

D 37/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid har framkommit, och som redovisas nedan, har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av hans revisioner av fyra aktiebolag. Under punkten 2 nedan redovisas RN:s generella iakttagelser beträffande samtliga fyra av RN granskade revisionsuppdrag. Vidare redovisas, under punkterna 3 och 4 nedan, RN:s särskilda iakttagelser i två av dessa bolag, nämligen i **konfektionsbolaget** och **konsultbolaget**, båda avseende räkenskapsåret 1 juli 2007–30 juni 2008. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

Enligt uppgift från A-son hade han 107 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades i september 2008. Han utövar sin revisionsverksamhet i A-son Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

A-son har förelagts att till RN sända in sin dokumentation från hans senast slutförda revisioner i fyra aktiebolag. Den dokumentation som A-son har tillställt RN är mycket knapphändig. För flertalet väsentliga resultat- och balansposter består dokumentationen endast av bokslutsbilagor, i några fall kompletterade med listor försedda med bockar samt checklistor på vilka frågor besvarats med ja, nej, et [ej tillämpligt] eller u.a. [utan anmärkning]. I ett fåtal fall finns även kortfattade anteckningar. Det saknas genomgående riskanalyser, revisionsplaner, granskningsprogram, beskrivningar av bolagens verksamhet, rutinbeskrivningar och beskrivningar av redovisningsprinciper. Av A-sons dokumentation kan i flertalet fall inte utläsas vare sig när eller hur eventuella granskningar har skett eller omfattningen av dessa granskningar.

Vidare kan konstateras att av det material som har inkommit till RN kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas om A-son har följt upp vad som har hänt efter respektive räkenskapsårs slut, med undantag för några periodiseringar. RN noterar slutligen att dokumentationen avseende bolagens resultaträkningar består endast av några bokslutsbilagor. Det finns inte något underlag som visar om A-son har granskat bolagens intäkter och kostnader.

A-son har anfört följande.

Han har i samtliga uppdrag utfört revision enligt god revisionssed. Hans dokumentation brister dock i vissa delar. Han håller på att avhjälpa dessa brister vilket bl.a. sker genom att han anlitar revisorsassistenter från sin tidigare arbetsgivare, en större revisionsbyrå. Han har avgått som revisor i ett femtontal bolag. Flertalet övriga bolag med mer än en anställd har valt in en medrevisor från hans tidigare arbetsgivare. Medrevisorn har regelmässigt huvudansvaret för granskningsarbetet. Vad gäller konfektionsbolaget finns revisionsplaner och granskningsprogram i revisionsakten för räkenskapsåret 2006/07.¹ Han har följt dessa vid revisionen avseende efterföljande räkenskapsår. Två av de övriga här aktuella bolagen har en så begränsad verksamhet att han inte anser att det behövs några revisionsplaner och granskningsprogram.

¹ A-son var vid sin revision av konfektionsbolaget avseende räkenskapsåret 2006/07 verksam vid en större revisionsbyrå.

Vad beträffar händelser efter räkenskapsårets slut har han, i samband med revisionerna, haft möten med styrelserna för samtliga här aktuella bolag "varvid utfall på det nya året genomgicks och eventuell budget diskuterades". I de fall det har funnits leverantörsskulder har dessa granskats ett par månader in på efterföljande räkenskapsår. Vad slutligen avser bolagens resultaträkningar bedömer han regelmässigt revisionskundens bruttovinst, omsättning och kostnadsutveckling samt diskuterar dessa förhållanden med respektive styrelse i samband med revisionen.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed 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 revisionssed. 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. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

A-sons dokumentation uppvisar generellt allvarliga brister vad avser såväl planering och riskanalyser som eventuellt genomförda granskningsåtgärder. Den dokumentation som A-son har tillställt RN består till övervägande del av bokslutsbilagor och handlingar som krävs för att upprätta bokslut. Härutöver finns i några fall odaterade checklistor, med svaren Ja eller Nej, samt kortfattade handskrivna dokument, även dessa i flertalet fall odaterade. Vidare finns bockar på vissa listor. RN konstaterar att bokslutsbilagor samt Ja/Nej-svar på checklistor inte verifierar att några granskningar har utförts. Inte heller visar markeringar med bockar att tillräckliga revisionsåtgärder har vidtagits. Således saknas dokumentation som visar omfattningen av A-sons planering och riskanalyser, granskning, iakttagelser och bedömningar. Som framgått ovan har A-son anført att några revisionsplaner och granskningsprogram inte erfordrades i två bolag på grund av att de hade så begränsad verksamhet. Av RS 300 Planering följer dock att revisorn ska utarbeta och dokumentera dels en övergripande revisionsplan, dels ett granskningsprogram. Där emot kan, enligt samma RS, planens och programmets form och innehåll variera beroende på bl.a. bolagets storlek och revisionens komplexitet. RN konstaterar att A-sons dokumentationen inte i något fall uppfyller de krav som ställs i revisorslagen eller i RN:s föreskrifter. A-son har härigenom allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Av 6 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) följer att det i förvaltningsberättelsen bl.a. ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen har daterats och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas att han har gjort några uppföljningar av vad som hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Som framgått ovan har A-son anført att han har

utfört periodiseringskontroller. Att göra sådana kontroller för några månader efter respektive balansdag utgör emellertid inte sådana uppföljningar som avses i RS 560. Han har inte gjort gällande att han har utfört något annat slag av kontroll som kan anses utgöra en sådan uppföljning. A-sons granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång har således varit otillräckliga. Han har inte heller visat eller gjort sannolikt att han på ett godtagbart sätt har granskat bolagens resultaträkningar. A-son har genom sin underlåtenhet i dessa avseenden åsidosatt god revisionssed.

3 Konfektionsbolaget

Konfektionsbolagets omsättning uppgick för räkenskapsåret 2007/08 till 15,3 mnkr och dess balansomslutning per balansdagen den 30 juni 2008 till 5,0 mnkr. I den dokumentation som har tillställts RN finns ett odaterat handskrivet dokument om en och en halv sida på vilket A-son i fyra punkter har antecknat utförd granskning. I dessa punkter anges följande. Avstämt årsredovisning mot huvudbok, avstämt balansräkning, läst verifikationer april och avstämt uppbörd. Som slutsats har antecknats ok eller ingen anmärkning.

Posten varulager har tagits upp till 3,9 mnkr (79 % av balansomslutningen). A-son har antecknat att han inte har varit närvarande vid inventeringen men vid ett besök hos bolaget kunnat konstatera att det fanns ett lager. A-sons dokumentation består i övrigt av lagerlistor som inte är försedda med några anteckningar. A-son har på en bokslutsbilaga antecknat att han har utfört priskontroll av fem varor. Det finns dock inget som verifierar att sådan kontroll har utförts eller som visar vilka fem varor som har granskats. Enligt lagerlistor uppgick antalet artiklar till totalt ca 1 500. A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och att uppge på vilken grund han godtog lagrets existens och värde.

A-sons dokumentation beträffande konfektionsbolagets kassarutiner och kontanthantering består av en bokslutsbilaga och ett odaterat dokument (en A4-sida) benämnt Checklista kontantbranscher på vilken olika frågor har besvarats med Ja eller Nej. I dokumentet anges att checklistan ska ge exempel på frågeställningar som bör klargöras med företagsledare/ägare innan ett nytt uppdrag antas eller bibehålls. I det material som har inkommit till RN finns det inget som visar om några kontroller har skett av bolagets kassarutiner och kontanthantering.

A-son har anfört följande.

Hans ansats var att göra en fullständig balansrevision. Han har stämt av årsredovisningens poster mot huvudboken och bokslutsbilagorna och sedan ”i stort sett granskat alla underlag till varje post”. Bockar på saldolistor betyder att han har stämt av den slutliga versionen av huvudboken mot årsredovisningen.

Han har besökt konfektionsbolagets butik den 1 juli 2008, då inventeringen inte var avslutad, och därvid kontrollräknat ett antal objekt i det dyrare segmentet samt senare jämfört sina uppgifter med inventeringslistor. Han anser att konfektionsbolaget har goda rutiner vid inventering. Några inventeringsåtgärder pågick inte vid hans besök men han noterade att de olika plaggen var markerade och avskilda på

olika sätt samt att det fanns listor med varukoder och antal antecknade. Han har vid sina stickprov jämfört inventeringslistornas uppgifter med markeringar på plaggen, främst för att kontrollera hur inventeringen genomfördes. Han har senare jämfört dessa iakttagelser med den slutliga lagerlistan. Huvudsyftet med hans besök var att för personalen markera att lagret och inventeringen granskades.

Vad beträffar bolagets kassahantering gjordes "för några år sedan" en grundlig genomgång av bolagets kassarutiner. Samma rutiner tillämpas fortfarande och han har inte funnit anledning att anmärka på dem. Checklistan ska läsas så att någon rutinbeskrivning eller någon behandlingshistorik inte har upprättats särskilt för det aktuella räkenskapsåret. Bolaget har endast en kassaapparat och varje inslag i denna redovisas direkt i lagerredovisningen. Ägaren kan avläsa varje inslag i kassan och koppla inslaget till ett visst plagg. Ägaren kan t.ex. kontrollera om en retur i kassan motsvaras av ett befintligt plagg.

RN gör följande bedömning.

Varulagret utgjorde konfektionsbolagets mest väsentliga tillgång. A-son har anfört att han har utfört vissa kontroller av lagret mot lagerlistor. Han har dock inte närmare angett omfattningen av dessa kontroller. RN konstaterar att han inte har gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara kontroller av konfektionsbolagets varulager. Han har därmed inte verifierat att han har haft grund för att godta vare sig lagrets existens eller dess värde.

Vad gäller konfektionsbolagets kassarutiner och kontanthantering konstaterar RN att det i A-sons dokumentation inte finns vare sig rutinbeskrivningar eller hänvisningar till tidigare kontroller. A-son har inte heller antecknat eller förklarat hur han har förvässat sig om att samma rutiner fortfarande tillämpades. Vidare har han i sina svar till RN endast informerat om vilka kontroller som ägaren hade möjlighet att utföra. Dessa ägarens möjligheter till kontroller ger dock inte A-son tillräckliga revisionsbevis för det fullständighetssyfte som finns med en granskning av kassaredovisning, dvs. att all kontant försäljning med rimlig grad av säkerhet också redovisas. RN finner att A-son inte har gjort sannolikt att han på ett godtagbart sätt har granskat konfektionsbolagets kassarutiner och kontanthantering.

På grund av de bristfälliga granskningar som A-son har utfört avseende konfektionsbolagets mest väsentliga tillgångspost varulager samt av dess kassarutiner och kontanthantering har han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsssed.

4 Konsultbolaget

4.1 Värdepapper

Konsultbolaget är ett helägt dotterbolag till ett annat aktiebolag, här benämnt moderbolaget. A-son har den 1 december 2008 avgett en revisionsberättelse för konsultbolaget, avseende räkenskapsåret 2007/08, som inte avviker från standardutformningen.

I konsultbolagets årsredovisning har posten andra långfristiga värdepapper tagits upp till 4,2 mnkr (38 % av balansomslutningen). A-sons dokumentation utgörs av en bokslutsbilaga. Vidare finns en e-postskrivelse, daterad den 21 september 2007, i vilken den verkställande direktören för ett företag i Kalifornien (här benämnt WInc) bekräftar att konsultbolagets investering om USD 150 000 har blivit tillgänglig för WInc. Det finns även ett dokument benämnt "Promissory note", daterat den 1 november 2007, enligt vilket WInc åtar sig att på anmodan av konsultbolaget betala USD 500 000 samt ränta till konsultbolaget. Dessutom framgår att konsultbolaget har rätt att omvandla sin fordran till aktier i WInc. Det finns i A-sons dokumentation inga externa revisionsbevis som verifierar postens existens och värde per balansdagen den 30 juni 2008. Inte heller kan av dokumentationen utläsas om A-son har efterfrågat sådana dokument eller gjort några försök att bedöma värdet av posten andra långfristiga värdepapper per denna balansdag. A-son har däremot antecknat att konsultbolagets verkställande direktör, tillika moderbolagets aktieägare, kommer att "täcka upp" med aktieägartillskott om så behövs. A-son har förelagts att tillställa RN revisionsbevis som verifierar existens och värde av posten andra långfristiga värdepapper per balansdagen den 30 juni 2008. Om det fanns en skriftlig utfästelse från moderbolagets ägare att lämna ett aktieägartillskott till bolaget, när A-son den 1 december 2008 undertecknade sin revisionsberättelse, har RN förelagt honom att inge detta dokument till RN.

A-son har anfört följande.

Den "promissory note" som finns i dokumentationen är ett värdepapper i form av ett konvertibelt skuldebrev om USD 500 000 och utgör ett revisionsbevis avseende långfristiga värdepapper. Det konvertibla skuldebrevet är utfärdat av WInc. Konsultbolaget har därutöver förvärvat aktier i bolaget till ett belopp om USD 150 000 vilket bekräftas av e-postkorrespondens. Existensen av bolaget WInc inklusive dess företrädare styrks av ett stort antal oberoende källor på internet. Han har haft svårt att få ytterligare externa bekräftelser avseende denna investering. Med anledning av den trovärdighet, seriositet och erfarenhet som han tillmäter konsultbolagets ägare och ledning har han "trots allt godtagit existensen" av investeringen.

Investeringen var svår att värdera. WInc påbörjade sin verksamhet under år 2007 och investeringen hade, per balansdagen den 30 juni 2007, ännu inte gett någon avkastning. Konsultbolagets styrelse hade uppmärksammat att det fanns en viss osäkerhet och ägaren till moderbolaget hade förklarat sig vara beredd att privat "täcka upp" en eventuell brist om investeringen "fallerade". Kapitalet fanns redan i form av att moderbolagets ägare hade fordringar om drygt 12 mnkr på moderbolaget, som han kunde efterge. Därefter kunde moderbolaget lämna tillskott genom att efterge sina fordringar på dotterbolaget (konsultbolaget).² Under dessa förhållanden och "efter moget övervägande" valde han att godta posten.

Såvitt han vet fanns det vid hans revision inte någon skriftlig utfästelse från ägaren till moderbolaget att lämna ett aktieägartillskott till detta bolag om konsultbolagets investering i WInc skulle sjunka väsentligt i värde. Han betvivlade dock inte aktie-

² RN noterar att konsultbolaget har redovisat en skuld till moderbolaget om 8,8 mnkr per balansdagen den 30 juni 2008.

ägarens förmåga och vilja att tillskjuta eventuellt erforderliga medel. Till detta bidrog också det faktum att konsultbolaget hade outnyttjade skattemässiga underskott om 7,7 mnkr. Han skulle sannolikt ha godtagit de redovisade värdena på investeringen och utlåningen "även utan den trygghet som lämnades via aktieägarens utfästelse".

RN noterar att A-son i efterhand har tillsänt RN en utfästelse av ägaren, daterad i juni 2009.

RN gör följande bedömning.

Posten andra långfristiga värdepapper utgjorde en väsentlig balanspost. Som framgått ovan har A-son uppgett att han har gjort vissa bedömningar avseende konsultbolagets investering. RN konstaterar dock att det i A-sons dokumentation inte finns några anteckningar som styrker hans uppgifter. Såvitt framgår av A-sons svar och dokumentation fanns inte heller i övrigt några dokument som verifierade existensen och värdet av långfristiga värdepapper per balansdagen den 30 juni 2008. Genom att trots detta godta posten har A-son allvarligt åsidosatt god revisionsbedömning. Denne bedömning förändras inte av att moderbolagets ägare, vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande, muntligen hade utfäst sig att vid behov lämna aktieägartillskott och att han i juni 2009 skriftligen har lämnat en sådan utfästelse.

4.2 A-sons opartiskhet och självständighet

Av A-sons kortfattade anteckningar framgår att konsultbolaget bildades år 1991 och att han redan detta år valdes till revisor i bolaget. A-son har antecknat följande: "[A-son] är närvarande vid alla styrelsemöten (adjungerad)." A-son har förelagts att uppge under hur många år som han har varit närvarande vid samtliga styrelsemöten. RN har tagit del av flera styrelseprotokoll avseende räkenskapsåret 2007/08. På samtliga dessa har antecknats följande: "Dessutom närvarande: A-son". Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har gjort några överväganden om sin opartiskhet och självständighet med anledning av rollen som ständigt adjungerad i styrelsen. I hans dokumentation finns en checklista med sju frågor rubricerad Riskbedömning, mindre företag – bibehållande av klient. Den första och enda frågan som avser opartiskheten och självständigheten gäller om det finns något som "pekar på att [hans] revisionsberoende" är eller kan bli hotat. Denna fråga har A-son besvarat med "nej" utan ytterligare kommentarer.

A-son har anfört att styrelseordföranden i konsultbolaget under de senaste fyra till fem åren har önskat att han närvarar vid styrelsemötena för att vid diskussionerna lämna generella kommentarer om främst skatterätt. Detta har i praktiken blivit ganska frekvent även om han inte har deltagit vid samtliga styrelsemöten. Han har antecknat "adjungerad" i revisionsakten utan att veta vad det begreppet egentligen betyder. Han har numera insett att han har använt begreppet felaktigt. Styrelsen har aldrig adjungerat honom och i protokollen har han antecknats som "övrig närvarande" vilket han trodde var detsamma som adjungerad. Han har aldrig deltagit i styrelsens beslutsfattande. Han anser inte att hans närvaro vid styrelsemötena har kunnat rubba förtroendet för hans opartiskhet och självständighet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen 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.

Det är i ärendet utrett att A-son i betydande utsträckning har varit närvarande vid konsultbolagets styrelsemöten. RN konstaterar därvid följande. Det finns inte något hinder mot att en revisor är närvarande vid en revisionsklients styrelsemöten, exempelvis för att lämna information i någon särskild fråga eller i samband med att styrelsen behandlar frågor med direkt anknytning till revisionen. Bedömningen blir dock en annan om en revisor i betydande utsträckning är närvarande vid styrelsemötena även när styrelsen behandlar frågor där revisionsuppdraget inte kräver hans eller hennes närvaro. Av betydelse för prövningen av A-sons opartiskhet och självständighet är härvid att han inom ramen för förvaltningsrevisionen ska göra en bedömning av de beslut som styrelsen har fattat och underlagen för dessa. Enligt RN:s mening har A-son genom sin frekventa närvaro vid styrelsemötena varit så nära associerad med styrelsens förvaltning av bolagets angelägenheter att det har kunnat rubba förtroendet för att hans opartiskhet och självständighet som revisor. Såvitt framgår av utredningen i ärendet har det inte förelegat några sådana särskilda omständigheter eller vidtagits några sådana åtgärder som medfört att det ändå inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. Genom att trots detta kvarstå i revisionsuppdraget och avge revisionsberättelser har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN:s utredning har visat att A-sons revisionsarbete uppvisar många brister. Hans dokumentation är bristfällig i flera avseenden. Hans granskningar har varit otillräckliga beträffande händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har inte gjort sannolikt att han har utfört några granskningar av bolagens resultaträkningar. I ett bolag har hans kontroller av bolagets varulager samt av dess kassarutiner och kontanthantering varit så bristfälliga att han har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. I ett annat bolag har han inte haft några godtagbara revisionsbevis beträffande posten andra långfristiga värdepapper. Slutligen har förtroendet för hans opartiskhet och självständighet i detta bolag kunnat rubbas eftersom han i betydande utsträckning har närvarat vid bolagets styrelsemöten.

RN konstaterar att A-son i flera avseenden har 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, regeringsrådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Helena Dale, auktoriserade revisorn Bertel Enlund och direktören Per-Ola Jansson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarat direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Jessika Eckert samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.