

Överklagat – målet avskrivet i LR efter återkallelse, mål nr 13849-05

## **D 18/05**

### **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 hennes dokumentation av senast genomförd revision i fyra aktiebolag. Med hänsyn till vad som har 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. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i byggbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2002 – 30 april 2003), bensinbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2002 – 31 augusti 2003), reklambolaget (räkenskapsåret 2003) samt maskinbolaget (räkenskapsåret 2002).

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades 73 aktiva revisionsuppdrag. Hon utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

### **A-sons revisionsarbete**

#### *2.1 A-sons dokumentation*

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation avseende de inledningsvis nämnda revisionsuppdragen. De handlingar som A-son har tillställt RN utgörs, förutom av respektive klients årsredovisning och A-sons revisionsberättelse, av balans- och resultatrapporter, kortfattade handskrivna noteringar avseende planering och sammanställning över vissa uppgifter om respektive bolag samt ett fåtal specifikationer till olika balansposter. Härutöver har A-son i efterhand till RN insänt en oberoendeanalys och en blankett benämnd Dokumentation, RS för respektive bolag. Blanketten innehåller ett antal rubriker såsom risk, analys av transaktioner och saldon, omfattning av granskningen, resultat, slutsatser och opartiskhet och har använts för kortfattade noteringar om utförd granskning. A-son har inte i något fall antecknat några slutsatser eller hänvisat till någon annan dokumentation från sin granskning. Såvitt framgår av dokumentationen har A-sons granskning för samtliga fyra bolag begränsats till en avstämning av bokförda skatter och avgifter mot deklarerade och betalda belopp.

A-son har uppgett att hon inte använder något datorstöd vid sin granskning. Hon har utarbetat tre egna formulär som enligt henne är anpassade för de små klienter hon reviderar. Dessa formulär utgörs av en blankett för planering och riskanalys, en blankett för dokumentation av oberoende enligt revisorslagen (2001:883) samt en blankett benämnd Dokumentation, RS. Hon har förklarat att hon försöker att dokumentera sina granskningsåtgärder men att hon inte alltid lyckas göra detta på ett tillfredsställande sätt. A-son har till RN även medgett att hon i flera fall

har varit slarvig vid genomförandet av sina revisioner då hon inte har ägnat tillräckligt med tid åt varje uppdrag.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt god revisionsordning planera sitt revisionsarbete och utföra detta omsorgsfullt. Revisorn har vidare enligt 24 § revisorslagen och 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet, skyldighet att dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som 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 är synnerligen knapphändig. Generellt gäller att det av A-sons dokumentation inte framgår om hennes kortfattade anteckningar om planering har legat till grund för någon granskning. A-son har redogjort för vissa granskningsinsatser som hon säger sig ha utfört. Hon har dock inte genom någon dokumentation verifierat dessa uppgifter. Av de handlingar som har tillställts RN kan inte heller utläsas om A-son i något fall har granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i respektive bolag, dvs. vad som inryms i begreppet förvaltningsrevision eller om A-son beträffande väsentliga resultat- och balansposter har utfört någon godtagbar revision. A-son har även vidgått att hon är medveten om att hon inte har dokumenterat sina revisioner på föreskrivet sätt.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. RN anser att A-son inte gjort troligt att hon i något av de aktuella bolagen har utfört någon godtagbar revision.

*A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser*

### ***Kundfordringar och försäljning samt leverantörsskulder och inköp***

**Byggbolagets** omsättning uppgick räkenskapsåret 2002/03 till 13,5 mnkr och dess balansomslutning till 3,4 mnkr. Kundfordringar har tagits upp till 1,7 mnkr (51 procent av balansomslutningen) och leverantörsskulder till 2,1 mnkr (63 procent av balansomslutningen). Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon har utfört någon granskning av byggbolagets balans- och resultatposter. A-son har uppgett att hon har utfört betalningskontroll av kundfordringar och leverantörsskulder. Hon granskade inte bolagets fakturering eftersom hon bedömde att bolagets bokföringsprogram för reskontror fungerade bra. Hon har medgett att hon inte har haft tillräckligt underlag för att kunna bedöma om bolagets intäkter och kostnader hade periodiserats korrekt. Hon avsåg att granska periodiseringen av intäkterna ”ett år” men fann att detta inte var möjligt eftersom ”arbetarna ofta åker mellan flera arbetsplatser samma dag utan att ange exakt [ ] tid”. Även vad gäller av utomstående utfört arbete är det enligt A-son svårt att veta när arbetet är utfört. **Bensinbolagets** omsättning uppgick under räkenskapsåret 2002/03 till 13,2 mnkr och dess balansomslutning till 1,0 mnkr. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son

har utfört någon granskning av väsentliga balansposter såsom kundfordringar, 131 984 kr (13 procent av balansomslutningen), och leverantörsskulder, 844 102 kr (85 procent av balansomslutningen), eller av viktiga rutiner, exempelvis rutinerna för bolagets kassahantering. A-son säger sig ha granskat kundfordringar och leverantörsskulder genom betalningskontroll men att den dokumentation, en ”prickad lista”, som verifierar dessa kontroller endast finns hos bolaget. A-son har inte besvarat RN:s frågor om eventuell granskning av bolagets kassahantering eller om hon har följt upp huruvida bolaget hade rutiner för att säkerställa att samtliga intäkter hade blivit bokförda. A-son har bekräftat att det har förekommit att hon inte har utfört väsentliga granskningsinsatser.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son varken genom dokumentation eller på annat sätt har verifierat att hon har utfört några godtagbara revisionsåtgärder beträffande bolagens försäljningsrutiner, kassahantering eller reglering av kundfordringar och leverantörsskulder i två av de av RN granskade revisionsuppdragen. A-son har därför inte haft underlag för att ta ställning till vare sig att bolagens redovisade intäkter eller väsentliga tillgångs- eller skuldposter är korrekta. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### ***Varulager***

I bensinbolagets årsredovisning redovisades lagret med 646 171 kr i (65 procent av balansomslutningen). Av beloppet avsåg 363 295 kr andra varor än bensin. A-sons dokumentation består av en sammanställning på en sida som omfattar anskaffningsvärde och inventerat lagervärde fördelat på elva varugrupper. Den utgör samtidigt underlag för bokföring av lagerförändringen under året. Av sammanställningen kan inte utläsas att A-son har utfört någon granskning av de olika posterna. A-son har uppgett att hon har granskat lagret varje år. Hon säger sig ha granskat bensinlagret genom kontroll av leveranser i nära anslutning till balansdagen. Hur granskning av övrigt lager har skett framgår inte av hennes redogörelse. Hon har även anfört att hon, vid ett tillfälle för tio år sedan, var närvarande vid viss del av bolagets lagerinventering. A-son har inte till RN insänt någon dokumentation som verifierar hennes uppgifter. I maskinbolaget uppgick omsättningen under räkenskapsåret 2002 till 477 940 kr och balansomslutningen till 1 365 884 kr. Bolagets lager, som i årsredovisningen redovisades under rubriken Pågående arbeten för annans räkning, uppgick till 1 164 000 kr (85 procent av balansomslutningen). Av ett lagerintyg och en fakturakopia, daterad den 31 december 2002, framgår att posten till viss del utgjordes av ett parti kött som hade anskaffats för 950 000 kr (exklusive mervärdesskatt). A-son har anfört att hon inte förrän efter räkenskapsårets utgång hade fått kännedom om att bolaget hade köpt ett stort parti kött. Då var köttet redan sålt. Hon har även uppgett att hon hade haft tillgång till försäljningsdokumentation som visade att försäljning ur partiet hade skett under de första månaderna år 2003. I det redovisade lagervärdet ingick också en maskin som enligt A-son fanns i Tyskland. A-son har aldrig sett maskinen, men hon säger sig ha ”sett tillverkningskostnaden för två år sedan”. Hon har i en promemoria till bolaget påtalat bristen på revisionsbevis beträffande lagret. A-son har till RN uppgett att hon i efterhand har insett att hon inte borde ha godtagit detta lager utan att kommentera det i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var den viktigaste tillgångsposten i två av de av RN granskade bolagen. A-son har därför vid utförandet av dessa revisioner 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. Även om A-son har varit närvarande vid lagerinventeringen i bensinbolaget för tio år sedan och i maskinbolaget har haft tillgång till vissa underlag från försäljning av varor efter räkenskapsårets utgång har dessa granskningsinsatser inte varit tillräckliga för att verifiera bolagens varulager per balansdagen. Med beaktande av att varulagret i bensinbolaget utgjorde 65 procent och i maskinbolaget 85 procent av respektive bolags redovisade tillgångar finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av dessa bolags resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### ***Förutbetalda kostnader***

**Reklambolagets** omsättning uppgick under räkenskapsåret 2003 till 8,1 mnkr och dess balansomslutning till 3,4 mnkr. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter har redovisats med 1,8 mnkr (52 procent av balansomslutningen). Av detta belopp avsåg 1,2 mnkr nedlagda kostnader i ett projekt som hade drivits av en av bolagets ägare. Kostnaden för projektet har av A-son dokumenterats genom en av ägaren den 2 maj 2004 lämnad skriftlig rapport. Det framgår inte av rapporten om projektet har drivits av bolaget eller om det är ägaren som har drivit projektet med bolagets medel. Av dokumentationen framgår inte heller på vem bolaget ansåg sig ha en fordran eller huruvida A-son hade försökt att bedöma värdet på denna. Årsredovisningen är daterad den 1 april 2004 och A-sons revisionsberättelse den 13 april 2004. A-son har uppgett att hon förklarat för klienten att de kostnader som var nedlagda i ovan nämnda projekt inte var avdragsgilla i bolaget då de till kostnaderna hänförliga intäkterna inte hade redovisats av bolaget. Beloppet skulle därför redovisas som en fordran. A-son har även anfört att hon informerats om att bolaget skulle komma att ersättas för samtliga kostnader.

RN gör följande bedömning.

För reklambolaget utgjorde de redovisade förutbetalda kostnaderna ett väsentligt belopp. Av A-sons dokumentation och yttranden till RN framgår inte att hon har utrett vilket slag av tillgång det rörde sig om och således inte heller om hon har tagit ställning till om posten var redovisad under rätt rubrik. Av hennes dokumentation framgår inte heller att hon vid tidpunkten för revisionens avslutande hade tillräckliga revisionsbevis för att i revisionsberättelsen kunna uttala sig om vare sig postens värde eller dess existens. Genom att inte försöka verifiera värdet av en väsentlig post har A-son även i detta fall åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### ***Skatter och avgifter***

Av en resultatrapport för **byggbolaget** framgår att resultatet under räkenskapsåret hade belastats med förseningsavgifter och räntor på skattekontot. A-son har avgett en ren revisionsberättelse för

räkenskapsåret 2002/03. A-son har till RN uppgett att ”byggbolaget [var] sena betalare” både vad gällde leverantörsfakturor och skatter och att hon under flera år hade påtalat detta för företrädare för bolaget. Hon säger sig inte ha fått några egentliga svar. I dokumentationen för **maskinbolaget** finns en promemoria över brister som A-son har funnit vid sin revision av år 2002. I denna har A-son bland annat noterat att hon har funnit brister beträffande bolagets mervärdesskatteredovisning, att bolaget har inhämtat rättelsedeklarationer och fattat beslut att först göra ändringar i bokföringen och att därefter korrigera mervärdesskattedeklarationerna. Hon har även antecknat att hon inte skulle komma att anmärka i revisionsberättelsen det aktuella året och att skattemyndigheten redan var medveten om felet. Av A-sons dokumentation framgår inte vilka eventuella fel som hon uppmärksammade beträffande redovisningen av mervärdesskatt eller med vilka belopp rättelse skulle göras. Det framgår inte heller huruvida bolaget under året hade betalat någon mervärdesskatt till skattemyndigheten. Av promemorian framgår också att bolaget haft kostnader för en bil utan att redovisa någon bilförmån. A-son har avgett en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret. A-son har medgett att hon i sin revisionsberättelse borde ha anmärkt på flera av de förhållanden som hon har kommenterat i sin promemoria. För **reklam-bolaget** har A-son i sin revisionsberättelse för år 2002/03 anmärkt på att skatter och avgifter inte betalats i rätt tid. Motsvarande uppgift saknas i revisorspåteckningen i årsredovisningen. A-son har medgett att hon har slarvat genom att inte uppmärksamma detta förhållande.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 31 § aktieföretagslagen (1975:1385) framgår att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. Av A-sons dokumentation och yttranden framgår att såväl byggbolaget som maskinbolaget under en längre tid hade misskött hanteringen av skatter och avgifter. A-son skulle därför i sina revisionsberättelser ha anmärkt på att bolagen inte korrekt hade fullgjort sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. A-son har för reklambolaget anmärkt i sin revisionsberättelse att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid. Detta framgår dock inte av revisorspåteckningen på årsredovisningen. RN har i ett flertal beslut uttalat att det enligt god revisionssed bör framgå av revisorspåteckningen på årsredovisningen om en revisionsberättelse innehåller en anmärkning eller upplysning. A-son har i båda dessa fall åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### *Datering av revisionsberättelser*

För **byggbolaget** har årsredovisning avgetts den 31 oktober 2003 för det räkenskapsår som avslutades den 30 april 2003. A-son har daterat sin revisionsberättelse den 15 november 2003. Av hennes dokumentation framgår att revisionen inte var avslutad vid denna tidpunkt. Hennes granskningsnoteringar är gjorda på rapporter som är framtagna ur byggbolagets redovisningsprogram och som är daterade den 25 november 2003. För **bensinbolaget**, med balansdag den 31 augusti 2003, har årsredovisning avgetts den 20 januari 2004. A-sons revisionsberättelse är daterad den 10 februari 2004. Rapporter från bensinbolagets redovisningsprogram, som A-son har använt vid sin granskning, är daterade den 8 mars 2004. Även av dokumentationen för **reklam-bolaget** framgår som tidigare nämnts att ett underlag, väsentligt för A-sons bedömning, är daterat efter revisionsberättelsens avgivande.

A-son har uppgett att det är vanligt att revisionen inte är avslutad vid det datum som anges på revisionsberättelsen. Av ”bekvämlighet” ändrar hon inte det datum respektive bokföringsbyrå har angett i revisorspåteckningen på upprättad årsredovisning utan detta datum får ligga till grund för hennes dateringar av revisionsberättelserna.

RN gör följande bedömning.

Av god revisions sed 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 (jfr bl.a. RN:s beslut 2001-06-19, dnr 1999-350). RN konstaterar att A-son har medgett att kontroller har utförts efter den tidpunkt då hon daterat sina revisionsberättelser. A-son har således daterat sina revisionsberättelser innan granskningsarbetet hade avslutats. A-son har härmed åsidosatt god revisions sed.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

RN konstaterar att A-son i de av RN granskade revisionsuppdragen inte, vare sig genom någon dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort sannolikt att hon har utfört några godtagbara revisioner och att utförd granskning i huvudsak har varit begränsad till att omfatta skatter och avgifter. Hon har även brutit mot god sed genom att i tre av fyra granskade revisionsuppdrag datera sina revisionsberättelser innan revisionerna var avslutade. I ärendet har även framkommit att A-son, i två av de revisionsuppdrag RN granskat, har underlåtit att anmärka på klientens bristande hantering av skatter och avgifter.

RN finner att A-sons revisionsverksamhet har uppvisat mycket allvarliga brister. Hon har därigenom i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. A-son har uppgett att hon har haft personliga problem och varit sjuk vilket föranlett bristerna i granskningen och dokumentationen. Vad A-son anfört härom förändrar inte RN:s bedömning. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, 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.