

D 39/05

Inledning

A-son har varit föremål för Svenska Revisorsamfundets SRS kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har av SRS underrättats om att A-son, efter genomförd kvalitetskontroll, har underkänts av SRS kvalitetsnämnd. Även kvalitetskontrollstyrelsen har bedömt att A-son i huvudsak inte bedriver sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. Underrättelse till RN har av SRS gjorts enligt ett avtal mellan RN samt FAR och SRS, daterat den 8 november 2003. Underrättelsen har föranlett RN att öppna förevarande disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som konstaterades vid SRS kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat en granskning av de tre revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är takbolaget (räkenskapsåret 2002), dentalbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2002–30 juni 2003) och revisionsbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2002–30 juni 2003). Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag, nämligen byggbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004), grossistbolaget (räkenskapsåret 2003) och torvbolaget (räkenskapsåret 2003). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria. A-son har beretts tillfälle att yttra sig över denna men har inte inkommit med något yttrande.

Enligt egen uppgift hade A-son, när disciplinärendet initierades, 27 aktiva revisionsuppdrag. Hon utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån. Enligt A-son arbetar de två senare med endast redovisning.

A-sons revisionsarbete

Omständigheter som har framkommit vid SRS kvalitetskontroll

Nedan redovisas de iakttagelser som har gjorts av SRS kvalitetskontrollant samt A-sons kommentarer till dessa iakttagelser. Härutöver redovisas i avsnitt 2.2 för samtliga bolag RN:s iakttagelser vid genomgång av A-sons dokumentation samt hennes svar på RN:s frågor. Det kan tilläggas att RN har ställt kompletterande frågor också beträffande iakttagelser gjorda av SRS kvalitetskontrollant. I avsnitt 2.3 återfinns RN:s bedömning beträffande samtliga av RN granskade revisionsuppdrag.

SRS kvalitetskontroll har omfattat tre av A-sons revisionsuppdrag nämligen **takbolaget**, **dentalbolaget** och **revisionsbolaget**. Kontrollanten har noterat att för ett av uppdragen har analysmodellen inte använts för prövning av revisorns oberoende. För samtliga tre revisionsuppdrag saknades riskanalys, revisionsplaner och granskningsprogram. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har, enligt kontrollanten, ingen granskning skett av respektive resultaträkning. Förutom granskning av skatter och avgifter kan av dokumentationen inte heller utläsas att någon förvaltningsrevision har utförts.

A-son har uppgett att hon efter SRS kvalitetskontroll har ändrat sina rutiner och numera upprättar riskanalyser och revisionsplaner. Hon har i efterhand tillsänt RN material som verifierar detta beträffande de uppdrag som har varit föremål för kvalitetskontrollantens granskning. A-son har även hävdats att oberoendeanalyser har funnits och i ett fall skrivits ut

efteråt, då kvalitetskontrollanten efterlyste detta dokument. Vad gäller frågan om förvaltningsrevision har A-son anfört att hon har utfört även sådan revision men att hennes dokumentation har varit bristfällig. Hon har i efterhand till RN insänt material avseende förvaltningsrevision för senare räkenskapsår än de här aktuella för att visa att rutinerna beträffande hennes dokumentation har förbättrats.

RN har vid sin genomgång av A-sons dokumentation avseende takbolaget, dentalbolaget och revisionsbolaget kunnat konstatera samtliga de brister som kvalitetskontrollanten har funnit och gör samma bedömning som denne. Härutöver redovisas nedan ytterligare några av RN:s iakttagelser.

Omständigheter som har framkommit vid RN:s kontroll

Dokumentation

A-sons dokumentation beträffande takbolaget och dentalbolaget består i huvudsak av bokslutsbilagor med kortfattade noteringar avseende endast ett fåtal poster. Hennes dokumentation avseende de fyra övriga bolagen utgörs av standardiserade granskningsprogram med kommentarerna U.a., Ja eller Nej efter olika kontroller och frågor. Det finns beträffande flera resultat- och balansposter i de här aktuella bolagen inget som närmare visar hur A-son har utfört sina granskningar eller hur hon har kommit fram till sina slutsatser. A-son har medgett att hennes dokumentation är bristfällig och att hon försöker förbättra denna. Nedan ges exempel på brister i A-sons dokumentation och i övrigt revisionsarbete.

Konsultarvoden

Av den dokumentation som har tillställts RN framgår att anställda på A-sons revisionsbyrå upprättar bokslut och årsredovisningar åt flera av de här aktuella bolagen. Någon uppgift om konsultarvoden finns emellertid inte i årsredovisningarna för något av de sex bolagen. A-son har uppgett att konsultarvoden ingår i beloppen för revisionsarvoden beträffande de fyra bolag för vilka konsultarvoden har varit aktuellt. Hon har anfört att hon kommer att ändra revisionsbyråns rutiner så att konsultarvoden fortsättningsvis kan särredovisas i respektive årsredovisning.

Resultaträkningar

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon har granskat resultaträkningarna för något av de här aktuella bolagen. A-son har vad beträffar **takbolaget**, **grossistbolaget** och **torvbolaget** anfört att hon har utfört sin granskning på respektive bolags kontor och genom tillgången till redovisningssystem kunnat analysera vissa konton. Vad gäller **dentalbolaget** har A-son uppgett att hon har granskat resultaträkningen analytiskt och beträffande vissa konton också kontrollerat fakturor över ett visst belopp. Vad avser **revisionsbolaget** har hon hänvisat till att hon inte kunde hantera ett revisionsprogram och därmed inte har dokumenterat utfört arbete. Vad slutligen gäller **byggbolaget** säger sig A-son ha granskat bl.a. kontona för reparationer och underhåll av fastigheter men inte dokumenterat detta. A-son har beträffande samtliga sex bolag medgett att hon inte har någon egentlig dokumentation över sin granskning av respektive resultaträkning. Hon har tillagt att genomförd granskning inte har dokumenterats om inget särskilt har framkommit.

Takbolaget

Takbolaget är moderbolag i en koncern. Bolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2002 till 31,3 mnkr och dess balansomslutning till 12,0 mnkr. Motsvarande belopp för koncernen var 36,4 mnkr respektive 11,9 mnkr. I moderbolagets årsredovisning saknas uppgift om eventuella inköp och försäljningar till och från dotterbolaget. Vidare saknas not om förändring av eget kapital för koncernen. A-son har på RN:s fråga uppgett att moderbolagets inköp från dotterbolaget uppgick till 108 000 kr för räkenskapsåret 2002. Några internvinster att eliminera fanns inte. Slutligen har A-son tillagt att not om förändring av koncernens egna kapital hade "missats".

RN har begärt att få ta del av all A-sons dokumentation över sin granskning av takbolaget. I det material som har insänts till RN finns endast material avseende moderbolaget. A-son har uppgett att hon har en separat pärm för koncernen. Denna har dock inte tillställts RN trots begäran därom. A-son har i efterhand till RN inkommit med en koncernredovisning dvs. en uppställning med elimineringar. Hon har inte till RN insänt någon dokumentation som visar att någon granskning har skett av koncernredovisningen.

Av årsredovisningen framgår att det bokförda värdet av posten aktier i dotterbolag hade ökat från 2,85 mnkr till 3,41 mnkr. Det lämnas ingen förklaring till denna ökning i någon not. A-son har i efterhand insänt handlingar som visar hur en tilläggsköpeskilling har beräknats. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son har gjort några överväganden av huruvida det bokförda värdet av aktierna i dotterbolaget var rimligt mot bakgrund av att eget kapital i detta bolag per balansdagen den 31 december 2002 uppgick till endast 604 000 kr (inklusive 72 procent av obeskattade reserver). A-son har på RN:s fråga på ett tillfredsställande sätt beskrivit vilka bedömningar hon har gjort av värdet av aktierna i dotterbolaget. Hon har tillagt att dessa bedömningar dock inte är dokumenterade.

Pågående arbeten togs upp till 2,3 mnkr (19 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat principerna för värdering av fast-pris-uppdrag respektive uppdrag på löpande räkning. Härutöver finns förteckningar med belopp per projekt. Det finns inga uppgifter om vilka projekt som var fast-pris-uppdrag respektive uppdrag på löpande räkning. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte utfört några kontroller av posten pågående arbeten eller granskat några entreprenadavtal. A-son har uppgett att fast pris lämnades per m² och att fakturering skedde i den takt som arbetet färdigställdes. Hon säger sig ha granskat posten pågående arbeten mot efterkommande månaders fakturering. A-son har inte genom någon dokumentation verifierat dessa uppgifter.

Kundfordringar togs upp till 4,7 mnkr (39 procent av balansomslutningen). Enda anteckning beträffande posten är att kundreskontran har stämts av mot huvudboken. Att någon ytterligare granskning har skett av posten kan inte utläsas. A-son har på RN:s fråga uppgett att hon har utfört såväl åldersanalys som betalningskontroll. Hon har inte verifierat dessa uppgifter med någon dokumentation.

Grossistbolaget

Grossistbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2003 till 15,7 mnkr och dess balansomslutning till 6,1 mnkr. Bolagets lager redovisades med 1,3 mnkr (20 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en lagervärdechecklista utan noteringar. Hon har antecknat "värderat till anskaffningsvärde U.a." samt att uppgifter erhållna vid en fysisk inventering hade jämförts med en lagerlista. Det finns i den dokumentation som ursprungligen har tillställts RN inget som verifierar att någon granskning har skett av lagrets värde och existens. A-son har uppgett att hon har utfört stickprovskontroller mot fakturor. A-son har tillagt att hon för att besvara RN:s skrivelse har besökt klienten för att "kunna erinra [sig] posten" och

har i efterhand tillställt RN ett tiotal fakturor som enligt henne styrker att prisuppgifterna i lagerlistan stämde med bolagets inköspriser.

RN:s bedömning

En revisor skall enligt god revisionssed planera sitt revisionsarbete så att revisionen utförs på ett effektivt sätt. Vidare skall en kvalificerad revisor dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå 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. Den dokumentation som A-son har tillställt RN består beträffande flera poster av endast bokslutsbilagor och checklistor med kortfattade noteringar. Iakttagelser, bedömningar och slutsatser saknas i många fall. RN konstaterar att A-sons dokumentation inte uppfyller ställda krav.

Enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall i ett aktiebolag lämnas upplysning 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. Som framgått ovan saknades denna senare upplysning i årsredovisningarna för fyra bolag åt vilka A-sons revisionsbyrå hade lämnat konsultationer. Det ankom på A-son att verka för att klienternas årsredovisningar uppfyllde tillämpliga bestämmelser.

Av 5 kap. 14 § andra stycket årsredovisningslagen framgår att förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras. Enligt 5 kap. 7 § första stycket samma lag skall moderföretag och dotterföretag ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. Uppgiften skall enligt 5 kap. 1 § första stycket nämnda lag lämnas i en not eller, om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, direkt i resultaträkningen. Som redovisats ovan saknades i takbolagets årsredovisning dels en notupplysning om förändring av eget kapital för takbolagskoncernen, dels uppgifter om köp och försäljningar mellan moderbolaget och dess dotterbolag. Genom att inte uppmärksamma dessa frågor och därmed inte heller verka för rättelse har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN konstaterar sammanfattningsvis att A-sons dokumentation är bristfällig vilket har försvårat en analys och en tillfredsställande bedömning av hennes revisionsarbete i efterhand. Vidare har A-son underlåtit att verka för att årsredovisningar utformas enligt gällande regler.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger henne 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 doktor Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.