

D 48/08

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag (T-bolaget) och har därför öppnat detta disciplinärende. Ärendet gäller A-sons revision av räkenskapsåret den 10 november 2004–31 december 2005, som var T-bolagets första.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande. T-bolaget var verksam inom byggbranschen. T-bolaget ägdes av tre fysiska personer med en tredjedel av aktierna vardera. Samma personer utgjorde T-bolagets styrelse. Redovisat resultat för räkenskapsåret 2004/05 var 240 000 kr med en redovisad omsättning på 1 858 000 kr och en balansslutning på 3 733 000 kr. Årsredovisningen är daterad den 30 juni 2006. T-bolaget försattes i konkurs den 31 oktober 2006. A-son var även vald revisor i ett annat bolag (B-bolaget), ägt av samma personer och med liknande verksamhet som T-bolagets. B-bolaget försattes i konkurs den 12 juni 2006 efter att under våren ha genomgått ett försök till företagsrekonstruktion. I samband med T-bolagets konkursutredning har det framkommit att T-bolagets bokföring inte har förts löpande utan att samtliga affärstransaktioner har bokförts först i januari 2006. Det har förekommit sammanblandning med B-bolagets bokföring och ett stort antal transaktioner mellan bolagen har gjort att redovisningen blivit svår att överblicka. A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004/05 anmärkt på att T-bolagets redovisning av mervärdesskatt har varit felaktig vid ett antal tillfällen. I övrigt avviker revisionsberättelsen inte från standardutformningen.

RN har inhämtat och gått igenom A-sons revisionsdokumentation avseende T-bolaget för räkenskapsåret 2004/05. Vid genomgången har RN haft anledning att uppmärksamma – utöver hennes granskning av bolagets bokföring – granskningen av balansposterna pågående arbeten och varulager. RN:s iakttagelser behandlas nedan i avsnitten *3. Pågående arbeten* och *4. Revisionsdokumentation*.

2 Eftersläpningar i bokföringen

Angående T-bolagets bokföring har A-son anfört följande. Hon valdes till revisor i T-bolaget i samband med att det inköptes som lagerbolag i december 2004. Enligt ägarnas uppgifter till henne och till bolagens bokföringskonsult bedrevs ingen verksamhet i T-bolaget, utan all verksamhet bedrevs i B-bolaget. Under rekonstruktionsarbetet i B-bolaget framkom det att bokföringen i B-bolaget hade släpat efter samt att transaktioner som hörde till T-bolaget hade bokförts i B-bolaget. Styrelsen vidtog åtgärder för att rätta felen i båda bolagen och för att bokföringen skulle ske löpande under räkenskapsåret 2006. Hon bedömde att bristerna i T-bolaget inte var lika omfattande och väsentliga som i B-bolaget. Merparten av transaktionerna i T-bolaget var bokförda i B-bolagets räkenskaper. T-bolaget var nystartat och det var inte så lätt för ledningen av de båda bolagen att veta exakt var transaktionerna hörde hemma. Bokföringen var dessutom ”ikapp” innan revisionsberättelsen avgavs. Därför bedömde hon att det räckte med en erinran till T-bolagets styrelse. Hon har därför valt att anmärka på brister i den interna kontrollen samt eftersläpning i bokföringen i B-bolagets revisionsberättelse, men inte i T-bolagets revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Styrelsen i ett aktiebolag ska enligt 8 kap. 4 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551)¹ se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. T-bolagets bokföring har i sin helhet upprättats efter räkenskapsårets slut, vilket innebär att grundläggande regler i bokföringslagen inte har efterlevts och att bolagets resultat och ställning inte har kunnat följas. Styrelsen har därmed inte fullgjort sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen att se till att T-bolagets bokföringsskyldighet uppfylldes. Enligt 9 kap. 33 § aktiebolagslagen² ska det anmärkas i revisionsberättelsen om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller verkställande direktören på något sätt har handlat i strid mot aktiebolagslagen. RN finner att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att inte anmärka på styrelsens underlåtenhet i revisionsberättelsen.

3 Pågående arbeten

I T-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004/05 upptogs balansposten pågående arbeten till 1 894 000 kr per den 31 december 2005. RN har noterat följande angående A-sons revisionsanteckningar. Hon har i sin planering antecknat att posten pågående arbeten var väsentlig och att risken för fel i redovisningen av denna var hög. Hon har antecknat att hon prickat av specifikationer mot årsredovisning och huvudbok, att hon har läst igenom avtal gällande pågående arbeten samt att hon har gått igenom fakturorna före och efter balansdagen och inte funnit några fler periodiseringsposter. Under rubriken Sammanfattning har A-son antecknat att projektredovisning saknas och att hon har haft vissa svårigheter med att verifiera posten samt att hon har gått igenom fakturor och inköp tillsammans med två av T-bolagets företrädare. Hon har antecknat som slutsats att ”posten synes rimligt redovisad.” Underlag som kopierats till dokumentationen är kundfakturor, kostnadssammanställningar och köpeavtal, för vad som framstår som fyra projekt samt en sida med svårtydda handskrivna anteckningar.

A-son har beträffande sin granskning av posten pågående arbeten i T-bolagets årsredovisning anfört följande. Hon har gjort en grundlig genomgång av samtliga pågående arbeten och underlagen finns i hennes dokumentation. Tillsammans med T-bolagets ägare kontrollräknade hon nedlagd tid (arbetade timmar och timkostnad), materialkostnaderna och inköp till objekten. Det fanns vissa svårigheter angående inköpen eftersom alla underlag inte var märkta med projektnamnet, men alla fakturor som genomgicks kunde hänföras till respektive objekt. Genomgången gjordes dels per balansdagen den 31 december 2005, dels per ett datum i mars 2006. Hennes slutliga bedömning blev att de pågående arbetena hade det värde som upptagits i årsredovisningen för räkenskapsåret 2004/05.

RN gör följande bedömning.

Pågående arbeten var den helt dominerande tillgångsposten i balansräkningen och uppgick till hälften av balansomslutningen (1,8 av 3,7 mnkr). A-son har bedömt posten som väsentlig och antecknat att risken för fel i redovisningen var särskilt hög på grund av avsaknad av projektredovisning. RN noterar att A-son har granskat aktiverade belopp för pågående arbeten

¹ Motsvarande bestämmelse fanns före den 1 januari 2006 i 8 kap. 3 § andra stycket aktiebolagslagen (1975:1385).

² Motsvarande bestämmelse fanns före den 1 januari 2006 i samma paragraf i 1975 års aktiebolagslag.

och accepterat det värde som upptagits i årsredovisningen. Vid granskningen av pågående arbeten för annans räkning har en revisor att ta ställning inte bara till de utgifter som har aktiverats per projekt, utan även till om förluster kan uppstå innan slutleverans av respektive projekt har skett. Förutom de anteckningar som redogjorts för ovan består A-sons dokumentation för den aktuella granskningsposten av kopior av diverse handlingar som T-bolaget har upprättat och som i och för sig summerar till den i årsredovisningen upptagna totalsumman. Det saknas dock uppgifter i dokumentationen och i A-sons svar till RN som visar att hon har tagit ställning till respektive projekts färdigställandegrad. Det finns inte heller uppgifter om eventuella kvarstående färdigställandekostnader eller förlustrisker. RN finner att de granskningsåtgärder som A-son redogjort för inte har varit tillräckliga för att hon ska kunna anses ha förvissat sig om att pågående arbeten hade värderats i enlighet med god redovisningssed. Med hänsyn till postens väsentlighet och den höga risken för fel i redovisningen av posten, har A-son inte haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av T-bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionsd.

4 Revisionsdokumentation

RN har vid genomgången av A-sons dokumentation för ett antal poster haft svårt att avgöra hur granskningen har genomförts. Som exempel kan nämnas att A-son angående granskningen av posten varulager, som i årsredovisningen har upptagits till 343 000 kr, har antecknat att hon har läst igenom lagerlistan och att den föreföll rimlig. Enligt hennes noteringar har hon jämfört lagerlistan med den som B-bolaget hade lämnat och de innehöll olika varor. Vidare finns det antecknat att hon inte har varit närvarande vid inventeringen av lagret, att hon inte visste när den ägde rum och att inventeringsintyg saknades. Ifråga om värdering har hon enligt sina anteckningar kontrollerat några priser och priserna föreföll rimliga. Hon har också antecknat att hon har kontrollsummerat att ”totalerna” var korrekta.

Sedan RN har förelagt A-son att närmare redogöra för sin granskning av T-bolagets redovisning har hon redogjort för fler granskningsåtgärder än vad som framgår av hennes dokumentation.

RN gör följande bedömning.

RN finner inte skäl att anta annat än att A-son har genomfört tillräckliga granskningsåtgärder (med undantag för granskningen av pågående arbeten, jfr. avsnitt 3 ovan). Däremot finns anledning att ifrågasätta hennes dokumentation av dessa åtgärder. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dessa framgår i huvudsak följande. Godkända och auktoriserade revisorer ska 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 revisionsd. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen 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.

Vid RN:s genomgång av A-sons revisionsdokumentation har kunnat konstateras att det inte har varit möjligt att i efterhand göra en bedömning av hennes revisionsinsatser beträffande flera poster på grundval av revisionsdokumentationen. RN finner att A-sons dokumentation därmed

inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och RN:s föreskrifter. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 Sammanfattande bedömning

RN har funnit att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att underlåta att i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2004/05 anmärka på att T-bolagets bokföring inte hade förts löpande under räkenskapsåret. Hon har också åsidosatt god revisionssed då hon, trots otillräcklig granskning av T-bolagets väsentligaste tillgångspost – pågående arbeten, som utgjorde hälften av bolagets balansomslutning – tillstyrkt fastställande av T-bolagets resultat- och balansräkningar. Hon har slutligen åsidosatt sina skyldigheter som revisor eftersom hennes revisionsdokumentation inte har återgett av henne vidtagna granskningsåtgärder. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger henne till last är allvarligt ska A-son meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.