

D 26/07

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Länsstyrelsen i Z län och med anledning därav öppnat ett disciplinärende, dnr 2006-363. Vidare har A-son varit föremål för RN:s systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Med anledning av vad som därvid har framkommit har RN beslutat att öppna ytterligare ett disciplinärende, dnr 2007-106.

2 Dnr 2006-363

Av anmälan från Länsstyrelsen i Z län och övriga handlingar i ärendet framgår följande. A-son valdes i mars 2003 till revisor i ett aktiebolag, här kallat registerbolaget. Registerbolagets verksamhet består bland annat i att föra ett register över hästar av viss ras. Då ägare av sådana hästar har låtit registrera sina hästar i bolagets register har ägarna erlagt en deposition om 240 kr för varje häst. Ägarna har därefter återfått depositionen då hästen har sålts eller dött. I bolagets årsredovisningar till och med räkenskapsåret 2001 redovisades dessa medel som en långfristig skuld med beteckningen "Deponering". Den redovisade depositionsskulden uppgick per den 31 december 2001 till 518 000 kr. Per den 31 december 2002 redovisade bolaget dock inte någon depositionsskuld. De depositioner om 396 000 kr som då fanns i bolaget bokfördes per detta datum som en intäkt. Bolagets redovisade egna kapital uppgick per den 31 december 2002 till 404 000 kr och det registrerade aktiekapitalet uppgick till 300 000 kr. Inte heller i årsredovisningen för räkenskapsåret 2003 redovisades någon skuld avseende erhållna depositioner. A-son lämnade revisionsberättelser utan anmärkningar för räkenskapsåren 2002 och 2003.

A-son har uppgett följande. Registerbolagets styrelse beslöt år 1997 att ändra bolagets redovisning av "registreringsavgiften/deponeringsskulden" på så vis att skulden skulle återföras löpande under ett antal år. Den resultatförbättring som denna åtgärd medförde, gjorde att bolaget kunde hålla lägre priser för de tjänster som bolaget tillhandahöll hästägarna. Styrelsen beslöt därefter i november 2002 att den återstående depositionsskulden om 396 000 kr skulle bokas bort. Orsaken till detta var enligt styrelsen den stora värdenedgången på bolagets aktieinnehav. A-son konstaterade vid sin revision att skulden blev allt högre för varje år som en följd av att inte alla hästägare informerade bolaget om de försäljningar och dödsfall som berättigade till återbetalning. Detta innebar att ett alltför högt belopp redovisades som skuld och att ett korrekt skuldbelopp inte kunde fastställas. Styrelsen ifrågasatte postens "mening i bokslutet". Han bedömde själv att depositionsskulden inte var "riktig" och att den därför inte fyllde något behov samt att styrelsens beslut från år 1997 var giltigt. Om alla hästägare hade begärt att få sina pengar tillbaka "hade troligtvis aldrig denna fråga uppstått".

RN:s bedömning

Registerbolaget har uppburit depositioner vid registrering av hästar. Härvid har skuldförhållanden uppkommit mellan å ena sidan bolaget och å andra sidan var och en av ägarna till de registrerade hästarna. Efter att under många års tid ha redovisat erhållna depositioner som en

skuld valde bolaget att från och med räkenskapsåret 2002 upphöra med detta samt att bokföra det återstående skuldbeloppet som en intäkt i bolaget. Som grund för denna åtgärd har A-son hänvisat till beslut av registerbolagets styrelse. De skuldförhållanden som har uppstått vid respektive hästägares erläggande av deposition kan dock inte ensidigt bringas att upphöra från registerbolagets sida. Vad A-son har anfört om att inte alla ägare påkallade återbetalning av erlagda depositioner och att detta gjorde det svårt att fastställa ett korrekt skuldbelopp medför ingen annan bedömning. Det kan noteras att registerbolagets redovisade egna kapital per den 31 december 2002 uppgick till 404 000 kr och att det registrerade aktiekapitalet uppgick till 300 000 kr. Om det aktuella skuldbeloppet hade redovisats på sätt som skett tidigare år skulle det egna kapitalet ha understigit hälften av det registrerade aktiekapitalet, vilket kunde ha medfört skyldighet för bolaget att upprätta kontrollbalansräkning. RN konstaterar att A-son inte borde ha godtagit att registerbolaget inte redovisade någon depositionsskuld i årsredovisningarna för räkenskapsåren 2002 och 2003. Han har därmed inte haft grund för att i sina revisionsberättelser för dessa år tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna.

3 Dnr 2007-106

3.1 Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig RN om kvaliteten i revisorers och 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 genomförd revision i fem aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av dessa nämligen i trädgårdsbolaget och bilbolaget, båda avseende räkenskapsåret 2005. Vidare har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för ytterligare ett aktiebolag, förpackningsbolaget, beträffande räkenskapsåren den 1 juli 2003–31 december 2004 och 2005. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, den 4 augusti 2006, 278 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i W AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån, på deltid. Endast A-son arbetar med revision.

3.2 Dokumentation

A-sons dokumentation består beträffande samtliga här aktuella revisionsuppdrag av arbetsprogram med kommentarerna U.a. efter flertalet av de standardiserade frågorna och påståendena. Dessutom finns bokslutsbilagor upprättade av den av respektive bolag anlidade redovisningskonsulten. Bokslutsbilagorna har i vissa fall signerats av A-son. Härutöver finns svårsläsliga handskrivna anteckningar som i många fall är odaterade och inte i något fall signerade. Av dessa kan således inte utläsas huruvida det är bolagets redovisningskonsult eller A-son som har utfört vissa kontroller. Det kan även noteras att anteckningarna i många fall består av endast slutsatsen Ok eller markeringar med bockar eller ringar. Vad gäller de fem här aktuella bolagens resultaträkningar finns i respektive årsakt ett arbetsprogram benämnt

Resultaträkning och löner. På detta dokument anges belopp per konto för aktuellt och närmast föregående räkenskapsår. Av A-sons dokumentation för de fem bolagen kan inte utläsas om han har utfört några kontroller av väsentliga intäkts- och kostnadsposter i bolagens resultaträkningar.

A-son har anfört att han i många fall anger U.a. i revisionsprogrammet även om han har utfört ytterligare kontroller och dessa visat att respektive post varit korrekt redovisad. Han säger sig också använda beteckningen Ok för att markera att posterna är riktiga. A-son har tillagt att det kan bli så att han granskar material upprättat av redovisningskonsulter men inte signerar handlingarna om några felaktigheter inte finns. Vad därefter gäller bolagens resultaträkningar har A-son på RN:s fråga anfört att han är ”dålig på att skicka arbetspapper gällande nedlagt arbete” till den flik i respektive årsakt som avser bolagens resultaträkningar. A-son har hävdad att han kontrollerar intäkter och kostnader vid sin granskning och bedömning av respektive bolags mervärdesskatt.

RN:s bedömning

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet. En godkänd eller auktoriserad revisor skall 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 revisionssed. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Dokumentationen skall också utgöra underlag för en bedömning av revisorns opartiskhet och självständighet. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. Att i arbetsprogram endast ange U.a. eller Ok, signera bokslutsbilagor eller markera poster med bockar eller liknande uppfyller inte de krav på dokumentation som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har genom sin bristfälliga dokumentation åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3.3 Trädgårdsbolaget

Bolaget bedriver handel med bl.a. motorsågar och trädgårdsartiklar. Bolaget hade år 2005 en omsättning om 22,9 mnkr. Balansomslutningen uppgick till 10,5 mnkr per balansdagen den 31 december 2005. Posten varulager har redovisats med 8,8 mnkr (83 procent av balansomslutningen). A-son har i en granskningsplan, daterad i januari 2006, antecknat att varulagret var en väsentlig post i bolagets balansräkning samt att den av bolaget anlitate redovisningskonsulten ”har varit ute och inventerat tillsammans med kunden” den 31 december 2005. A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram, en bokslutsbilaga som utgör lagerintyg samt lagerlistor. Vidare finns anteckningar som visar att kontrollsummeringar skett av lagerlistor och att vissa varor kontrollinventerats den 31 januari 2006. På lagerlistor med förtryckta uppgifter om antal och värden har vissa poster markerats med ringar. Av dokumentationen kan inte utläsas vad dessa markeringar innebär, vem som har gjort dessa eller eventuella slutsatser. Inte heller finns någon dokumentation som visar att några kontroller skett av lagerrörelser från inventeringen den 31 december 2005 och fram till kontrollinventeringen den 31 januari 2006. A-son har av RN ombetts att uppge när han, vid revisionsberättelsens avgivande den 31 januari 2006, senast själv hade närvarit vid inventering av posten varulager samt bifoga dokumentation från denna granskning.

A-son har uppgett att han tillsammans med redovisningskonsulten besökte bolaget under hösten 2005 och då bl.a. diskuterade varulagerinventeringen. Han har inte verifierat dessa uppgifter med någon dokumentation. A-son har anfört att han besökte bolaget den 31 januari 2006, även denna gång tillsammans med redovisningskonsulten, och då använde sig av redovisningskonsultens kontrollista samt att hans egna kontroller har markerats med ringar. Han har också hävdad att vid misstämningar gjordes en kontroll av inköp och försäljningar under januari 2006. Denna kontroll skrevs dock inte ut. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att det för en utomstående kan vara svårt att av hans dokumentation utläsa vilka kontroller som utförts av honom respektive av bolagets redovisningskonsult.

A-son har i efterhand tillställt RN samma lagerlistor som RN tidigare har tagit del av och kopierat. På de i efterhand insända lagerlistorna har dock tillkommit anteckningen "31/1" på var och en av de aktuella sidorna, anteckning om hur många varor per lagerpost som funnits vid inventeringen, slutsatsen "OK" samt några handskrivna odaterade anteckningar som inte fanns i den till RN ursprungligen insända årsakten.

RN:s bedömning

Posten varulager var trädgårdsbolagets mest väsentliga tillgångspost. RN konstaterar att de kortfattade och svårtydda noteringar som har tillställts RN inte visar att någon godtagbar granskning har skett av bolagets varulager. Det kompletterande material som A-son gett in i ärendet påverkar inte denna bedömning. Detta innebär att A-son inte har verifierat att han hade grund för att godta lagrets existens och värde per balansdagen den 31 december 2005. Härmed har han inte heller visat att han haft grund för att tillstyrka fastställandet av trädgårdsbolagets resultat- och balansräkningar.

3.4 Bilbolaget

Bilbolagets verksamhet består av försäljning och reparation av bilar. Bolaget hade år 2005 en omsättning om 24,6 mnkr. Balansomslutningen uppgick till 7,7 mnkr per balansdagen den 31 december 2005. Posten varulager har redovisats med 6 mnkr (78 procent av balansomslutningen) varav lager av bilar togs upp till 3,7 mnkr och resterande lager, i huvudsak reservdelslager, togs upp till 2,3 mnkr. A-son har i en granskningsplan, daterad i maj 2006, antecknat att den av bolaget anlitate redovisningskonsulten "medverkar vid lagerkontroll. Detta gör mycket då jag kan förlita mig på viktiga poster och enbart göra stickprovskontroller." Han har i planen också antecknat att bolaget "dragit ned på äldre lagers värde" och att det var "mycket svårt att värdera detta äldre lager". A-sons dokumentation beträffande posten varulager består av ett arbetsprogram, en bokslutsbilaga som utgör lagerintyg samt lagerlistor. Han har antecknat att av det totala reservdelslagret (om 2,3 mnkr) utgjordes 1,6 mnkr (efter nedskrivning med 217 000 kr) av reservdelar av ett visst bilmärke, att viss del av detta var från 1980- och 1990-talet samt att det var omöjligt att värdera. Såvitt framgår av det material som tillställts RN har A-son inte närvarit vid någon inventering. Inte heller kan utläsas att A-son har utfört någon granskning av de 2,3 mnkr av varulagret som inte utgjordes av bilar, dvs. i huvudsak reservdelslagret. Enda anteckning beträffande detta senare lager är följande: "Jag har gått igenom klientens lagerlista och gått igenom lagret." Vad gäller lagret av bilar och övriga fordon finns anteckningar som visar att vissa kontroller skett av inköp och försäljningar. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vare sig vem som gjort dessa kontroller eller när de har utförts. Som framgått ovan har A-son i sin granskningsplan antecknat att han i stor utsträckning avsåg att förlita sig på redovisningskonsultens lagerkontroller. A-sons dokumentation innehåller inte några anteckningar om att

bolagets redovisningskonsult närvarit vid någon inventering. Det kan slutligen antecknas att A-son inte har besvarat RN:s fråga om när han, vid revisionsberättelsens avgivande den 30 maj 2006, senast själv hade närvarit vid inventering av posten varulager och inte heller bifogat någon dokumentation från eventuell sådan granskning.

A-son har uppgett att han anser sig ha en bra kontroll av varulagret genom sina besök på bolaget. Han har framhållit att han själv har följt upp samtliga inköp och försäljningar av bilar och fordon under år 2005 och under tidsperioden januari–april 2006 mot inventeringslistorna från den 31 december 2005. Han har tillagt att han vid sitt besök på bolaget den 31 maj 2006 ”gick igenom” lagret av bilar och fordon som fanns per balansdagen och som fortfarande var osålda den 31 maj 2006. A-son har även uppgett att han under flera år har ”medverkat” vid varulagerinventeringen och då speciellt reservdelslagret som enligt honom var bolagets ”största problem”. Enligt A-son var värdet av detta senare lager delvis osäkert och bolaget hade från och med år 2005 påbörjat en nedskrivning av detta lager (med 217 000 kr). Han har hävdad att reservdelslagret ”genomgicks” vid besöket den 31 maj 2006 och att osäkerheten i bilbolaget var värdet av reservdelslagret. A-son har tillagt följande: ”Jag har valt tillsammans med klienten och redovisningskonsulten att göra nedskrivning av detta reservdelslager enligt plan.”

A-son har i efterhand tillställt RN några handskrivna odaterade anteckningar som inte fanns i den till RN insända årsakten. I dessa anges att hans egna kontroller har markerats med ringar. A-son har i efterhand också tillställt RN samma lagerlistor som RN tidigare har tagit del av och kopierat. Även beträffande bilbolaget har på de i efterhand till RN insända lagerlistorna tillkommit att vissa poster har markerats med ringar.

RN:s bedömning

Även i bilbolaget utgjorde posten varulager bolagets mest väsentliga balanspost. Såvitt framgår av A-sons svar och delvis även av hans dokumentation förefaller han ha haft en godtagbar grund för att acceptera det i årsredovisningen upptagna värdet av den del av lagret som utgjordes av bilar och övriga fordon (3,7 mnkr). Däremot framgår inte av A-sons svar och inte heller av hans dokumentation, vare sig den ursprungliga eller hans i efterhand gjorda tillägg, att han har utfört kontroller av bilbolagets reservdelslager med sådan inriktning och omfattning att han har haft grund för att godta detta lagers redovisade existens och värde (2,3 mnkr). Genom att trots bristfälligt underlag godta det redovisade värdet av denna post, som utgjorde ca 30 procent av balansomslutningen, har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3.5 Förpackningsbolaget

Bolaget hade ett negativt eget kapital som per balansdagarna den 31 december 2004 och 2005 uppgick till minus 1 459 458 kr respektive minus 1 467 221 kr. Vid ingången av räkenskapsåret 2003/04, som var A-sons första år som vald revisor i förpackningsbolaget, uppgick eget kapital till minus 667 682 kr. A-son har båda åren i sina revisionsberättelser informerat om att bolagets eget kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet och att ”bolaget har att iaktta ABL:s regler angående likvidationsplikt”. I årsredovisningarna har inte informerats om huruvida några kontrollbalansräkningar hade upprättats. Då RN av A-son önskat kopior av de två senaste kontrollbalansräkningar som har upprättats i bolaget har han uppgett att sådana dokument inte har tagits fram bl.a. på grund av att bolaget inte kunde ”komma i närheten av ett intakt aktiekapital”. A-son har anfört att han ser det som sin uppgift som revisor att ”påpeka reglerna angående likvidationsplikt” men att han inte kan tvinga bolaget att upprätta kontrollbalansräkningar. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att han tydligare i

sin revisionsberättelse skulle ha angett att bolagets styrelse inte följt aktiebolagslagens regler genom att den inte hade upprättat någon kontrollbalansräkning.

RN:s bedömning

Av 1 § lagen (2005:552) om införande av aktiebolagslagen (2005:551) följer att aktiebolagslagen trädde i kraft den 1 januari 2006 då 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) upphörde att gälla. A-son avgav revisionsberättelserna för de aktuella åren den 21 juni 2005 respektive den 20 april 2006. RN tillämpar därför 1975 års aktiebolagslag på A-sons agerande vad gäller revisionen av räkenskapsåret 2003/04 och aktiebolagslagen på hans agerande rörande revisionen av räkenskapsåret 2005.

En revisor skall vid sin revision av ett aktiebolag, i den omfattning som god revisionsred kräver, granska dels bolagets årsredovisning och bokföring (räkenskapsrevision), dels styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning (förvaltningsrevision). Revisorn skall, inom ramen för förvaltningsrevisionen, särskilt i revisionsberättelsen anmärka bl.a. på om han eller hon vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen.¹ Dessa regler innebär att revisorn är skyldig att lämna anmärkning i revisionsberättelsen bl.a. om han eller hon finner att en styrelseledamot inte har följt aktiebolagslagens likvidationsregler. Denna skyldighet åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. Att i en revisionsberättelse endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler är inte detsamma som att anmärka på att dessa regler inte har följts. A-son skulle därför i sina revisionsberättelser avseende förpackningsbolaget för räkenskapsåren 2003/04 och 2005 ha anmärkt på att styrelsen inte hade upprättat kontrollbalansräkningar och låtit revisorn granska dessa. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Sammanfattande bedömning

Som framgår av avsnitt 2 ovan har A-son tillstyrkt fastställande av registerbolagets resultat- och balansräkningar utan att förutsättningar för detta har förelegat. Vidare har RN, som framgår av avsnitt 3, vid sin systematiska och uppsökande tillsyn funnit att A-sons dokumentation är bristfällig, att hans granskningsinsatser har varit otillräckliga beträffande väsentliga poster samt att han har underlåtit att anmärka på att styrelsen i ett av de aktuella bolagen inte hade följt de aktiebolagsrättsliga likvidationsreglerna.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

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

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, chefsrevisorn Inger Blomberg,

¹ Se 9 kap. 3 och 33 §§ aktiebolagslagen. Motsvarande bestämmelser fanns i 10 kap. 3 och 30 §§ i 1975 års aktiebolagslag.

avdelningsdirektören Björn Fredljung samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg. Föredragande har varit Inger Blomberg och Björn Fredljung.