

## D 21/08

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har av FAR SRS underrättats om att A-son efter en av FAR SRS utförd kvalitetskontroll inte har godkänts och därför ålagts att genomgå en s.k. omkontroll. Av underrättelsen framgår också att A-son inte kunnat omkontrolleras på grund av att han utträtt ur FAR SRS. Underrättelsen har föranlett RN att öppna ett tillsynsärende inom ramen för RN:s systematiska och uppsökande tillsyn (SUT).

För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-son revisionsarbete har RN tagit del av hans dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförda revisioner i fem aktiebolag i vilka A-son är vald revisor. Nedan kommenteras A-son revisionsarbete i tre av dessa, nämligen i trävarubolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2005–30 juni 2006), verkstadsbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2004–31 augusti 2005) samt hästbolaget (räkenskapsåret 2005). Härutöver har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse (men inte dokumentation) för hästbolaget även avseende räkenskapsåret 2004. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, i februari 2007, 96 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

### 2 Dokumentation

RN har begärt att A-son ska inge sin revisionsdokumentation rörande de ovan nämnda uppdragen. Förutom årsredovisningar och revisionsberättelser har A-son till RN insänt ett antal dokument rubricerade Revisionsdokumentation med standardiserade texter, checklistor rubricerade Årsredovisning samt ett stort antal bokslutsbilagor, signerade av A-son. Han har även till RN ingett vissa övriga redovisningshandlingar. RN har i skrivelse till A-son konstaterat att de kortfattade noteringarna i hans dokumentation enligt RN:s uppfattning inte verifierar att han har utfört någon revision enligt god revisionsssed, med alla de moment som detta innebär. A-son har av RN ombetts att kommentera dessa RN:s iakttagelser. Han har också ombetts beskriva samtliga revisionsåtgärder, avseende såväl förvaltningsrevisionen som revisionen av resultat- och balansposter samt att förklara varför eventuella revisionsåtgärder inte är dokumenterade.

A-son har anfört att han har försökt att lägga upp verksamheten på ett rationellt sätt ”men med beaktande av god revisionsssed”. Dessutom har han anfört att han samarbetar med duktiga redovisningskonsulter som ser till att alla balansposter är avstämda och verifierade. A-son har beskrivit sitt revisionsarbete enligt följande. Han gör en företagsanalys utifrån vilken väsentlighetstal bestäms och på vilken en riskbedömning görs. Därefter följer planering och revision. Kommentarer görs till alla balanskonton och resultaträkningen jämförs post för post med föregående år och större avvikelser föranleder särskild granskning. Alla skattekonton analyseras. När det gäller intern kontroll utförs i regel alla avstämningar av redovisningskonsulter och därutöver kontrollerar A-son att erforderliga försäkringar finns. Samtliga dessa åtgärder beskrivs i ett dokument benämnt Revisionsdokumentation som han själv har tagit fram.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionsred dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har 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. RN:s utredning visar att A-son dokumentation saknar utförliga anteckningar om hur han har planerat sin granskning, hur olika kontroller har utförts samt gjorda iakttagelser, bedömningar och slutsatser. RN:s finner att A-son dokumentation är så bristfällig att den inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### 3 Varulager

**Trävarubolaget** utför sågning och hyvling av trävaror och listverk. I bolaget har posten varulager tagits upp till 2,3 mnkr (18 procent av balansomslutningen). A-son dokumentation består av ett lagerintyg och några lagerlistor. A-son har antecknat att han i samband med genomgång av bokslutet ”gick [ ] runt” och bedömde lagrets storlek. Det finns dock inget som verifierar att några granskningar har skett, vare sig per balansdagen eller senare. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och att uppge vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde. Vidare har han ombetts att uppge när han senast (vid revisionsberättelsens undertecknande den 20 december 2006) varit närvarande vid bolagets lagerinventering samt att bifoga dokumentation från denna granskning.

A-son har beträffande trävarubolaget uppgett att han inte har varit närvarande vid någon av de båda inventeringar som skett, under den tid han har varit revisor i bolaget, eftersom de har infallit ”under semesterperioden”. Vid jämförelse med tidigare år hade lagret per den 30 juni 2006 ökat med sex procent och bruttovinstprocenten minskat från 24,3 till 23,8 procent. A-son bedömde att varulagrets värde kunde anses vara rimligt. Han har tillagt att han kontrollerade existensen i samband med bokslutets fastställande och fann det vara rimligt.

Av **verkstadsbolagets** årsredovisning framgår att bolaget tillverkar och tillhandahåller såväl egna som legotillverkade produkter. Varulager har tagits upp till 504 000 kr (19 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att han inte har haft möjlighet att närvara vid inventering. Hans dokumentation består av några lagerlistor som samtidigt utgör lagerintyg. Det finns inget som verifierar att någon alternativ granskning har skett. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och att uppge vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde. Vidare har han ombetts att uppge när han senast (vid revisionsberättelsens undertecknande den 9 januari 2006) varit närvarande vid bolagets lagerinventering samt att bifoga dokumentation från denna granskning.

A-son har vad gäller verkstadsbolaget angett att han inte någon gång har närvarit vid någon inventering bl.a. på grund av kostnadsskäl då bolaget är beläget ”flera mil från [hans] arbetsplats”.<sup>1</sup> Han har uppgett att lagret hade stigit med en procent sedan närmast föregående

---

<sup>1</sup> Klienten bedriver sin verksamhet i ett mindre samhälle som är beläget ca fem mil från den stad i vilken A-son har sin revisionsbyrå.

balansdag samt att bruttovinsten hade sjunkit från 82,2 till 80,1 procent. Med hänsyn till att lagervärdet sålunda var relativt oförändrat fann han detta vara rimligt.

RN gör följande bedömning.

Posten varulager var väsentlig i såväl trävarubolaget som verkstadsbolaget. Av RS 501 Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande enskilda poster framgår bl.a. att revisorn, när varulagret utgör en väsentlig post i årsredovisningen, skall skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt. Som framgått ovan har A-son inte agerat på detta sätt i vare sig trävarubolaget eller verkstadsbolaget. Med hänsyn till att A-son inte för något av de två bolagen har haft några granskade lagervärden att utgå ifrån har förutsättningar saknats för att grunda granskningen av varulager på en bedömning av om lagerförändringarna mellan de två åren har varit rimliga. Han har således inte heller visat eller gjort troligt att han har utfört några godtagbara alternativa granskningsåtgärder. RN konstaterar därmed att A-son, vare sig genom sin dokumentation eller sina svar på RN:s frågor, har verifierat att han har haft någon grund för att godta lagrets existens eller dess värde. Vidare är det anmärkningsvärt att A-son uppenbarligen anser det vara godtagbart att år efter år underlåta att närvara vid inventeringar enbart på grund av att balansdagen infaller under semesterperioden eller att klienten finns några mil från A-son kontor. A-son har genom sina upprepade underlåtelse allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **4 Bolag med negativt eget kapital**

Enligt **hästbolagets** årsredovisningar för räkenskapsåren 2004 och 2005 uppgick bolagets eget kapital till minus 48 057 kr per den 31 december 2003, till minus 199 178 kr per den 31 december 2004 och till minus 424 040 kr per den 31 december 2005. Av årsredovisningarna kan inte utläsas om några kontrollbalansräkningar har upprättats. Av A-son dokumentation för år 2005 framgår inte annat än att han i sina revisionsberättelser, daterade den 16 juni 2005 respektive den 14 juni 2006, har angett följande: ”Styrelsen har informerats om reglerna i ABL 13:2.”

RN har tillskrivit A-son och önskat kopia av senast upprättad kontrollbalansräkning, hans revisorsyttrande över denna samt protokoll från kontrollstämma. För det fall att kontrollbalansräkning inte har upprättats har A-son ombetts att förklara varför han inte anmärkt på att styrelsen inte hade uppfyllt aktiebolagslagens krav att genast upprätta kontrollbalansräkning.

A-son dokumentation utvisar att hästbolaget ägde ett handelsbolag tillsammans med en person som var närstående till hästbolagets ägare. Vidare framgår att verksamhet bedrivs i handelsbolaget men inte i hästbolaget. RN har förelagt A-son att inge en kopia av årsredovisning och revisionsberättelse för handelsbolaget. A-son har till RN insänt endast handelsbolagets deklaration. Såvitt framgår av A-son dokumentation har han inte uppmärksammat hästbolagets styrelse på skyldigheten att såsom bolagsman i handelsbolaget upprätta årsredovisning och utse revisor för handelsbolaget. De handlingar som tillställts RN utvisar inte att A-son ens skulle ha reflekterat över här nämnda skyldigheter, än mindre påtalat att de måste efterkommas.

A-son har anfört att han, beträffande revisionsberättelsen för år 2005, av förbiseende inte har anmärkt på att kontrollbalansräkning inte hade upprättats i hästbolaget. Vad gäller handelsbolaget har A-son uppgett att detta inte har upprättat någon årsredovisning utan endast en deklaration. A-son har tillagt att uppdraget i hästbolaget är hans enda revisionsuppdrag där ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag och att han inte har uppmärksammat att handelsbolaget är skyldigt att upprätta årsredovisning och att utse revisor.

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.<sup>2</sup> Enligt 9 kap. 33 § andra stycket i samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.<sup>3</sup> Om kontrollbalansräkning inte har upprättats ska således revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. Att i revisionsberättelsen endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler är inte detsamma som att anmärka på att bestämmelserna i aktiebolagslagen inte har följts. A-son skulle därför i första hand ha uppmanat styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning och tillställa honom denna för granskning. Om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser för hästbolaget ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Genom att underlåta att agera på detta sätt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Ett handelsbolag i vilket en eller flera delägare är juridiska personer ska enligt 6 kap. 1 § första stycket 3 bokföringslagen (1999:1078) upprätta årsredovisning. Ett sådant bolag ska också enligt 1-3 och 12 §§ revisionslagen (1999:1079) revideras av en godkänd eller auktoriserad revisor. Ansvar för att ett handelsbolag efterkommer dessa skyldigheter åvilar samtliga förvaltningsberättigade delägare.<sup>4</sup> I förevarande fall har det således åvilat bl.a. hästbolaget genom dess styrelse att upprätta årsredovisning för handelsbolaget och utse revisor. Eftersom hästbolagets styrelse inte efterkommit dessa sina skyldigheter har det enligt god revisionsråd ålegat A-son att för styrelsen påtala detta. Som framgått ovan har A-son som skäl för sin underlåtenhet att agera angett att han inte noterade att handelsbolaget har varit skyldigt att upprätta årsredovisning och att utse revisor. RN konstaterar att det ankommer på en godkänd eller auktoriserad revisor att känna till grundläggande regler i årsredovisningslagen och revisionslagen och att agera i enlighet med god revisionsråd om de inte efterlevs. RN konstaterar därför att A-son genom att underlåta att agera på sätt som beskrivits ovan har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## 5 RN:s sammanfattande bedömning

A-son dokumentation är mycket bristfällig. Vidare har A-son i två bolag och under flera år underlåtit att förvissa sig om existensen och värdet av posten varulager. A-son har i ett tredje bolag underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkning inte hade upprättats och lämnats till honom för granskning samt att styrelsen i detta bolag, såsom företrädare för en delägare i ett handelsbolag, inte har upprättat årsredovisning i handelsbolaget eller utsett revisor i detta. A-son har därmed i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

---

<sup>2</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

<sup>3</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 30 § andra stycket i 1975 års aktiebolagslag.

<sup>4</sup> Se Stefan Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag – En kommentar, 2001, s. 303.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. 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 stf. direktören Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.