

D 24/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. RN har från den av RN anlitate kontrollanten mottagit en rapport efter genomförd kvalitetskontroll av vilken det framgår att denne har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed.¹ De iakttagelser som kontrollanten noterat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en egen kompletterande utredning av de brister som rapporterats av kvalitetskontrollanten. RN:s utredning har omfattat en granskning av de tre revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Nedan redovisas RN:s närmare iakttagelser i två av dessa, vvs-bolaget och textilbolaget, båda med räkenskapsåret 2006. Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag. RN:s iakttagelser kommenteras närmare i ett av dessa, tillverkningsbolaget räkenskapsåret 2006. RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt A-sons uppgift till kvalitetskontrollanten hade han 21 revisionsuppdrag vid dennes besök i november 2007. Han utövar sin revisionsverksamhet i X Revisionsbyrå (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 Omständigheter som har framkommit vid kontrollantens kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollanten har uppgett att A-son inte har några rutiner för prövning av sitt oberoende. I samtliga tre granskade revisionsuppdrag saknades anteckningar om hur analysmodellen tillämpats, dokumentation rörande A-sons kunskap om verksamheten, riskanalys, väsentlighetstal samt revisionsplanering. Dokumentationen var bristfällig avseende utförd granskning samt anteckningar från muntlig rapportering. I ett uppdrag i en bransch med omfattande kontanthantering fanns ingen dokumenterad granskning av kontantförsäljning eller av bolagets kassarutiner. Kontrollanten har även, beträffande frågan om vem som upprättar bokslut och årsredovisning, antecknat följande: ”årsredovisningen går man igenom tillsammans och kommer fram till en slutprodukt”. Vidare hade A-son inte uppmärksammat brister i bolagens årsredovisningar.

A-son har till RN lämnat kommentarer rörande kontrollantens rapport och därvid anfört att han har haft sina revisionsuppdrag under flera år och att det inte har framkommit några omständigheter som påverkat hans oberoende. Han känner bolagens verksamhet väl och diskuterar årligen utveckling och framtid samt hur dessa faktorer påverkar hans granskning. Klienterna är ägarledda fåmansföretag som handhar redovisning och annan administration själva. Deras förväntningar på honom som revisor är att alla väsentliga fel ska ha rättats. Revisionsplanering sker i samråd med klienterna. Dessa bolag har inte någon intern kontroll vilket gör att riskerna kan vara stora och påverka väsentlighetsnivån. Han har inte upprättat några granskningsprogram eftersom det är han som ”utför allt arbete och ej behöver kommunicera med anställda”. Vid granskningen av förvaltningen dokumenterar han endast avvikelser. Upptäcker han inga fel blir det ingen dokumentation. För att förbättra sin dokumentation har han anskaffat

¹ Av kontrollantens dokumentation framgår att kontrollanten bedömt att A-son inte heller kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed.

ett revisionsprogram. Han har även uppgett att bokslut och årsredovisning upprättas i ”samarbete” mellan honom och klienten för fyra av hans fem största revisionsuppdrag.

3 Omständigheter som har framkommit vid RN:s genomgång

3.1 A-sons oberoende

Av insänd dokumentation framgår att boksluten i samtliga sex fall har upprättats med biträde av A-son och att han därvid även har upprättat bokföringsorder bl.a. avseende rättelser av under året gjorda felbokföringar, omföring av ingående balanser, bokföring av upplupna kostnader, avskrivningar, kostnad för löneskatt, avsättning till periodiseringsfond, koncernbidrag och bolagsskatt.

A-son har uppgett att han oftast utför sin granskning innan bokslut och årsredovisning är klara. När han under granskningen hittar något som han anser bör rättas till eller som påverkar bokslutet i övrigt dokumenterar han korrigeringen på en bokföringsblankett för att samlat och löpande kunna hålla reda på sina bokföringsmässiga synpunkter. Efter granskningen går han igenom dessa med klienten för att undanröja missuppfattningar och beakta övriga synpunkter. Han anser själv att han är noggrann och har god kontroll över klienternas verksamhet. Hans klienter är nästan uteslutande familjeägda fåmansbolag där redovisningen handhas av ägarna. Omfattningen av korrigeringsarna varierar därför mellan bolagen. En årsredovisning bygger oftast på föregående års årsredovisning. När ett bokslut är klart vill ofta klienten att han skriver ut årsredovisningen då han har en mall. Man vill oftast ha samma utformning som föregående år. Ett utkast till årsredovisning skickas med e-post till klienten som infogar sina synpunkter och kontrollerar att allt stämmer enligt hans eller hennes uppfattning. Årsredovisningen kan skickas fram och tillbaka flera gånger innan slutprodukten är klar. När klienten är nöjd med resultatet skriver denne ut årsredovisningen och undertecknar den.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen (2005:551) får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Av bestämmelsen följer att en revisor inte får ta någon befattning med den löpande bokföringen.² Det innebär emellertid inte att en revisor är förhindrad att lämna råd samt förslag till bokföringsåtgärder. Däremot faller varje självständig befattning med den löpande bokföringen, eller upprättande av årsredovisning, utanför det tillåtna området.³ Av A-sons egna uppgifter framgår att han har lämnat omfattande biträde i syfte att upprätta korrekta bokslut och årsredovisningar för sina klienter. Han har härigenom agerat i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser.

3.2 A-sons dokumentation

A-sons dokumentation består av bolagens årsredovisningar, revisionsberättelser, bokslutsbilagor och annan bokslutsdokumentation. Det finns, utöver vissa noteringar rörande balansposter, inget som verifierar att någon egentlig revision har utförts, med alla de moment som detta innebär enligt god revisionssed i form av prövning av oberoende enligt analysmodellen, riskanalys,

² Jfr förarbetena till aktiebolagslagen (1975:1385), prop. 1975:103, s. 425.

³ Se Sten Andersson, Svante Johansson och Rolf Skog: Aktiebolagslagen – En kommentar, Del I, s. 9:44.

bedömning av väsentlighet, planering, notering om gjorda iakttagelser, sammanfattande bedömning etc.

A-son har uppgett följande. Värdet av interna kontrollrutiner är begränsat då hans klienter är fåmansbolag med en eller två ägare. Han tillämpar generellt substansgranskning avseende redovisningen. Han granskar redovisningen då han går igenom samtliga kundfordringar och leverantörsskulder och gör noteringar om eventuella iakttagelser. Han går även igenom banktransaktioner via kontoutdrag från bank och kontrollerar avstämningar. Löner, skatter, sociala avgifter och mervärdesskatt granskas genom avstämning av skattekontot. Han arbetar även för att få reda på sådant som inte syns i siffrorna genom att diskutera olika frågeställningar med klienterna. Dessa diskussioner syns inte i dokumentationen om det inte framkommer något som kan påverka hans bedömning av bolaget. Klienterna förväntar sig att allt ska vara rätt då han har genomfört sin granskning. Detta medför att han oftast går igenom hela årets redovisning post för post. Om han inte finner något att kommentera gör han inga noteringar. Hans granskningsdokumentation är uppbyggd efter årsredovisningens balansposter som specificeras för att kunna kontrolleras och värderas mot extern dokumentation såsom bankbekräftelser, skattekontoutdrag, betalningar etc. Om han finner något som bör korrigeras, såsom t.ex. felperiodiseringar, diskuteras detta med klienten. Han menar att hans granskning är täckande och ger honom ett gott underlag för hans revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionsred dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. 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. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Vidare ska dokumentationen innehålla uppgifter om revisorns prövning av sin opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation för samtliga sex här aktuella revisionsuppdrag är bristfällig vad avser planering, riskanalys, noteringar om genomförda granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Genom att inte dokumentera på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt god revisionsred.

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 de påstådda åtgärderna har utförts och att de haft sådan inriktning och omfattning att de kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

Som framgått ovan har RN granskat A-sons revisionsarbete i totalt sex revisionsuppdrag. RN konstaterar att A-son på ett detaljerat och trovärdigt sätt har beskrivit de revisionsåtgärder som han har vidtagit och som inte framgår av hans dokumentation. RN har därför inte funnit skäl att ifrågasätta att kontroller har utförts på de sätt som A-son har beskrivit.

Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

3.3 A-sons revisionsarbete

3.3.1 Datering av revisionsberättelse

Revisionsberättelsen för textilbolaget har daterats den 30 juni 2007. Av dokumentationen framgår att bokslutet färdigställts först någon av de sista dagarna i juli 2007, då A-son den 29 juli faxat en bokföringsorder med en notering ”Bif BO så långt”. Balans- och resultatrapporter, utskrivna den 27 juli 2007, utvisar inte samma resultat som årsredovisningen. A-son har förelagts att uppge när han avgav revisionsberättelsen för år 2006 samt att kommentera antedateringen.

A-son har uppgett att bokslutet, såvitt han kan minnas, blev försenat och korrigerades utan att motsvarande korrigerings gjordes av datum i revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen avgavs i slutet av juli 2007.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska avgas, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Detta innebär att såväl datering som undertecknande ska ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet avslutats. RN konstaterar att A-son har utfört vissa kontroller efter den tidpunkt då han daterat sin revisionsberättelse. A-son har således daterat sin revisionsberättelse innan granskningsarbetet har avslutats. Han har därmed åsidosatt god revisionssed.

3.3.2 Granskning av årsredovisningar

Av samtliga sex granskade årsredovisningar saknar fyra uppgift om arvode till revisorn för andra uppdrag än revision. Av A-sons till RN insända fakturor framgår att han för dessa revisionsuppdrag även fakturerat diverse konsultationer. I årsredovisningen för textilbolaget saknas uppgift i not om bolagets immateriella anläggningstillgångar och avskrivningsprincipen för dessa tillgångar. I årsredovisningarna för vvs-bolaget och tillverkningsbolaget saknas uppgift om vilka principer som tillämpas för intäktsredovisningen samt om bolagets uppdrag faktureras på löpande räkning eller om bolaget har uppdrag tagna till fast pris. Tillverkningsbolaget redovisar andelar med 110 000 kr under rubriken Materiella anläggningstillgångar. Av en anteckning i dokumentationen framgår att det avser en andel i ett handelsbolag. I årsredovisningen saknas uppgifter om handelsbolaget. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har uppmärksammat något av dessa förhållanden eller om han har granskat vvs-bolagets och tillverkningsbolagets pågående arbeten och intäktsredovisning.

A-son har uppgett följande. Revisionsarvodet har fördelats efter bästa förmåga. Textilbolaget har samma avskrivningsprincip för de immateriella anläggningstillgångarna som för maskiner och inventarier, dvs. 20 procent. Detta borde ha specificerats i en not. Vvs-bolaget fakturerar nästan uteslutande på löpande räkning. Det har förekommit att fastprisarbeten har offererats, men det är inte vanligt förekommande. Då han granskar kundfakturorna noterar han eventuella a contofakturor. Några sådana har han i detta fall inte noterat. Tillverkningsbolagets nuvarande verksamhet medför att bolaget inte har några pågående arbeten per balansdagen. Det är ett misstag att handelsbolaget inte kommenteras i tillverkningsbolagets årsredovisning.

RN gör följande bedömning.

I 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges att upplysning ska lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer. Särskild uppgift ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revision. I 5 kap. 2 § samma lag anges att principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder ska anges. Enligt BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter ska tilläggsupplysningar lämnas om vilka principer som tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. I 5 kap. 8 § årsredovisningslagen anges att ett företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

I ärendet är utrett att A-son inte har reagerat på bristerna i årsredovisningarna. RN konstaterar därför att A-son inte har genomfört en godtagbar granskning av årsredovisningarna för textilbolaget, vvs-bolaget samt tillverkningsbolaget. Han har härigenom åsidosatt god revisionsred.

3.3.3 Granskning av kassarutin

Textilbolaget bedriver bl.a. butikshandel med textilier och möbler. Vad avser granskning av bolagets kassarutin och kontanthantering består A-sons dokumentation av en rapport som visar försäljningen den 4 maj 2006 samt en bokföringsorder som visar hur denna försäljning konterats. Vidare finns ett dokument med anteckningar om vilka konton som används vid bokföring av försäljningen. På detta finns en anteckning om att betalningar i kassan av belopp som fakturerats registreras som ny försäljning och att detta innebär ”problem”. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om någon granskning har skett. Han har därför förelagts att redogöra för granskningen av bolagets kassarutin samt bifoga dokumentation från eventuell granskning.

A-son har uppgett att han har gjort en genomgång av textilbolagets ”kassabokningsprincip” och även kontrollerat fullständigheten i verifikationerna. I hans dokumentation finns en sammanställning som visar att han har gjort en fullständighetskontroll av bolagets kassaverifikationer för perioden januari–augusti 2006. Arbetspapperet visar ”slutverifikation” i respektive månad och hans slutsats ”Ver koll/accept fullst”. A-son har till sitt yttrande bifogat ett dokument på vilket han i två kolumner noterat ett antal fyrsiffriga tal utan någon förklaring till vad som avses med dessa noteringar.

RN gör följande bedömning.

Textilbolaget bedriver en verksamhet som omfattar kontanthantering, vilket kan innebära ökad risk för oegentligheter och fel. A-son har vid genomgång av bolagets rutin för kontantförsäljning antecknat att rutinen för registrering av betalning mot faktura innehåller brister. Av hans dokumentation kan inte utläsas att han, mot bakgrund av dessa iakttagelser, har gjort någon fördjupad granskning av denna för bolaget viktiga rutin. Även redogörelsen i hans yttrande är svårförståelig avseende vilken granskning han har utfört. RN finner att A-son inte har visat eller gjort sannolikt att han har genomfört en godtagbar granskning av textilbolagets kassarutin. Han har härigenom åsidosatt god revisionsred.

3.3.4 Granskning av varulager

Textilbolagets varulager redovisas med 774 000 kr (48 procent av balansomslutningen). I årsredovisningen anges att varulagret är upptaget till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde och att inkuransrisk har beaktats. På en lagerlista har A-son antecknat ”höjt priset på kvarvarande lager dock ej väsentl” samt ”värderat till 100 % ej 97 %”. Av lagerlistan framgår

att lagret bestod av möbler, redovisat med 152 000 kr och textilier mm., redovisat med 622 000 kr. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utfört några kontroller av varulagrets existens eller värde.

A-son har uppgett följande. Textilbolagets varulager är framför allt ett visningslager där de ”tungta möblerna kvarstår från tidigare år”. Varorna kan påverkas av trender men är annars inte utsatta för inkurans. Han har jämfört förändringar mot fjolårets lager och konstaterat att prishöjningarna varit mycket begränsade. Han konstaterade samtidigt att bolaget detta år inte hade gjort ett särskilt tillägg för frakt som man hade gjort föregående år. Med sin kännedom om vad som fanns i butiken kände han sig nöjd. Han har inte varit närvarande vid textilbolagets inventering. År 2005 kontrollinventerade han alla soffor i efterhand och kontrollerade då även prissättningen. Samtliga soffor fanns kvar år 2006 då det rör sig om utställningsexemplar. Dessa kan realiseras då modellen utgår ur bolagets sortiment. A-son har verifierat dessa uppgifter genom att bifoga kopia på en lagerlista per balansdagen den 31 december 2005 av vilken framgår att bolaget vid denna tidpunkt redovisade sju soffor i lager till ett värde om 43 000 kr. Han har även satt bockar vid inköpspriset för sex soffor och fem fåtöljer.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen ska omsättningstillgångar som huvudprincip tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

A-son har uppgett att delar av lagret utgjordes av sådana varor som inte var till försäljning utan enbart användes för visning av bolagets produkter varefter de kunde säljas till reducerade priser. De har trots detta, enligt A-sons anteckningar, tagits upp till sitt fulla anskaffningsvärde. Dessa varor, som A-son uppger att han kontrollinventerade föregående räkenskapsår, utgör vidare en mindre del av bolagets lager. 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 textilbolaget. Då posten varulager utgjorde en väsentlig tillgång för textilbolaget har A-son inte haft grund för att tillstyrka bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

3.3.5 Övriga iakttagelser

I årsredovisningarna för textilbolaget och vvs-bolaget föreslås att utdelning ska lämnas. I A-sons dokumentation för respektive bolag finns inte några motiverade yttranden enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen från styrelserna över de lämnade utdelningsförslagen eller någon notering om att han har kontrollerat att sådana yttranden fanns.

A-son har uppgett att han inte har noterat att styrelsernas yttranden över föreslagna utdelningar saknas.

RN gör följande bedömning.

Av 18 kap. 4 § aktiebolagslagen följer att det till ett förslag om vinstutdelning ska bifogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna utdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges om värdeöverföringar i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena samma lag, den s.k. försiktighetsregeln. Av lagens förarbeten framgår att syftet med ett sådant yttrande är att underlätta för borgenärer och kontrollerande myndigheter att bilda sig en uppfattning om hur styrelsen har tillämpat försiktighetsregeln. Yttrandet ska enligt förarbetena finnas tillgängligt

hos bolaget för den som i efterhand vill granska ett värdeöverföringsbeslut.⁴ Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor som en del av förvaltningsrevisionen anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.

I ärendet är utrett att A-son inte har uppmärksammat att styrelserna i de båda bolagen inte hade lämnat några yttranden av aktuellt slag. Genom att inte kontrollera detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet är utrett att A-son i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser har lämnat alltför omfattande biträde i samband med att klienterna har upprättat bokslut och årsredovisningar. Vidare har han inte dokumenterat sin granskning på föreskrivet sätt. Han har i ett fall daterat sin revisionsberättelse innan granskningsarbetet hade avslutats. Han har i flera fall inte uppmärksammat brister i granskade årsredovisningar. I ett fall har han inte genomfört en godtagbar granskning av kontanthantering och lager. Slutligen har han i två fall inte uppmärksammat att styrelsen underlåtit att lämna yttrande över förslag till utdelning.

A-son har således åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och 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 Sten Andersson, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, 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, avdelningsdirektören Björn Fredljung samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.

⁴ Prop. 2004/05:85, sid. 388 f. och 763.