”.

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 har upprättats har styrelsen åsidosatt sina skyldigheter enligt nämnda lagrum. Enligt 10 kap. 30 § andra stycket aktiebolagslagen skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen bland annat om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med lagens bestämmelser. Om kontrollbalansräkning inte har upprättats skall således revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet. Det åligger revisorn att anmärka i revisionsberättelsen för varje räkenskapsår som styrelsen har brutit mot bestämmelsen i fråga. A-son skulle därför, i vart fall i sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 2002, ha anmärkt på att styrelsen i betongbolaget inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Det är inte tillräckligt att i en revisorspåteckning ”erinra” styrelsen om dess skyldigheter. Genom att underlåta anmärkning i sin revisionsberättelse för år 2002 har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **RN:s sammanfattande bedömning**

A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor genom att han har varit vald revisor i två redovisningsbyråer som handhaft redovisningen åt ett stort antal av hans revisionsklienter. I RN:s utredning har vidare framkommit att A-sons revisionsdokumentation är ytterst knapphändig och inte uppfyller lagstadgade krav. RN har även funnit att A-sons granskningsåtgärder har varit mycket bristfälliga beträffande väsentliga resultat- och balansposter. Slutligen har han inte utformat en av sina revisionsberättelser enligt god revisionsred.

A-son har genom det anförda åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet, särskilt när det gäller den bristande granskningen av väsentliga resultat- och balansposter, är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som 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 Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöo. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.