

## D 9/08

### 1 Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa godkända och auktoriserade revisorer 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, när SUT-ärendet initierades, senast genomförda revisioner i fem aktiebolag i vilka A-son är vald revisor. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i tre av dessa, nämligen i grossistbolaget (räkenskapsåret 2005), cafébolaget (räkenskapsåret 2005) och verkstadsbolaget (räkenskapsåren 2003, 2004 och 2005). Vidare har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse (men inte dokumentation) för ytterligare ett aktiebolag, restaurangbolaget (räkenskapsåret den 19 april 2005–31 december 2005 och den 28 augusti 2004–31 december 2005 enligt två alternativa årsredovisningar). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, i november 2006, 315 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X (revisionsbyrån) men är anställd i Y AB som är en av kommanditdelägarna i X.

### 2 Oberoende

Av uppgifter från Bolagsverket framgår att A-son under många år har varit vald revisor i ett aktiebolag, RAB. Samtidigt har en kollega på X här benämnd NN, varit styrelsesuppleant i detta bolag. NN var styrelsesuppleant också i A-sons bolag Y AB och W AB. Bolagsverket har den 22 februari 2007 registrerat A-sons avgång som revisor i RAB, dvs. tre månader efter det att RN öppnat SUT-ärendet avseende A-son. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och att uppge vilka överväganden om sitt oberoende som han har gjort när han har accepterat detta uppdrag och kvarstått som vald revisor i uppdraget.

A-son har i skrivelse till RN uppgett att han hade ”missat” att hans kollega var suppleant. Han har tillagt att eftersom kollegan aldrig inträtt istället för ordinarie ledamot eller utfört någon uppgift som suppleant i bolaget har något jäv inte uppstått. Han har nu av sagt sig uppdraget som revisor i RAB och därmed föreligger inte längre någon risk för jäv.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) ska en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt första stycket 2, den s.k. generalklausulen, ska en revisor vidare avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § andra stycket

behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

I ärendet har framkommit att A-son innehaft ett revisionsuppdrag i ett aktiebolag (RAB) vars styrelsesuppleant samtidigt var dels kollega till A-son vid den revisionsbyrå där A-son är verksam, dels styrelsesuppleant i två bolag ägda av A-son. A-son har i ärendet invänt att kollegan inte deltagit i verksamheten i RAB och att ett hot mot A-sons opartiskhet eller självständighet därmed inte föreligger samt att han numera avsagt sig uppdraget som revisor i RAB.

En person som åtar sig ett uppdrag som styrelsesuppleant i ett aktiebolag gör ett åtagande att, för det fall ordinarie styrelseledamot får förhinder att utföra sitt uppdrag, utan vidare åtgärder träda in som företrädare för bolaget. I den egenskapen har personen ett ansvar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Dessa uppgifter omfattas också av den granskning som bolagets revisor ska utföra inom ramen för sin revision. RN finner därför att det förhållandet att en revisionsklients styrelsesuppleant också är kollega till revisorn vid den revisionsbyrå där revisorn är verksamhet och styrelsesuppleant i bolag ägda av revisorn, är en sådan omständighet som enligt generalklausulen innebär att revisorns opartiskhet och självständighet kan ifrågasättas. Det har därmed rått en presumtion för att A-son har varit skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget som vald revisor i RAB. Det har i förevarande 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 hans opartiskhet eller självständighet. Genom att trots detta kvarstå i revisionsuppdraget har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Det faktum att A-son avsagt sig uppdraget som revisor i RAB efter det att SUT-ärendet öppnades föranleder ingen annan bedömning.

### **3 Cafébolaget**

Cafébolagets lager redovisades per den 31 december 2005 med 238 000 kr (82 procent av balansomslutningen). Per den 31 december 2004 togs lagret togs upp till 328 000 kr. A-sons dokumentation består av ett dokument benämnt försättsblad på vilket antecknats att kontrollsummering av inventeringslista har skett. I övrigt finns i dokumentationen inte något som verifierar att några kontroller har skett. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och att uppge hur han hade förvässat sig om lagrets existens och värde. Han har också ombetts att ange när han, vid revisionsberättelsens undertecknande för år 2005, senast hade närvarit vid inventering av lagret i bolaget och att bifoga dokumentation från denna granskning.

A-son har anfört att han ansåg att intyg och specifikationer var fullt tillräckliga som underlag och att lagret var i ”paritet med tidigare lager”. A-son har uppgett att han närvarade vid en inventering för fem till sex år sedan men att en representant för bokföringsbyrån deltog vid inventeringen avseende år 2004, ”varför extern vidimering av tillgången gjordes då”. A-son har till RN insänt ett intyg i vilket bolagets redovisningskonsult har uttalat att han på uppdrag av A-son deltagit vid inventeringen av cafébolagets varulager den 4 januari 2005. I intyget anges att redovisningskonsulten gjort egna stickprov på ett antal varor med avseende på prissättning och antal. Av intyget framgår dock inte vare sig inriktning eller omfattning av uppgivna stickprov. I A-sons dokumentation finns inte heller något som tyder på att han vid sin revision vare sig efterfrågat eller inhämtat sådan information. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att bolaget omsatte drygt 400 000 kr, var under avveckling och helt saknade publikt intresse. Han ansåg därför att det räckte med ett intyg från en ”fristående person”.

RN gör följande bedömning.

Posten varulager var enligt cafébolagets redovisning bolagets enda egentliga tillgång varför det ankom på A-son att skaffa godtagbara revisionsbevis för att uttala sig om dess existens och värde. Detta krav bortfaller inte vare sig av att bolaget hade låg omsättning eller var under avveckling. RN finner att det varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han har haft tillräcklig grund för att godta posten varulager i cafébolaget. Eftersom posten, enligt redovisningen, var bolagets mest väsentliga tillgång har A-son härmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Slutligen noterar RN att A-son har anlitat cafébolagets redovisningskonsult för att utföra revisionsåtgärder vilket strider mot förbudsregeln i 9 kap. 18 § aktiebolagslagen (2005:551) enligt vilken en revisor vid revisionen inte får anlita någon som biträder vid bolagets bokföring. RN konstaterar att A-son vid sin revision av cafébolaget i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### 4 Verkstadsbolaget

Verkstadsbolaget bedriver mekanisk verkstad. RN har ursprungligen tagit del av A-sons revisionsdokumentation för år 2005. A-son har i sin revisionsberättelse för detta räkenskapsår bl.a. anmärkt på att det inte har varit möjligt att verifiera kvantitet eller värde av posten benämnd Varor under tillverkning samt angett att posten var väsentlig. Han har i sin revisionsplan antecknat att bolaget inte hade något fungerande lager/produktionssystem utan uppskattningar gjordes av VD. I bolaget fanns vad VD kallade "Produkter i arbete" som utgjordes av kundordertillverkade artiklar i olika stadier i tillverkningsprocessen. I revisionsdokumentationen finns bl.a. följande notering: "Mot bakgrund av avsaknaden av lager- och produktionssystem har tidigare års ktrl-inventeringar av dessa artiklar inte varit givande." På ett arbetsprogram avseende varulager har den 30 juni 2006 antecknats att värdet av produkter i arbete var "högst osäkert". Underlag för posten utgjordes endast av VD:s egna uppgifter. I riskanalysen har angetts att företagsledningen på grund av den svaga interna kontrollen kunde styra och påverka redovisningen i önskad riktning. I en slutkontrollista har konstaterats att bristen på likviditet påverkade värderingen av tillgången pågående arbeten så att denna post inte var tillförlitlig samt att avsaknaden av system/rutiner gjorde posten omöjlig att bedöma. A-son har för detta år avgett en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen. På grund av A-sons allvarliga anmärkningar i sin revisionsberättelse och hans anteckningar om betydande brister i bolagets rutiner har RN funnit det motiverat att ta del av årsredovisningar och revisionsberättelser samt A-sons revisionsdokumentation också för åren 2003 och 2004.

Av A-sons dokumentation avseende revisionen av verkstadsbolaget för år **2003** framgår att Skatteverkets fordran på bolaget har överlämnats till kronofogdemyndigheten vid ett flertal tillfällen gånger under år 2003. Per balansdagen den 31 december 2003 uppgick skatteskulden till 1,4 mnkr varav 932 000 kr hade överlämnats till kronofogdemyndigheten. A-son har antecknat att bolaget under året hade "släpat" med betalningar till Skatteverket. A-son har den 1 juni 2004 avgett en revisionsberättelse utan anmärkningar.

Varor under tillverkning redovisades med 2,35 mnkr (16 procent av balansomslutningen) vilket var den näst största balansposten efter byggnader och mark. Av anteckningar framgår att av det totala beloppet 2,35 mnkr utgjordes 1,32 mnkr av faktiska order och 0,91 mnkr av "prognoser". Det senare innebär att tillverkning hade skett utifrån prognoser på troliga framtida order enligt uppgift från bolagets VD. A-son har antecknat att denna senare post eventuellt var något för högt värderad. Vid revisionstidpunkten i maj 2004 var endast 200 000 kr av

prognosvärdet säkerställt genom fakturering. Värdering hade skett utifrån ordervärde justerat för färdigställandegrad och fem procent marginal (föregående år tio procent). Vidare framgår att VD hade gjort en "manuell bedömning" av färdigställandegraden av samtliga varor under tillverkning. A-son har i sin analys antecknat att risk fanns att bolaget manipulerade med siffror för att redovisa bättre resultat.

Såvitt framgår av dokumentationen har A-son utan egen granskning godtagit VD:s uppgifter om färdigställandegrad vad gäller hela posten Varor under tillverkning. Av dokumentationen kan inte heller utläsas att A-son har gjort några överväganden om varför utpriset skulle reduceras med endast fem procent i stället för tio procent som tidigare år hade ansetts vara en rimlig marginal. Av dokumentationen framgår inte heller att A-son har haft tillräckliga revisionsbevis beträffande merparten av det upptagna prognosvärdet.

Vad gäller räkenskapsåret **2004** redovisade verkstadsbolaget varor under tillverkning med 3,6 mnkr (21 procent av balansomslutningen) vilket var den näst största balansposten efter byggnader och mark som togs upp till 8,9 mnkr. Av anteckningar framgår att av det totala beloppet 3,6 mnkr utgjordes 2,3 mnkr av faktiska order och 1,5 mnkr av "prognoser". Värdet av faktiska order bedömdes av A-son som rimligt efter analys av fakturering i januari–februari 2005. Av revisionsdokumentationen framgår också att det inte varit möjligt att kontrollera "värdet av prognoser" p.g.a. "att bolagets orderstock inte värderas i ordersystemet". Vidare framgår att angivna värden kommer från bolagets VD. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son också detta år utan egen granskning godtagit VD:s uppgifter om färdigställandegrad vad gäller hela posten Varor under tillverkning.

Kundfordringar har tagits upp till 3,4 mnkr (20 procent av balansomslutningen). Enligt anteckningar i revisionsdokumentationen ingick i detta belopp 1,2 mnkr som uppges avse belopp fakturerade i januari 2005 men som enligt VD levererades i december 2004. Sålunda har noterats: "Enl. bolaget utlev. december." Såvitt framgår av dokumentationen har ingen kontroll skett av de fakturor som upprättades i januari 2005 och som enligt uppgifter från VD avsåg leveranser i december 2004.

Som framgått ovan fanns i revisionsberättelserna för åren **2003** och **2004** inga anmärkningar avseende Varor under tillverkning. A-son har av RN ombetts att, mot bakgrund härav, förklara vilken grund han hade för att godta existens och värde av Varor under tillverkning i årsredovisningarna för åren 2003 och 2004.

A-son har anfört följande.

Vad gäller posten Varor under tillverkning hade beträffande år 2005 inga prognostiserade order blivit levererade varför han ifrågasatte värdet av delposten Produkter i arbete. Under åren 2003 och 2004 var värdet av "prognostiserade" order lägre och efter granskning mot resultaträkning, order och fakturering nästkommande period kom han fram till slutsatsen att posten var rimlig per balansdagarna den 31 december 2003 och 2004. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att han personligen besökte bolaget såväl år 2003 som år 2005 och då framförallt granskade pågående arbeten och hade genomgång med bolagets VD. Produkterna fanns rent fysiskt och kostnaderna för framtagandet av produktion gick att verifiera. Det som var osäkert var orderläget och om "värdet mot kund" var säkert och upptaget till rätt värde. Vid dessa tidpunkter var det dock inte helt självklart att dessa värden var felaktiga. Då leveranser inte skett enligt angivna tidsplaner under år 2005 var hans bedömning att värdena sannolikt var felaktiga. Det gick dock inte att med säkerhet dra denna slutsats för åren 2003 och 2004.

A-son har inte förklarat varför han i sin revisionsberättelse för år 2003 inte anmärkte på bolagets bristande hantering av skatter och avgifter. Han har inte heller kommenterat RN:s iakttagelser beträffande posten kundfordringar avseende år 2004.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen följer att en revisor ska anmärka i sin revisionsberättelse om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av vissa särskilt angivna bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483). Som framgått ovan fanns under år 2003 stora brister i bolagets hantering av skatter och avgifter. Genom att inte göra anmärkning i sin revisionsberättelse för år 2003 har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN:s utredning visar att det fanns stora oklarheter beträffande värdet av de varor som tillverkats utan att det fanns order. Varken av A-sons dokumentation eller av hans svar kan utläsas att han hade tillräckliga underlag för att godta de redovisade värdena av varor under tillverkning. A-son har emellertid anfört att det inte var helt självklart att de av bolaget redovisade värdena var felaktiga varför han i sina revisionsberättelser för åren 2003 och 2004 avstod från att ifrågasätta de av bolagets VD gjorda värderingarna.

Enligt god revisionsred ska en revisor inte acceptera poster för vilka det inte finns godtagbara underlag som verifierar värdet. Att, som A-son har gjort, godta värden på grund av att det inte bevisats att de var felaktiga är ett anmärkningsvärt avsteg från god revisionsred. RN konstaterar att A-son inte har visat att han hade tillräcklig grund för att avseende åren 2003 och 2004 godta verkstadsbolagets redovisning av varor under tillverkning eller det redovisade värdet av posten kundfordringar för år 2004. Genom att trots de bristande underlagen acceptera de redovisade värdena har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## **5 Restaurangbolaget**

RN har i skrivelse till A-son, daterad den 10 november 2006, önskat att erhålla kopia av senaste årsredovisning och revisionsberättelse för restaurangbolaget. A-son har till RN sänt in en årsredovisning som enligt sin lydelse omfattar perioden den 19 april 2005–31 december 2005. A-son har i den till RN insända revisionsberättelsen uppgett att räkenskapsåret omfattade hela kalenderåret 2005.

RN har från Bolagsverket inhämtat årsredovisning och revisionsberättelse för restaurangbolaget och jämfört dessa handlingar med de som A-son har tillställt RN. I den revisionsberättelse som ingetts till Bolagsverket har uppgetts ett annat organisationsnummer och ett annat – om än liknande – namn än restaurangbolagets. I de versioner av såväl årsredovisning som revisionsberättelse som ingetts till Bolagsverket anges att räkenskapsåret omfattade perioden den 28 augusti 2004–31 december 2005.

A-son har uppgett att räkenskapsåret var felaktigt angivet i såväl den första årsredovisningen som den första revisionsberättelsen. Därefter gjordes en korrigerad revisionsberättelse som emellertid kom att avse fel bolag. Den felaktiga revisionsberättelsen har därefter registrerats hos Bolagsverket. A-son har till RN anfört att båda revisionsberättelserna är felaktiga och att ingen gäller. Han har vidare uppgett att korrigeringen gjordes i juli 2006 när han delvis hade semester. Efter det att felaktigheterna uppmärksammats av RN kommer A-son att upprätta en korrigerad revisionsberättelse. Enligt A-son ska korrekt räkenskapsår vara perioden den 28 augusti 2004–31 december 2005.

RN gör följande bedömning.

Det är i ärendet inte utrett att A-son avgett den revisionsberättelse som finns i hans dokumentation och som han ingett till RN. Förutsättningar saknas därför att kritisera honom för hans hantering av denna. RN:s bedömning har därför begränsats till innehållet i den till Bolagsverket ingivna revisionsberättelsen.

Den till Bolagsverket ingivna revisionsberättelsen innehåller felaktiga uppgifter rörande vilket bolag den avser. Det ankommer på en kvalificerad revisor att innan undertecknandet av en revisionsberättelse kontrollera att korrekt namn och organisationsnummer har angetts på denna. Genom att avge en felaktigt utformad revisionsberättelse har A-son åsidosatt god revisionssed.

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

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. Vidare har han brutit mot en förbudsregel i aktiebolagslagen. I ett av de av RN granskade uppdragen har A-sons granskning av posten varulager varit bristfällig. I ett annat av de av RN granskade uppdragen har A-son inte visat att han för två räkenskapsår har haft tillräcklig grund för att godta bolagets redovisade värden av varor under tillverkning eller det redovisade värdet av posten kundfordringar beträffande ett av åren. För ett av räkenskapsåren avseende detta bolag har A-son även underlåtit att anmärka på bolagets bristande hantering av skatter och avgifter. Slutligen har A-son i ett tredje bolag avgett en felaktigt utformad revisionsberättelse.

A-son har 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.

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, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt professorn Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.