

## D 41/08

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN:s) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid framkommit – och som redovisas nedan – har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag, samtliga avseende räkenskapsåret 2006. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, i november 2007, 115 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB. Utöver A-son är ytterligare tre personer verksamma i revisionsbyrån.

### 2 Bokföringsorder

Av det material som tillställts RN framgår att revisionsmedarbetare för flera av de här aktuella bolagen har upprättat bokföringsorder som innehåller samtliga eller flera av de omföringar som krävs för att utifrån en råbalans komma fram till ett bokslut. Bokföringsorderna avser bl.a. förändring av semesterlöneskuld, förändring av sociala avgifter, förändring varulager, avskrivningar av inventarier, återföring av periodiseringsfond samt årets bolagsskatt.

A-son har generellt anfört att det som krävs av klienterna är datalistor ”med allt klart”, dvs. inte enbart en råbalans. Han har uppgett att revisionsmedarbetare har upprättat bokföringsorder åt revisionsklienterna men angett att detta endast är rättelser. A-son har även uppgett att om boksluten inte är korrekta ser han det som en skyldighet för sig och revisionsmedarbetaren att föreslå rättelser, som varierar i omfattning. Han har också tillagt att flertalet av bokföringsorderna avser relativt små belopp.

A-son har, vad gäller ett av bolagen, uppgett att de bokföringsorder som upprättats är ”förslag till rättelser från oss” som upprättats i samband med revisionen. Vad därefter gäller ett andra bolag har detta, enligt A-son, många fel i sin redovisning och medarbetare från revisionsbyrån gör avstämningar varje månad. Därefter träffas revisionsmedarbetaren och bolagets representant och går igenom rättelser inför bokslutet varvid revisionsmedarbetaren skriver ut bokföringsorder. Vad slutligen gäller ett tredje bolag upprättar detta, ”när det är dags för granskning”, ett preliminärt bokslut som revisionsmedarbetaren granskar på plats samt gör rättelser och tillägg tillsammans med bolagets personal.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 17 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) följer bl.a. att den inte får vara revisor som biträder vid ett aktiebolags bokföring.<sup>1</sup> Enligt 9 kap. 18 § nämnda lag får en revisor vid revisionen inte anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av bokföringsorder omfattas av begreppet.

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 16 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

Som framgår av A-sons yttranden har hans revisionsmedarbetare lämnat redovisningsbiträde åt flera av hans revisionsklienter. A-son har gjort gällande att fråga har varit om biträde med upprättande av förslag till rättelser som krävs för ett korrekt bokslut samt att denna typ av rådgivning får lämnas till en revisionsklient av en revisor och hans eller hennes medarbetare. RN:s utredning visar dock att den rådgivning som revisionsmedarbetarna lämnat till A-sons revisionsklienter också omfattat upprättande av bokföringsorder som innehåller flera av de omföringar som krävs för att utifrån en råbalans komma fram till ett bokslut. Denna typ av rådgivning faller utanför det tillåtna området. RN konstaterar därför att A-son i flera av sina revisionsuppdrag har brutit mot en förbudsregel i aktiebolagslagen.

### **3 Former för utövande av revisionsverksamhet**

A-son har uppgett att han bedriver sin revisionsverksamhet i X AB och att detta bolag ägs av Y AB som inte bedriver någon verksamhet. RN har, genom uppgifter från Bolagsverket, konstaterat att en styrelsesuppleant i de båda bolagen under flera år har varit en person, vars godkännande som revisor upphörde den 31 augusti 2005. A-son har uppgett att ny styrelsesuppleant utsetts i båda bolagen, efter det att frågan uppmärksammats av RN.

RN gör följande bedömning.

Enligt 11 § första stycket revisorslagen (2001:883) ska bl.a. styrelsesuppleanterna i ett bolag, i vilket en godkänd eller auktoriserad revisor bedriver sin revisionsverksamhet, vara godkända eller auktoriserade revisorer. Detsamma gäller enligt andra stycket i samma lagrum ett bolag som äger det bolag i vilket revisionsverksamheten bedrivs. Det ankommer på en godkänd eller auktoriserad revisor att noga iakttä gällande regler för bedrivande av revisionsverksamhet.

RN:s utredning visar att A-son äger det aktiebolag i vilken han utövar sin revisionsverksamhet genom ett annat aktiebolag. Styrelsesuppleanten i båda dessa bolag har under ett flertal år varit en person som inte är godkänd eller auktoriserad revisor. A-son har således organiserat sin verksamhet i strid med revisorslagens krav. Den omständigheten att A-son vidtagit åtgärder för att få en behörig styrelsesuppleant utsedd efter det att RN initierade sin utredning innebär inte att han kan undgå kritik.

### **4 Generella iakttagelser**

RN har begärt att få ta del av A-sons revisionsdokumentation för de här aktuella bolagen. A-son har till RN insänt årsredovisningar och revisionsberättelser samt ett antal bokslutsbilagor försedda med någons signatur. I vissa fall finns även några markeringar med bockar. Vidare finns uttalande, från respektive styrelse, kortfattade granskningsplaner undertecknade av A-son samt granskningsrapporter försedda med kryss, signaturer och mycket kortfattade kommentarer.

I den dokumentation som inkommit till RN saknas genomgående flera av de dokument som bör upprättas enligt god revisionssed. Som exempel på sådana brister kan nämnas rutinbeskrivningar, redovisningsprinciper samt utvärdering av befintligt uppdrag. Vidare saknas genomgående dokumentation från A-sons prövning av sitt oberoende.

A-son har tillställt RN revisionsbyråns blanketter för uppdragsbrev och oberoendeanalyser. A-son har till RN insänt ytterligare några blanketter, denna gång med IREV:s logotyp och benämnda Kontrollista – förvaltningsrevision samt Slutkontrollista – Årsredovisning. Den senare är försedd med alternativen Ja eller Nej efter olika frågor. RN har dock inte för något av de här aktuella bolagen tagit del av några handlingar som visar att någon av blanketterna har använts i revisionsarbetet.

Av den dokumentation som inkommit till RN kan inte för något av de fyra bolagen utläsas att någon granskning skett av väsentliga intäkts- och kostnadsposter eller av utformningen av respektive bolags årsredovisning. Inte heller framgår att uppföljning skett av vad som hänt efter respektive räkenskapsårs slut och fram till dateringen av A-sons revisionsberättelser eller att avrapportering skett till klienterna, vare sig muntlig eller skriftlig. A-son har ombetts att kommentera dessa RN:s iakttagelser samt att, för respektive bolag, beskriva sina granskningsinsatser.

Slutligen kan konstateras att posten varulager var väsentlig i samtliga fyra här aktuella bolag. På granskningsplaner har angetts att revisionsmedarbetare gjort stickprovsvisa kontroller av respektive lager. A-sons dokumentation består av endast några lagerlistor försedda med revisionsmedarbetarens signatur. På listorna har ett antal poster markerats med bockar. Det framgår inte vad denna markering avser. På dokumenten finns inte någon information om vare sig när eller hur eventuell granskning har skett eller några slutsatser från denna (frånsett några Ok). Det finns inte heller någon annan dokumentation som verifierar att någon granskning har gjorts av lagrets existens och prissättning.

A-son har anfört följande.

En blankett benämnd Granskningsplan är upprättad efter mall utarbetad av FAR. Utifrån detta dokument sker genomgång av nyckeltal och väsentlighetsbelopp samt bedömning av väsentlighet och risk. På ett dokument benämnt Granskningsrapport markerar medarbetarna med kryss om påståendena stämmer eller ej. A-son går därefter igenom väsentligheter och risker samt den dokumentation som finns. Om några fel inte finns godkänns årsredovisningen och "påskrivning sker". De här aktuella bolagen har varit revisionsklienter under många år varför rutinerna inte har beskrivits mera utförligt. De följer dock i stort "FARs mall". Blanketten kommer att förbättras. Vidare har byrån anskaffat ett revisionsprogram. Oberoendeanalyser har hittills upprättats endast vid förändringar men upprättas numera årligen.

Vad beträffar de blanketter som insänts till RN har A-son uppgett att i dessa ingår frågor som "man har i ryggraden" varför de inte alltid använts.

A-son har också uppgett att avstämningar görs på datarapporter och årsredovisningar samt att dessa handlingar kastas när "det stämmer och kan godkännas". I årsakten behålls endast klara och genomgångna handlingar. Att det i dokumentationen knappast finns några spår av A-son som vald revisor har han förklarat med att hans undertecknande av granskningsplan och signering av årsredovisningens sidor betyder att han har reviderat årsredovisningen.

Vad gäller väsentliga intäkts- och kostnadsposter har A-son uppgett att genomgång sker av datalistor och allegat för att finna konstigheter och felaktigheter. Att granskning skett av årsredovisningar verifieras enligt A-son av att han har signerat samtliga sidor i årsredovisningarna samt "gjort påskrift". Han har även anfört att såväl förvaltningsrevision som uppföljning av vad som hänt efter räkenskapsårets slut sker regelbundet. Han säger sig väl känna till vad som händer i bolagen även om detta inte särskilt skrivits ner. Att avrapportering sker till klienterna framgår enligt A-son bl.a. av de "rättelsebokföringsorder" som upprättats av revisionsmedarbetarna.

Vad slutligen avser posten varulager i de fyra bolagen har A-son uppgett att han anser det vara välkänt vad "bockar" betyder. "Att bocka av betyder att det är kontrollerat och godkänt vilket i sin tur betyder att existens och prissättning stämmer." Han har tillagt att de poster som "bockats av" på lagerlistorna har räknats fysiskt och att anskaffningsvärdet har kontrollerats. A-son har slutligen anfört att två av bolagen har tillförlitliga lagerredovisningssystem.

RN gör följande bedömning.

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dessa bestämmelser framgår att en godkänd eller auktoriserad revisor 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 revisionssed. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har 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.

RN:s utredning visar att A-sons dokumentation genomgående är mycket bristfällig. Det kan inte utläsas att A-son har utfört några egna revisionsåtgärder eller granskat kontroller utförda av revisionsmedarbetare. Flera av de revisionsåtgärder som A-son har uppgett att han eller hans revisionsmedarbetare har utfört framgår inte av den till RN insända revisionsdokumentationen. RN konstaterar att insändande av blanketter, som inte har använts, inte visar att några faktiska revisionsåtgärder har vidtagits. Inte heller Ja/Nej-svar på checklistor eller bockar på lagerlistor verifierar att några granskningar har skett.

RN finner att A-sons dokumentation inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sin planering och sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder har 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 har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning bör bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

RN konstaterar att A-son har beskrivit sina revisionsåtgärder på ett sådant sätt att RN inte funnit skäl att ifrågasätta att kontroller har utförts på de sätt som han har beskrivit.

## **5 RN:s sammanfattande bedömning**

RN:s utredning har visat att A-son har brutit mot en förbudsregel i aktiebolagslagen. Han har vidare bedrivit sin revisionsverksamhet på ett sätt som strider mot revisorslagens regler om vilka som får vara företrädare för ett revisionsföretag samt för ett aktiebolag som äger detta. RN har även funnit att A-sons dokumentation är bristfällig.

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 sammantaget är allvarligt, och särskilt med beaktande av hans överträdelse av en förbudsregel i aktiebolagslagen, 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, advokaten Annika Boström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist, juris doktorn Gustaf Sjöberg samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.