

D 29/05

Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har av FAR underrättats om att A-son, efter genomförd kvalitetskontroll, har underkänts av FAR:s kvalitetsnämnd. Även kvalitetskontrollstyrelsen har, vid ett möte i maj 2004, bedömt att A-son i huvudsak inte bedriver sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. Underrättelse till RN har av FAR gjorts enligt ett avtal mellan RN samt FAR och Svenska Revisorsamfundet 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 FAR:s kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat dels en granskning av de två revisionsuppdrag och de räkenskapsår som ingått i kvalitetskontrollen, dels en granskning av ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag. Dessa är bruksbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2002–30 juni 2003), exportbolaget (räkenskapsåret 2002), grossistbolaget (räkenskapsåret 2003), delikatessbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2002–30 juni 2003) och vinbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2002–30 juni 2003). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Oberoende samt information i årsredovisningar

A-son har uppgett att han bedriver sin revisionsverksamhet i Y AB (revisionsbyrå) och att endast han själv är verksam i denna byrå. Enligt egen uppgift hade A-son när disciplinärendet initierades 77 aktiva revisionsuppdrag. Han har av RN ombetts att uppge i hur många av sina revisionsuppdrag som revisionsbyrån eventuellt också har uppdraget att upprätta bokslut och årsredovisning. På detta har A-son svarat: "12 st årsredovisningar, varav 8 st även förslag till slutförande av bokslutet." A-son har uppgett att i de fall han slutför boksluten är redovisningen i sju fall framtagen med hjälp av datorprogram för bokföring med verifikationslista och huvudbok. Klienterna har gjort avstämningar och lämnat förslag till bokslutsposter.

I samtliga här aktuella årsredovisningar utom en saknas uppgifter om arvode för revision och konsultation. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte i något fall verkat för att information lämnades. A-son har anfört att han inte ansåg att anmärkning i respektive revisionsberättelse erfordrades men har tillagt att det numera är en annan sak med anledning av "nya RS". Han har uppgett att bolagen numera anger revisionsarvodets storlek i årsredovisningarna.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385) följer bl.a. att den som biträder vid ett aktiebolags bokföring inte får vara revisor i bolaget. Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av bokslut och årsredovisning, omfattas av begreppet. Som framgår av A-sons yttranden har han lämnat redovisningsbiträde åt flera av sina revisionsklienter. A-son har härmed brutit mot nämnda jävsregel i aktiebolagslagen.

Enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall i ett aktiebolag lämnas upplysning om den sammanlagda på räkningsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Det ankommer på en kvalificerad revisor att verka för att klienternas årsredovisningar uppfyller gällande krav. RN finner att A-son inte har verkat för detta och att han därmed inte har fullgjort sina skyldigheter som revisor. Det kan tilläggas att ifrågakrav gällde även före ikraftträdandet av Revisionsstandard i Sverige (RS).

A-sons revisionsarbete

Nedan redovisas för två av bolagen de iakttagelser som gjorts av FAR:s kvalitetskontrollant samt A-sons kommentarer till dessa iakttagelser. Härutöver redovisas för samtliga fem revisionsuppdrag RN:s iakttagelser vid genomgång av A-sons dokumentation samt A-sons svar på RN:s frågor och hans kommentarer till RN:s promemoria. Det kan tilläggas att RN ställt kompletterande frågor också beträffande iakttagelser gjorda av FAR:s kvalitetskontrollant. I avsnitt 3.6 återfinns RN:s bedömning beträffande samtliga fem av RN granskade revisionsuppdrag.

Bruksbolaget

Iakttagelser gjorda av FAR:s kvalitetskontrollant

Bruksbolaget bedriver skogs- och jordbruksverksamhet samt fastighetsförvaltning. FAR:s kontrollant har antecknat att endast granskningen av balansposter var dokumenterad. A-son har i svarsskrivelse till kontrollanten anfört att lanbrukets avkastning beräknas av specialister vad gäller både jordbruk och skogsbruk och att dessa bl.a. gör detaljerade analyser av bolagets egna kostnader och avkastning. I den dokumentation som har tillställts RN finns dock inte något som visar att några granskningar av bolagets resultatposter har utförts, vare sig av A-son eller av några specialister. A-son har till RN anfört att specialisternas rapporter endast utgör komplement till bolagets egna rapporter och att han granskar och analyserar bolagets kvartalsrapporter. A-son har hänvisat till att dokumentation finns i en s.k. grundakt. A-son har inte verifierat sina uppgifter genom att till RN sända in någon kompletterande dokumentation.

Finansiella anläggningstillgångar togs upp till 70,5 mnkr. Kontrollanten har anmärkt på att det av A-sons dokumentation inte framgår varför han accepterade att nedskrivning av aktier inte skedde med 17 mnkr ned till marknadsvärdet. A-son har i sitt svar till kontrollanten uppgett att nedskrivning inte skedde eftersom värdenedgången inte bedömdes vara beständig. A-son har i sin dokumentation antecknat att ägarna inte ansåg nedskrivning vara nödvändig och att en av delägarna hade hävdad att nedskrivning inte erfordrades eftersom bolagets materiella anläggningstillgångar i form av fastigheter hade övervärden. Detta har också angetts i not i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas varför eventuella övervärden på materiella anläggningstillgångar skulle vara skäl till att underlåta nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar. A-son har till RN anfört att ägarna ansåg att en nedskrivning skulle skada bolaget samt tillagt att om företagsledningen hade gjort en annan bedömning "eller dolda övervärden inte existerat hade [han] givetvis agerat annorlunda". A-son har inte, trots RN:s fråga, förklarat varför eventuella övervärden i fastigheter hade medfört en annan bedömning beträffande nedskrivningsbehovet av aktier.

Kontrollanten har även varit kritisk till A-sons knapphändiga kommentarer beträffande flertalet balansposter, ofta endast "ua" eller bockar. Omfattningen av granskningen anses enligt kontrollanten vara oklar. Iakttagelser, bedömningar och slutsatser saknas. A-son har i yttrande

till kontrollanten uppgett att hans granskning har dokumenterats genom att han har markerat med bockar på företagets interna balans- och resultaträkning. A-son har, på RN:s fråga, hävdats att i de fall då avvikelser har gällt för en post har detta antingen rättats till eller noterats särskilt. Han har tillagt att han har gjort anteckningar på kvartalsrapporter och att dokumentation finns i grundakter. A-son har inte heller i detta fall verifierat sina i efterhand lämnade uppgifter med någon kompletterande dokumentation till RN.

Iakttagelser vid RN:s genomgång av A-sons dokumentation avseende bruksbolaget

RN har vid sin genomgång av A-sons dokumentation över sin revision av bruksbolaget kunnat konstatera samtliga de brister som kvalitetskontrollanten har funnit och som redovisats ovan. Härutöver redovisas nedan ytterligare några av RN:s iakttagelser.

Kundfordringar har redovisats med 2,6 mnkr och leverantörsskulder med 1,3 mnkr. A-sons dokumentation består beträffande kundfordringar av en reskontra samt en bokslutsbilaga på vilken han har markerat slutsumman med en bock samt antecknat: "Klar förbättring vad gäller uppföljning av kundfordringarna." Vidare har han beträffande båda posterna antecknat Ok efter frågor om olika delmål var uppfyllda. Av dokumentationen framgår inte att någon granskning har skett av någon av posterna varför det inte heller kan utläsas vilken grund A-son har haft för dessa slutsatser.

A-son har anfört att en förbättring hade skett av redovisningen av kundfordringar sedan han tillträdde som revisor. Han har tillagt att det framgår av reskontraunderlaget att åldersanalys och avstämning har fungerat. A-son har uppgett att posten leverantörsskulder har kontrollerats och att stickprov har tagits av väsentliga poster. A-son har inte verifierat några av sina uppgifter genom att till RN sända in kompletterande handlingar.

Exportbolaget

Iakttagelser gjorda av FAR:s kvalitetskontrollant

FAR:s kontrollant har antecknat att riskanalys inte hade upprättats, att granskningsplanen var mycket allmänt hållen och att granskningsprogram saknades. A-son har i svarsskrivelse till kontrollanten uppgett att hans granskningsplan har bestått av intern kontroll, verifikationskontroll samt substansgranskning av balans- och resultaträkning. Såvitt framgår av det material som har insänts till RN består A-sons planering av några mycket kortfattade anteckningar rubricerade Planering/risk. A-son har anfört att granskningsplan upprättas "året innan aktuellt år" och att riskanalys finns i revisionsprogrammet i hans dator. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

Vidare har kontrollanten antecknat att bolagets omsättningsmässigt största verksamhet, konsultverksamheten, inte omfattades av föremålet för bolagets verksamhet så som det var angivet i bolagsordningen och inte heller hade nämnts i förvaltningsberättelsen. Förhållandet var inte heller noterat i A-sons dokumentation. I förvaltningsberättelsen uppges att "Bolagets huvudverksamhet är försäljning av skogsbär". A-son har i svarsskrivelse till kontrollanten anfört att den "egentliga verksamheten" för räkenskapsåret 2002 hade utökats med konsultverksamhet i form av bokföringstjänster. Eftersom denna verksamhet endast var tillfällig avstod han från kommentarer i revisionsberättelsen. Av en resultatrapport med jämförelsesiffror för år 2001 framgår dock att konsultintäkter uppgick till 810 900 kr år 2001 att jämföra med försäljning bär 664 276 kr. Motsvarande siffror för år 2002 var konsultintäkter 891 300 kr och bärförsäljning

496 852 kr. A-son har på RN:s fråga vidhållit att konsultintäkter av relativt stor omfattning hade förekommit sedan år 1999 men att konsultverksamheten ändå hade ansetts vara tillfällig. Enligt A-son har ändring numera skett i bolagsordningen och information om konsultverksamheten har lämnats i årsredovisningen för år 2003.

Slutligen har kontrollanten varit kritisk till A-sons ”knappa kommentarer” beträffande flera balansposter. Omfattningen av granskningen anses oklar i flera fall. Iakttagelser, bedömningar och slutsatser saknas. Kontrollanten har ansett att dokumenterad granskning har varit alltför tunn. A-son har uppgett att väsentliga poster har verifierats genom kontoutdrag och liknande som tillförts dokumentationen.

Iakttagelser vid RN:s genomgång av A-sons dokumentation avseende exportbolaget

Även vid RN:s genomgång av A-sons dokumentation över sin revision av exportbolaget, har kunnat konstateras samtliga de brister som kvalitetskontrollanten har funnit och som redovisats ovan. Härutöver redovisas nedan ytterligare några av RN:s iakttagelser.

Kundfordringar redovisades med 132 000 kr (13 procent av balansomslutningen). A-sons enda dokumentation utgörs av en anteckning på ett huvudboksutdrag att alla fordringar var nya. Att någon granskning skett av posten kan inte utläsas. RN konstaterar vidare att av den dokumentation som har tillställts RN kan inte utläsas att A-son har utfört någon granskning av bolagets intäkter och kostnader, vare sig av bärförsäljningen eller av konsultverksamheten.

Vad först gäller kundfordringar har A-son anfört att större fakturor har kontrollerats och att betalningskontroll har skett. A-son har beträffande eventuell granskning av bolagets intäkter och kostnader uppgett att det fanns en ”uppställning på fakturanumren” med belopp och datum angivna och att han konstaterat att denna var korrekt. Han har inte förklarat hur han kom fram till denna slutsats. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

Iakttagelser vid RN:s genomgång av A-sons dokumentation avseende grossistbolaget

Kundfordringar togs upp till 5,8 mnkr (64 procent av balansomslutningen) och leverantörsskulder till 6,4 mnkr (72 procent av balansomslutningen). A-sons enda anteckningar är att posterna stämde med bokföringen och att inga eller få poster var gamla. Att någon granskning har skett av posterna kan inte utläsas. Av den dokumentation som har tillställts RN framgår inte heller att A-son har utfört någon granskning av bolagets intäkter och kostnader.

A-son säger sig ha granskat såväl kundfordringar som leverantörsskulder genom bl.a. åldersanalys, betalningskontroll och stickprov av fakturor. Vidare har A-son uppgett att han har granskat intäkter och kostnader genom bl.a. stickprov. Han har inte angett omfattningen av eventuella stickprov. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon kompletterande dokumentation.

Iakttagelser vid RN:s genomgång av A-sons dokumentation avseende delikatessbolaget

Kundfordringar togs upp till 2,3 mnkr (52 procent av balansomslutningen) och leverantörsskulder till 2,1 mnkr (48 procent av balansomslutningen). A-sons enda anteckningar är att redovisade poster stämde med bokföringen samt att inga äldre fakturor fanns. Att någon granskning har skett av posterna kan inte utläsas.

A-son har uppgett att en extern redovisningskonsult hade kontrollerat reskontrorna och noterat betalningsdatum. Av dokumentationen framgår inte att A-son har gjort några egna kontroller.

Iakttagelser vid RN:s genomgång av A-sons dokumentation avseende vinbolaget

Varulager redovisades med 12,4 mnkr (25 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av lagerintyg och lagerlistor. Att någon granskning har skett av lagrets existens och värde framgår inte. Kundfordringar togs upp till 15,1 mnkr (31 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att vissa äldre fordringar fanns. Leverantörsskulder togs upp till 12,3 mnkr (25 procent av balansomslutningen). A-son har noterat "Lev.resk ok". Det framgår inte vilken grund han har haft för sina slutsatser. Att någon granskning har skett av posterna kan inte heller utläsas. I posten Övriga kortfristiga skulder ingick alkoholskatt med 5,0 mnkr. A-sons enda dokumentation består av en punktskattedeklaration för juni 2003. Av den dokumentation som A-son har sänt in till RN kan inte utläsas att A-son har utfört någon granskning av bolagets hantering av alkoholskatt.

Vad först gäller posten varulager har A-son anfört att han i oktober 2004 hade studerat den del av bolagets lager som inte fanns hos någon extern lagerhållare. Han har tillagt att han varje år utför lagervärdering och lagerinventering i butiken. A-son har inte besvarat RN:s fråga när han, vid revisionsberättelsens avgivande för år 2002/03, senast hade närvarit vid inventering av posten varulager och inte heller bifogat dokumentation från någon sådan granskning. Av dokumentationen framgår att en stor del av lagret fanns hos ett externt bolag. A-son har uppgett att han hade begärt lagerintyg och diskuterat rutiner med representanter för detta bolag. Vad gäller kundfordringar och leverantörsskulder har A-son anfört att den interna kontrollen är tillfredsställande och att han har utfört betalningskontroller och stickprovskontroller av fakturor samt vad gäller kundfordringar även en åldersanalys. Slutligen har A-son anfört att hanteringen av alkoholskatt sköts av bolaget på ett tillfredsställande sätt och att han vid ett flertal tillfällen har granskat alkoholskatteredovisningarna. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

RN:s bedömning

I bruksbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002/03 har inte skett någon nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar, från bokfört värde om 70,5 mnkr till marknadsvärdet om 53,5 mnkr. A-son har med hänvisning till uppgifter från bolagets företrädare hävdade att övervärden fanns i bolagets fastigheter. Bruksbolagets förklaring till att underlåta nedskrivning är missvisande då eventuella övervärden i fastigheter inte kan utgöra skäl för att underlåta nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar. Såvitt framkommit har A-son inte verkat för ändring av den missvisande information som har lämnats i årsredovisningen.

Vad gäller exportbolaget gör RN följande överväganden. Av 2 kap. 4 § första stycket aktiebolagslagen framgår att bolagsordningen bl.a. skall ange föremålet för bolagets verksamhet, angivet till sin art. Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen skall förvaltningsberättelsen innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och resultat. I Bokföringsnämndens uttalande BFN U 96:6 Förvaltningsberättelsens innehåll sägs bl.a. att förvaltningsberättelsen skall innehålla upplysningar om verksamhetens art och inriktning. Detta innebär att exportbolagets omsättningsmässigt största verksamhet (konsultverksamheten), som enligt vad som framkommit ovan inte var tillfällig, skulle ha angetts i bolagsordningen samt ha omnämnts i årsredovisningen för år 2002. Det ankom på A-son att verka för att exportbolagets bolagsordning och årsredovisning uppfyllde lagstadgade krav och att årsredovisningen dessutom uppfyllde god redovisningssed. Om rättelser inte vidtogs skulle A-son i sin revisionsberättelse ha anmärkt på nämnda brister.

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 (2001:883) och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som 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 olika poster, ofta endast av anteckningen u.a. eller markering med bockar på checklistor. Iakttagelser, bedömningar och slutsatser saknas i många fall. Detta gäller bl.a. de i avsnitten 3.1.2, 3.2.2, 3.3, 3.4 och 3.5 ovan angivna väsentliga resultat- och balansposterna. RN konstaterar att A-sons dokumentation inte uppfyller ställda krav.

RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot en jävsregel i aktiebolagslagen. Vidare har A-son underlåtit att verka för att årsredovisningar utformades enligt gällande regler och för att korrekt information lämnades i dessa. A-sons dokumentation är mycket bristfällig vilket har omöjliggjort en analys och en tillfredsställande bedömning av hans revisionsarbete i efterhand.

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 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.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.