

D 20/03

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 revisionsdokumentation över senast utförd revision i tre aktiebolag; instrumentbolaget (räkenskapsåret 2001-07-01–2002-06-30), bilbolaget (räkenskapsåret 2001), och verkstadsbolaget (räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30). 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.

Ett av de granskade revisionsuppdragen har utförts under år 2001. De två andra uppdragen har utförts under år 2002. Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag och 1997 års föreskrifter såvitt gäller bedömningen av det uppdrag som utförts under år 2001.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son har 72 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrån), som han själv äger. Utöver A-son är hans hustru verksam i revisionsbyrån.

I A-sons dokumentation över sin revision av **instrumentbolaget** (år 2001/02), finns ett dokument på vilket A-son med kryss markerat bl.a. tjänsterna revision, bokslut, årsredovisning och periodbokslut. A-son har i sin riskanalys antecknat att ekonomiansvarig har kompetens att *förbereda* bokslut. Enligt årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret uppgick revisionsarvodet till 16 975 kr och arvodet för andra uppdrag till 13 670 kr. A-son har uppgett att i arvodet för andra uppdrag ingick bl.a. ersättning för framtagande av sammanfattande bokslutsbilagor samt förslag till årsredovisning, bokslutsdispositioner och skatteavsättningar.

A-son har beträffande **bilbolaget** (år 2001) på ett dokument markerat bl.a. revision, kombiuppdrag, bokslut och årsredovisning. Även för detta bolag har A-son i sin riskanalys antecknat att ekonomiansvarig har kompetens att *förbereda* bokslut. Han har i sin oberoendeanalys antecknat: "Biträde vid upprättande av bokslut, årshandlingar, deklaration samt skattekonsultationer och övrig rådgivning". I bolagets årsredovisning för det aktuella året redovisades revisionsarvode med 36 080 kr. Enligt A-son ingick i detta belopp 20 000 kr för revision och 16 080 kr avseende andra uppdrag. A-son säger sig ha biträtt bolaget med råd och

anvisningar beträffande bokslutstransaktioner, t.ex. beräkning av skatteskuld samt avsättningar till fonder och liknande.

A-son har uppgett att ytterligare 30 av hans revisionsklienter saknar eget bokslutsprogram varför dessa till honom överlämnar avstämd saldobalans. Han upprättar härefter bl.a. bokslut, bokslutsbilagor och årsredovisning.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § 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, på det sätt A-son beskrivit och som även framgår av hans dokumentation, upprättat bokslut och 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 grundläggande jävsregel i denna lag. Överträdelsena har skett i ett stort antal revisionsuppdrag.

A-sons revisionsarbete

I **bilbolagets** årsredovisning (år 2001) redovisades som omsättningstillgångar, under rubriken Kortfristiga placeringar, börsnoterade aktier med 1,98 mnkr (14 procent av balansomslutningen) vilket motsvarade aktiernas sammanlagda anskaffningsvärde. Av en not framgår att marknadsvärdet uppgick till 1,04 mnkr. A-son har antecknat att innehavet var långsiktigt samt att företagsledaren bedömde att värdet på aktierna skulle komma att återhämtas. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son skulle ha gjort någon bedömning av det rimliga i att redovisa aktiernas anskaffningsvärde som bokfört värde. På RN:s fråga har A-son uppgett att han bedömde att notupplysningen om marknadsvärdet var tillräcklig mot bakgrund av att bolaget hade ett eget kapital om 6,9 mnkr och obeskattade reserver om 1,4 mnkr.

Av A-sons dokumentation över sin revision av **verkstadsbolaget** (räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30) framgår att utgående mervärdesskatt om 502 000 kr, avseende april 2001 (mervärdesskattedeklaration juni 2001), inte inbetalats till skattemyndigheten när A-son i november 2001 utförde sin revision. I yttrande till RN har A-son anfört att han vid sin revision erhöll information om att inbetalning skulle göras snarast. Han förlitade sig på denna uppgift, utan att göra någon ytterligare kontroll. I efterhand framkom att mervärdesskatten inte var inbetald vid den tidpunkt då han avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2000/01. ”Jag borde därför ha anmärkt på den försenade momsinsbetalningen i min revisionsberättelse.”

RN gör följande bedömning.

Bilbolagets aktieinnehav bestod uteslutande av börsnoterade aktier. Om ett sådant aktieinnehav inte är avsett vara stadigvarande skall det redovisas som omsättningstillgång och upptas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Bilbolaget hade i årsredovisningen, såväl i balansräkningen som i en not, redovisat aktieposten som kortfristiga placeringar. Även på en bokslutsbilaga har angetts att aktieinnehavet bestod av kortfristiga placeringar. Det finns således inget i bolagets redovisningshandlingar som talar för att posten var avsedd som ett stadigvarande innehav. Vid sådant förhållande, och då marknadsvärdet understeg anskaffningsvärdet, skulle A-son ha verkat för en nedskrivning av samtliga aktieposter till marknadsvärdet per balansdagen. Om så inte skedde borde han i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att posten kortfristiga placeringar var upptagen till ett felaktigt värde. Eftersom det belopp, ca 950 000 kr, var med

marknadsvärdet understeg anskaffningsvärdet, var väsentligt hade A-son inte grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkning för år 2001. För bedömningen av denna fråga har A-sons hänvisning till storleken av bolagets egna kapital och obeskattade reserver inte någon relevans.

RN vill i detta sammanhang framhålla att även om aktieinnehavet, hypotetiskt, hade varit avsett att vara stadigvarande, dvs. utgjort anläggningstillgång, skulle frågan om nedskrivning ha prövats. Om sålunda en anläggningstillgång på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet (med avdrag för eventuella avskrivningar), *skall* tillgången enligt 4 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (ÅRL) skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående. Av förarbetena¹ framgår att bedömningen av huruvida nedskrivning skall ske bör göras bl.a. med hänsyn till värdenedgångens storlek. Vidare sägs i förarbetena att det ”krav på försiktighet som finns intaget i 2 kap. 4 § [ÅRL] torde i detta sammanhang tala för att nedskrivningsbestämmelsen inte ges en alltför restriktiv tillämpning”.

Av 10 kap. 31 § aktiebolagslagen framgår att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter vad avser skatter och avgifter. Det kan konstateras att A-son, vid sin revision (i november 2001) av verkstadsbolaget avseende räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30, uppmärksammat att bolagets hantering av mervärdesskatt var felaktig vad avsåg en mervärdesskatteskuld som uppkommit under detta räkenskapsår men där betalning skulle ske under nästföljande räkenskapsår. A-son har anfört att han förlitade sig på en uppgift från bolaget att inbetalning snarast skulle ske och underlät därför anmärkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2000/01. RN konstaterar att även om inbetalning hade skett i november 2001, som företagsledaren uppgett, skulle A-son ha anmärkt på bolagets bristfälliga hantering av mervärdesskatt. Anmärkning skulle dock inte ha gjorts i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2000/01 utan i revisionsberättelsen för år 2001/02 eftersom förseelsen skedde under sistnämnda räkenskapsår.

Dokumentation

A-sons dokumentation avseende de av RN granskade revisionsuppdragen utgörs, förutom av årsredovisningar, av granskningsplaner, risk- och oberoendeanalyser samt arbetsprogram framtagna i ett datorbaserat revisionsprogram. Efter olika åtgärder finns inskrivet Ja, Nej eller U.a. (utan anmärkning), i vissa fall kompletterat med kortfattade kommentarer. I några fall finns även listor eller reskontror på vilka poster försetts med ”bockar” eller andra markeringar. Vad dessa innebär framgår inte. A-son har i efterhand, som svar på RN:s frågor, beskrivit sina revisionsåtgärder och förklarat innebörden av sina markeringar.

RN gör följande bedömning

I förarbetena² till den nya revisorslagen (2001:883) uttalas att en revisors dokumentations-skyldighet är av sådan grundläggande betydelse att den bör komma till uttryck i lag. Sålunda har i 24 § revisorslagen intagits krav att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall, enligt nämnda lagrum, innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Kraven på revisionsdokumentation har ytterligare utvecklats i 2-5 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2). Bestämmelser om dokumentation fanns tidigare i 10-14 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1).

¹ Prop. 1995/96:10, sid. 201

² Prop. 2000/01:146, sid. 66

Dokumentationen av de tre revisionsuppdrag som RN granskat är knapphändig. Generellt gäller att det av de handlingar som tillställts RN inte närmare kan utläsas vilken granskning som utförts, omfattningen av denna eller vilka åtgärder som vidtagits med anledning av granskningens resultat. Enligt RN:s bedömning är A-sons revisionsdokumentation bristfällig i samtliga av RN nu granskade revisionsuppdrag.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har i ett stort antal av sina revisionsuppdrag själv upprättat bokslut och årsredovisningar åt sina revisionsklienter. A-son har härigenom allvarligt brutit mot en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. Vidare har A-son, i ett av de revisionsuppdrag RN granskat, godtagit ett felaktigt värde av ett väsentligt aktieinnehav. I ett annat revisionsuppdrag har han i sin revisionsberättelse underlåtit att anmärka på klientens felaktiga hantering av mervärdesskatt. A-sons revisionsdokumentation är bristfällig.

RN finner, mot bakgrund av vad som framkommit i utredningen beträffande det stora antal revisionsuppdrag i vilka A-son varit jävig, att hans lämplighet att utöva revisorsyrket starkt kan ifrågasättas. RN har därför övervägt att upphäva A-sons auktorisation som revisor men låter påföljden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket lagen om revisorer och 32 § fjärde stycket revisorslagen åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, 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, f.d. direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.