

D 38/06

1 Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (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 fyra aktiebolag nämligen i **plåtbolaget, stålbolaget, konstruktionsbolaget** och **rederibolaget**, samtliga avseende räkenskapsåret 2004. 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 19 oktober 2005) 22 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman X (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare en person, en redovisningskonsult, verksam i revisionsbyrån.

2 Redovisningskonsult och revisionsmedarbetare

I en revisionsplan för **plåtbolaget** har antecknats att den i revisionsbyrån anställde redovisningskonsulten (NN) har upprättat bokslut och årsredovisning. Vidare framgår att denne har granskat verifikationer för hela år 2004, gjort avklippskontroll beträffande kundfordringar och leverantörsskulder samt kontrollerat bolagets redovisning av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. A-son har medgett att NN har utfört nämnda kontroller men har tillagt att han själv har utfört kontoanalyser samt kontrollerat redovisningen av löner, källskatt och sociala avgifter. Vad gäller kundfordringar och leverantörsskulder har A-son anfört att han själv har kontrollräknat reskontrorna, stämt av dessa mot balansräkningen, jämfört bruttovinstprocenten och stämt av mellanhavandena med stålbolaget (ett intressebolag). Också vad gäller **stålbolaget** framgår av en revisionsplan att NN verifikationsgranskat varje månad samt utfört avklippskontroll av kundfordringar och leverantörsskulder.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet uppgett att en anställd i plåtbolaget respektive stålbolaget har upprättat boksluten. Den i revisionsbyrån anställde NN har upprättat årsredovisningar i båda bolagen samt hjälpt till att upprätta bokföringsorder och bokslutsbilagor. A-son har anfört att NN ”har varit till hjälp i slutfasen”. A-son har tillagt att han anser att NN:s kontroll av kundfordringar och leverantörsskulder bör klassas som revision och att något dubbelarbete inte behövs.

RN:s bedömning

Enligt 10 kap. 16 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) får den som biträder vid ett bolags bokföring inte vara revisor i bolaget. Med bokföring avses bland annat upprättande av bokslut och årsredovisning. Enligt 10 kap. 17 § i samma lag får en revisor inte heller anlita någon vid

revisionen som inte är behörig att vara revisor enligt 16 §.¹ Bestämmelsen i 17 § innebär att en revisor inte får överlämna någon del av granskningsarbetet till någon som omfattas av 16 §.

Av A-sons dokumentation framgår att NN har biträtt plåtbolaget och stålbolaget vid dess bokföring, bl. a. vid upprättande av bokföringsorder, bokslutsbilagor och årsredovisningar. Av dokumentationen kan även utläsas att NN i såväl plåtbolaget som stålbolaget bl.a. har granskat verifikationer för hela år 2004 och gjort avklippskontroll av kundfordringar och leverantörsskulder. I plåtbolaget har NN dessutom kontrollerat bolagets redovisning av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Som framgått ovan har A-son uppgett att han anser att avklippskontrollerna har utgjort revision. RN finner dock att även övriga här beskrivna och av NN utförda kontroller är revisionsåtgärder. Av A-sons dokumentation framgår att han har förlitat sig på NN:s granskning och slutsatser. RN konstaterar att A-son vid sina revisioner av plåtbolaget och stålbolaget har anlitat en medarbetare som biträtt vid bolagens bokföring. A-son har härmed åsidosatt en förbudsbestämmelse i aktiebolagslagen.

3 Arvoden

Av den dokumentation som tillställts RN framgår att den i revisionsbyrån verksamme redovisningskonsulten har upprättat årsredovisningar åt samtliga fyra här aktuella bolag. I årsredovisningarna anges dock endast arvode för revision. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har verkat för att särskild uppgift lämnades om hur stor del av ersättningen som avsåg *andra uppdrag än revisionsuppdraget*. A-son har anfört att bestämmelserna i årsredovisningslagen, enligt hans tolkning, innebär att uppgifter om arvode för andra uppdrag skall avse endast arbete utfört av honom själv som vald revisor och inte arbete utfört av den i byrån anställde redovisningskonsulten. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet hävdad att i begreppet andra uppdrag kan t.ex ingå granskningsuppdrag i samband med företagsförvärv. Han anser däremot att arvodet för det arbete som utförts av den i revisionsbyrån verksamme konsulten, såsom upprättande av årsredovisningar, inte skall anges i någon not.

RN:s bedömning

Enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall i ett aktiebolags årsredovisning lämnas uppgift om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift skall lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget. Av lagens förarbeten framgår att upplysningar skall lämnas om samtliga slag av ersättningar som revisionsbyrån erhåller av respektive revisionsklient, således även redovisningstjänster.² Som framgått ovan har A-sons revisionsbyrå fakturerat flera av sina revisionsklienter såväl revisions- som redovisningstjänster. I årsredovisningarna har dock angetts endast revisionsbyråns arvoden för revision. Det ankommer på en godkänd revisor att känna till gällande redovisningsregler och att verka för att revisionsklienternas årsredovisningar uppfyller tillämpliga bestämmelser.

4 Datering av revisionsberättelser

¹ Sedan den 1 januari 2006 återfinns motsvarande bestämmelser finns i 9 kap. 17 och 18 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

² Proposition 1997/98:99, s 137-139.

A-son har den 24 juni 2005 avgett en revisionsberättelse för **plåtbolaget** och den 26 juni 2005 för **stålbolaget**. I den dokumentation som tillställts RN finns för de båda bolagen verifikationslistor, utskrivna den 12 juli 2005 och försedda med A-sons anteckningar och signatur samt balans- och resultatrapporter med flera poster avböckade (i A-sons dokumentation benämnda rev.ex nr 2). Även dessa är utskrivna först den 12 juli 2005. A-sons revisionsberättelse för **rederibolaget** är daterad den 10 mars 2005. I dokumentationen finns en verifikationslista utskrivna den 15 mars 2005 med ett stort antal bokslutstransaktioner och försedd med bockar, balans- och resultatrapporter utskrivna den 15 mars 2005 (rev.ex nr 2) med samtliga poster försedda med bockar samt balans- och resultatrapporter utskrivna den 7 april 2005 (i dokumentationen benämnda rev.ex nr 3) med flera poster försedda med bockar.

A-son har förklarat att han ofta får revidera flera versioner av en årsredovisning innan den blir klar för utskrift. Slutligen tar den i byrån anställda redovisningskonsulten fram det slutliga exemplaret av årsredovisningen, i ett bokslutsprogram där datum för undertecknande redan finns inskrivet. I dessa fall har han på grund av stor arbetsbelastning och sjukskrivning inte hunnit revidera de slutliga exemplaren förrän i juli respektive april 2005. Han har medgett att hans revisionsberättelser borde ha daterats den 12 juli 2005 för plåtbolaget och stålbolaget och den 7 april 2005 för rederibolaget samt tillagt att det är beklagligt att dateringarna blivit felaktiga och att han framgent kommer att försöka se till att detta inte upprepas.

RN:s bedömning

Av god revisionsred följer att en revisionsberättelse skall dateras och undertecknas den dag granskningsarbetet avslutades.³ Detta har betydelse för bedömningen av revisorns ansvar då granskningen även skall omfatta väsentliga händelser som inträffat efter räkenskapsårets utgång. RN konstaterar att A-son vad gäller plåtbolaget, stålbolaget och rederibolaget har medgett att revisionsåtgärder har utförts efter de tidpunkter då han daterade sina revisionsberättelser. Han har härmed åsidosatt god revisionsred.

5 Varulager

Posten varulager redovisades i **stålbolaget** med 3,4 mnkr (86 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av bokslutsbilagor, försedda med bockar, samt lagerlistor försedda med summeringar och A-sons signatur. Det finns inga anteckningar som visar att någon granskning har skett utöver summeringarna. A-son har uppgett att han på grund av sjukdom arbetat halvtid från och med november 2003 och därför inte kunnat besöka sina kunder. A-son har anfört att han har kontrollräknat lagerlistorna och kontrollerat att bruttovinstprocenten var rimlig jämfört med föregående år. Han har tillagt att kunden har ett datorbaserat lagerprogram i vilket alla inköp och försäljningar registreras samt utför kontinuerliga kontroller av lagret. A-son har hävdad att han vid sin första revision av bolaget förvissat sig om dessa rutiner.⁴

Enligt A-son skedde senaste fysiska kontroll av lagret i juni 2000 i samband med en rapportmission. Han anlät då en annan revisor för att göra en stickprovskontroll av varulagret. Vidare har A-son anfört att han har utfört stickprovskontroller av lagret per den 31 december 2005. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att han nu har

³ Se RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, punkten 23SE.

⁴ Såvitt framgår av uppgifter från Bolagsverket har A-son varit vald revisor från stålbolagets första räkenskapsår som omfattade perioden den 29 december 1999 – 31 december 2000.

förbättrat rutinerna och fortsättningsvis kommer att göra fysiska stickprov av alla väsentliga varulager.

RN:s bedömning

A-son har vid sin första revision av stålbolaget år 1999/2000, som även var bolagets första räkenskapsår, kontrollerat dess lagerrutiner och år 2000 anlitat en annan revisor för att utföra stickprovskontroll i samband med en apportemission. A-son har därefter endast utfört kontrollsummeringar av lagerlistor samt analyserat bolagets bruttovinst. RN konstaterar att A-son inte har visat och inte heller påstått att han skulle ha följt upp att stålbolagets lagerrutiner har varit oförändrade sedan år 2000. Han har inte heller på annat sätt förvissat sig om lagrets existens och värde. A-son har därför inte haft tillräckliga revisionsbevis för att godta det redovisade lagervärdet. Eftersom denna post utgjorde bolagets enda egentliga tillgång finner RN att A-son inte heller har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar eller förslaget till vinstdisposition.

6 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot en av aktiebolagslagens förbudsregler genom att som revisionsmedarbetare använda sig av en person som samtidigt, åt de aktuella klienterna, har upprättat såväl bokföringsorder som årsredovisningar. A-son har vidare underlåtit att verka för att korrekt information om arvoden till revisionsbyrån togs in i revisionsklienternas årsredovisningar. A-son har även daterat flera revisionsberättelser innan respektive granskning var avslutad. Slutligen har hans revision av ett varulager varit otillräcklig.

Sammanfattningsvis har A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son 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.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöo. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.