

D 16/06

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 genomför RN undersökningar av kvaliteten i revisioner utförda av vissa av de godkända och auktoriserade (kvalificerade) revisorer som inte är ledamöter av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS. 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 hennes dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag nämligen i presentbolaget (räkenskapsåret 2004), fotobolaget (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004), konsultbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004) och byggbolaget (räkenskapsåret 2004).

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades 54 aktiva revisionsuppdrag. Hon utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 Dokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation för fyra av hennes revisionsuppdrag, samtliga aktiebolag. Hennes planering består av mycket kortfattade anteckningar. Av den dokumentation som har insänts till RN kan inte beträffande något av de fyra bolagen utläsas att A-son har utfört någon förvaltningsrevision eller någon kontroll av respektive resultaträkning. A-son har uppgett att hennes förvaltningsrevision har bestått i att hon har löpande kontakt med sina klienter under året och att de rådgör med henne om olika frågor men att dessa diskussioner tyvärr inte alltid blir dokumenterade. Vad gäller eventuella granskningar av resultaträkningar säger sig A-son alltid jämföra omsättningar, beräkna bruttovinstförändringar samt jämföra kostnadskonton. Hon har inte verifierat sina uppgifter med någon kompletterande dokumentation. A-son har tillagt att hon avser att förbättra sin dokumentation genom revisionsprogram och utskrift av korrespondens gjord via internet.

RN gör följande bedömning.

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 dessa framgår i huvudsak följande. En godkänd eller auktoriserad revisor skall 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 skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Dokumentationen skall vidare ha färdigställts när revisionsberättelsen avges. Underlåtenhet att full-

göra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation saknar utförliga anteckningar om hur hon har planerat sina revisioner, vilken granskning som har utförts, omfattningen av denna samt gjorda iakttagelser, bedömningar och slutsatser. Flera av de revisionsåtgärder som A-son har uppgett att hon har utfört framgår inte av hennes revisionsdokumentation. RN konstaterar att A-sons dokumentation inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. Hon har härigenom åsidosatt god revisionssed.

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 måste revisorn dock 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. A-son har hävdats att hon har utfört vissa kontroller. RN konstaterar att hon inte har verifierat sina påståenden. Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

3 Skatter och avgifter

Av A-sons anteckningar framgår att **fotobolaget** (med balansdag den 31 augusti 2004) hade redovisat och betalat totalt ca 30 000 kr för lite avseende personalskatt och sociala avgifter för januari 2004. Detta hade korrigerats av bolaget först i november 2004. A-son har i sin revisionsberättelse för år 2003/04 inte anmärkt på denna försening.

A-son har anfört att två fel hade uppkommit under året, det ena var i januari 2004 då för lågt belopp hade betalats och det andra i juni 2004 då ett för högt belopp hade betalats (ca 7 000 kr). Hon hade dock konstaterat att bolaget i övrigt hade bra kontroll på sina skatter och avgifter. Eftersom fotobolaget vid tidpunkten för hennes granskning hade en fordran på Skatteverket gjorde hon bedömningen att det skedda var ett ”olycksfall i arbetet” och att en revisionsberättelse med anmärkning skulle ge en missvisande bild av företagets normala hantering av skatter och avgifter. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att den differens som hade uppkommit beträffande skatter och avgifter kan ha berott på likviditetsproblem.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 31 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385), som gällde före den 1 januari 2006, framgår att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter.¹ Av A-sons dokumentation och yttranden framgår att fotobolaget i januari 2004 inte på ett korrekt sätt hade redovisat skatter och avgifter och att detta hade korrigerats först i november samma år. Den omständigheten att bolaget hade medel inestående på sitt skattekonto vid tidpunkten för A-sons revision, beroende på att bolaget hade gjort en felaktig redovisning under juni 2004, och att förseelsen enligt A-son var ett ”olycksfall” har inte befriat henne från att i lagstadgad ordning i sin revisionsberättelse anmärka på att fotobolaget inte korrekt hade fullgjort sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende.

¹ Motsvarande bestämmelse finns i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551).

4. Varulager

Varulager redovisades i **fotobolaget** med 1,1 mnkr (79 procent av balansomslutningen). Den dokumentation som har tillställts RN avseende posten varulager består av endast ett lagerintyg och två sidor av en lagerlista. A-son har med bockar markerat att hon har kontrollerat antal och pris på sex olika produkter, till ett värde av totalt ca 22 000 kr. Hon har antecknat följande: ”Litet stickprov, ger bara en indikation på att varorna räknats ordentligt och grupperats i förhållande till inpris.” Av den dokumentation som har sänts in till RN kan således inte utläsas hur A-son har förvissat sig om det totala lagrets existens och värde. I det material som har tillställts RN finns revisionsdokumentation också avseende räkenskapsåren 2002/03, 2001/02, 2000/01 och 1999/00. Såvitt framgår av dessa handlingar har A-son inte någon gång under dessa räkenskapsår närvarit vid någon inventering i bolaget och inte heller utfört några kontrollinventeringar.

A-son har anfört att hon hade tagit del av fotobolagets inventeringsrutiner och att hon hade närvarit vid en inventering som utfördes den 31 augusti 2004. A-son har uppgett att storleken av de stickprov hon har utfört inte framgår av akten men att omfattningen av dessa kontroller inte har någon avgörande betydelse utan endast är ”principiell”. Hon har uppfattat sin roll som övervakande vid inventeringarna för att kunna bedöma tillförlitligheten i inventeringsprocessen. A-son har hävdats att hon har utfört vissa fysiska kontroller även tidigare år men att dokumentation från dessa granskningar inte har tillförts akten samt att detta inte betyder att fysisk kontroll av lagret inte skulle ha gjorts under åren. Hon har tillagt att det hon normalt har lagt in i akten är typexempel på en inventeringslista, kontroll av sammanställningar samt underskrivna lagerintyg och att dessa handlingar ”bara är en slutlig dokumentation som verifierar lagrets existens och värde”. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att skälet till att hon inte har sänt in flera sidor med lagerlistor är att det inte skulle tillföra något väsentligt i dokumentationen eller öka tillförlitligheten av lagervärdet.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en mycket väsentlig post i fotobolaget varför A-son vid sin revision har haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat förvissa sig om att tillgången existerar. Att närvara vid en fysisk inventering är i de flesta fall en effektiv revisionsmetod, vilken revisorn bör utnyttja om inte alternativa åtgärder ger tillfredsställande underlag för bedömningen. Som framgått ovan har A-son uppgett att hon hade närvarit vid lagerinventering i bolaget avseende såväl räkenskapsåret 2003/04 som tidigare år men att någon egentlig dokumentation inte hade upprättats vid dessa besök. Hon har för år 2003/04 även antecknat att hon tagit ett ”litet stickprov” men trots förfrågan från RN inte uppgett omfattningen av detta stickprov och inte heller insänt någon kompletterande dokumentation. RN konstaterar att den dokumentation som A-son har tillställt RN över sin granskning av posten varulager i fotobolaget är så begränsad att den inte kan användas för en bedömning av hennes eventuella revisionsåtgärder avseende denna post. Vidare har hennes uppgifter till RN varit så allmänt hållna att de enligt RN:s mening inte kan ligga till grund för en bedömning av hennes granskningsinsatser. RN:s slutsats blir därför att A-son inte vare sig genom dokumentation eller på annat sätt har verifierat att hon har haft grund för att bedöma fotobolagets inventeringsrutiner eller att hon på annat sätt har förvissat sig om lagrets existens och värde. Eftersom varulagret var bolagets enda egentliga tillgång har A-son därmed inte heller visat att hon har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning eller förslag till vinstdisposition.

5. Inte registrerat aktiekapital

Av **konsultbolagets** årsredovisning för räkenskapsåret 2003/04 och av jämförelsesiffror för år 2002/03 framgår att bolaget redovisade ett belopp om 50 000 kr, rubricerat "Ej registrerat aktiekapital". Av A-sons anteckningar framgår att hon hade frågat styrelsen varför någon registrering ännu inte hade skett. Däremot kan av hennes dokumentation inte utläsas att hon har reflekterat över huruvida det var korrekt att flera år i rad rubricera beloppet Ej registrerat aktiekapital.

A-son har på RN:s fråga uppgett att posten uppkom i samband med att bolaget under år 2003 hade förvärvat inkråmet i ett annat bolag och att det överlåtande bolaget skulle erhålla 50 aktier om 1 000 kr per aktie. Enligt A-son hade den tänkta registreringen av aktiekapitalökningen fortfarande, hösten 2005, inte genomförts.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons svar framgår att konsultbolaget avsåg att genomföra en nyemission och att betalning skulle ske genom att apportegendom tillfördes bolaget. I konsultbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002/03 anges att bolaget under året hade förvärvat inkråmet i ett annat bolag. I 4 kap. 12 § första stycket i 1975 års aktiebolagslag stadgas att beslut om nyemission skall anmälas för registrering inom sex månader från beslutet.² Av 4 kap. 10 § nämnda lag jämfört med 4 kap. 12 § fjärde stycket samma lag framgår att beslutet om nyemission är förfallet om anmälan för registrering av beslutet inte har gjorts inom den föreskrivna tiden.³ A-son borde således inte ha godtagit att beloppet 50 000 kr rubricerades som Ej registrerat aktiekapital i konsultbolagets årsredovisning för år 2003/04.

6. Pågående arbeten

Konsultbolaget har per den 31 augusti 2004 redovisat pågående arbeten med totalt 2 825 000 kr vilket utgjorde 64 procent av balansomslutningen (närmast föregående balansdag uppgick posten till 761 000 kr). I bolagets resultaträkning finns ingen post rubricerad Förändring av pågående arbeten. Inte heller av bolagets resultatrapport, som finns i A-sons dokumentation, framgår hur förändring av pågående arbeten har redovisats. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon har reflekterat över resultaträkningens utformning. I förvaltningsberättelsen informeras om att bolaget bedrev flera stora projekt som sträckte sig över lång tid och med stor omsättning, att detta hade medfört ojämn betalström och att det därför fanns inte fakturerad, upparbetad tid som sträckte sig förbi balansdagens datum. Under rubriken Värderingsprinciper lämnas endast följande information: "Pågående arbeten utgörs av värdet för den nedlagda tiden avseende långtidsprojekt som bolaget bedriver." Varken av årsredovisningen eller av A-sons dokumentation framgår hur den nedlagda tiden har värderats eller i vilken omfattning pågående arbeten utgjordes av fastprisuppdrag respektive uppdrag på löpande räkning. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hon inte heller efterfrågat dessa uppgifter. A-son har den 28 februari 2005 avgett en revisionsberättelse utan avvikelser från standardutformningen.

² Motsvarande bestämmelse finns i 13 kap. 27 § aktiebolagslagen.

³ Motsvarande bestämmelser finns i 13 kap. 17 § första stycket och 30 § aktiebolagslagen.

A-son har på ett dokument daterat den 24 februari 2005, benämnt Sammanfattande noteringar och ställt till konsultbolaget, antecknat att hon inte kunde verifiera posten pågående arbeten, att underlag saknades och att hon inte hade tillgång till handlingar som visade vad som hade hänt på det nya året. Hon har också lämnat följande information till bolaget: "När jag läser bokslutsposter och justeringar i samband med bokslutet får jag den känslan att alla tänkbara försök har gjorts för att få upp resultatet till en någorlunda vettig nivå." A-son har efter denna skrivelse erhållit en förteckning över pågående arbeten med en beskrivning per projekt. Hon har på förteckningen antecknat: "Trovärdigt med tanke på bolagets verksamhet men utfall på sikt oklar. Viktigt med uppföljning efter bokslut." Härutöver finns en sammanställning som uppges vara framtagen från bolagets tidrapporteringssystem, och som anger nedlagda timmar samt uppskattad framtida fakturering. Det senare har erhållits genom att nedlagda timmar för respektive projekt har multiplicerats med 1 000 kr. Av det material som har tillställts RN kan inte utläsas att A-son har granskat hur angivna timmar per projekt var framtagna dvs. tillförlitligheten i bolagets tidredovisningssystem. Inte heller finns annan dokumentation som verifierar att A-son har försökt bedöma existensen och värdet av posten pågående arbeten. Av hennes dokumentation framgår inte heller att hon har förvärvat sig om att intäkter och kostnader avseende konsultverksamheten hade periodiserats på ett korrekt sätt. Inte heller kan av de handlingar som insänts till RN utläsas att A-son har reflekterat över eventuellt behov av reservering för framtida garantiförpliktelser eller att hon skulle ha tagit del av några konsultavtal.

A-son har anfört följande.

Det var inte meningsfullt att redovisa förändringen av pågående arbeten "öppet" i resultaträkningen eftersom bolaget hade ändrat inriktning och omfattning och på grund av att beloppet ändå hamnat "överst i resultaträkningen". Det var därför ointressant med jämförbarhet mellan åren. A-son säger sig ha besökt bolaget och via tidredovisningen följt upp pågående arbeten. Härvid gavs möjlighet att granska utförda timmar mot fakturerade och ännu inte utfakturerade timmar. Hon har uppgett att bolaget hade ett bra system för tidredovisning så att varje projekt kunde följas per person och nedlagd tid. A-son har även anfört att den nedlagda tiden ackumulerades tills utfakturering skedde och att värderingen låg under försäljningspriset. Hon har vidare uppgett att hon utifrån bolagets tidredovisning kunde konstatera att större delen av beloppet var utfakturerat när hon i februari 2005 undertecknade sin revisionsberättelse. A-son har tillagt att konsultbolagets uppdrag till fast pris utgjorde drygt 38 procent av bolagets totala omsättning år 2004, en uppgift som hon säger sig ha erhållit från bolagets försäljningsstatistik. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon kompletterande dokumentation.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att bolagets egen dokumentation beträffande pågående arbeten var bristfällig och att hennes möjligheter att dokumentera sin granskning därför hade försvårats. Hon har medgett att hon på ett bättre sätt borde ha dokumenterat sin granskning. Slutligen har hon tillagt att hon inte tidigare i sin revisionsverksamhet har granskat pågående arbeten av denna storleksordning.

RN gör följande bedömning.

Konsultbolaget tillämpade metoden med kostnadsslagsindelad resultaträkning. Av bilaga 2 till årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att förändring av varulager och pågående arbeten för annans räkning skall redovisas som en separat rubrik. Som skäl till att så inte har skett i konsultbolaget har A-son hävdade att bolaget hade ändrat inriktning och omfattning. Detta kan dock inte utläsas vare sig av förvaltningsberättelsen eller av A-sons dokumentation. Även om så hade skett skulle nämnda princip i årsredovisningslagen ha tillämpats. Det ankom på A-son att verka för att så skedde.

Konsultbolaget bedrev konsultverksamhet och hade redovisat pågående arbeten till betydande belopp. I konsultbolag är det väsentligt att revisorn granskar projektredovisningen, tar del av konsultavtal, bedömer principerna för intäktredovisning samt även bedömer eventuella förlustrisker och garantikostnader. Det innebär att revisorn utifrån uppdragsgrad och kontraktpris har att bedöma vad som skall aktiveras som pågående arbeten. Vidare är det väsentligt att utifrån de uppdrag som pågår per balansdagen eller har avslutats under räkenskapsåret bedöma risken för tillkommande kostnader och förekomsten av garantier bl.a. utifrån avtalens utformning och uppdragets karaktär. Såvitt framgår av A-sons dokumentation och av hennes svar till RN har hon inte vidtagit någon av dessa kontroller av konsultbolagets enda egentliga verksamhet. Som framgått ovan har A-son anfört att hon hade förlitat sig på konsultbolagets tidredovisning. Varken av A-sons dokumentation eller av hennes svar till RN framgår dock att hon skulle ha utfört någon granskning av bolagets rutiner för tidredovisning eller att pågående arbeten speglade i årsredovisningen angivna redovisningsprinciper. Att större delen av det i årsredovisningen upptagna beloppet var utfakturerat sex månader efter balansdagen verifierar inte att beloppet faktiskt var upparbetat per balansdagen. RN konstaterar att A-son inte har visat och inte heller gjort sannolikt att hon har granskat konsultbolagets verksamhet enligt god revisionssed.

7 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-sons revisionsdokumentation är bristfällig. Vidare har hennes granskningsinsatser varit otillräckliga beträffande väsentliga balansposter. Hon har beträffande ett av de här aktuella bolagen inte visat att hon har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning eller förslag till vinstdisposition. A-son har också underlåtit att anmärka på bristfällig hantering av skatter och avgifter samt inte uppmärksammat felaktig hantering av ett inte registrerat aktiekapital.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, auktoriserade revisorn Villard Möller, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.