

D 12/06

1 Inledning

A-son har varit föremål för Svenska Revisorsamfundet SRS kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att A-son i oktober 2004 har genomgått kvalitetskontroll och att SRS kvalitetsnämnd har bedömt att A-son inte bedriver sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. Kvalitetskontrollstyrelsen¹ har beslutat att överlämna ärendet till RN. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid SRS kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat en granskning av de tre revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är **maskinbolaget**, **installationsbolaget** och **motorbolaget** (samtliga avseende räkenskapsåret 2003). Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag, nämligen **restaurangbolaget** och **spannmålsbolaget** (båda avseende räkenskapsåret den 1 maj 2003–30 april 2004), **bokhandelsbolaget** (räkenskapsåret den 1 juli 2003–30 juni 2004) samt **snickeribolaget** (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt A-sons uppgift till kvalitetskontrollanten hade hon 43 aktiva revisionsuppdrag vid dennes besök. Hon utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrå). Endast A-son är verksam i revisionsbyrå. A-son har uppgett att hon från och med december 2004 samarbetar med en godkänd revisor som kommer att vara vald revisor i de flesta av hennes tidigare revisionsuppdrag. Hon själv kommer att vara vald revisorssuppleant i dessa bolag.

2 Revisionsverksamhetens organisation

Av uppgifter i förvaltningsberättelsen för revisionsbyrå framgår att revisionsbyrå är ett helägt dotterbolag till ett annat aktiebolag (moderbolaget). Moderbolaget ägs i sin helhet av A-son. RN har från Bolagsverket inhämtat årsredovisningen avseende räkenskapsåret 2004/05 för detta bolag. Årsredovisningen har den 31 augusti 2005 undertecknats av styrelseledamöterna A-son, PF och LS. Varken PF eller LS är godkända eller auktoriserade revisorer.

A-son har uppgett att hon av olika skäl funnit det lämpligt att låta PF och LS ingå i styrelsen för moderbolaget. Hon tänkte inte på att revisionsbyrå ingår i koncernen. Hon har på en extra bolagsstämma i moderbolaget den 3 januari 2006 beslutat att styrelsen skall bestå av en ledamot med en suppleant. Hon har därvid utsett en godkänd revisor som suppleant.

RN gör följande bedömning.

Av 11 § första stycket revisorslagen (2001:883) framgår att ett villkor för att en godkänd eller auktoriserad revisor skall få utöva revisionsverksamhet i ett aktiebolag är att bolaget ägs av godkända eller auktoriserade revisorer. Med ett direkt ägande jämföras enligt bestämmelsens andra stycke ett indirekt ägande genom ett eller flera handelsbolag eller aktiebolag som uppfyller

¹ En kvalitetskontrollstyrelse med en majoritet av icke-revisorer skall utöva tillsyn över FAR:s och SRS kvalitetsnämnders arbete i vad detta avser kvalitetskontroll av revisionsverksamhet.

i lagrummet ställda villkor (s.k. ägarbolag). Ett av dessa villkor är att ägarbolagets styrelseledamöter är godkända eller auktoriserade revisorer.

I ärendet är utrett att A-son bedriver sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag som hon äger genom ett annat aktiebolag. Styrelsen i moderbolaget har delvis bestått av ledamöter som inte är godkända eller auktoriserade revisorer vilket står i strid med bestämmelserna i revisorslagen. Genom att ha organiserat sin revisionsverksamhet på ett otillåtet sätt har A-son brutit mot grundläggande regler för utövande av sådan verksamhet. Hon har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Omständigheter som framkommit vid SRS kvalitetskontroll

SRS kvalitetskontroll har omfattat tre av A-sons revisionsuppdrag. Kontrollanten har noterat att A-sons dokumentation var bristfällig och att det genomgående saknades revisionsplanering i form av dokumenterad risk- och väsentlighetsbedömning samt granskningsprogram för utförande av revisionen. Utförd förvaltningsrevision har inte dokumenterats i tillräcklig utsträckning. Av dokumentationen framgår, enligt kontrollanten, inte vilka granskningsåtgärder som har vidtagits vid granskning av årsredovisningar. A-sons slutsatser efter genomförda granskningar har inte heller dokumenterats. Kvalitetskontrollantens slutsats är att A-son inte kan anses bedriva sin verksamhet i enlighet med god revisorssed och god revisionsd.

A-son har till kontrollanten framfört att hon är medveten om att hon inte ”på papper har dokumenterat enligt revisionsprogrammet” men har uppgett att hon inte har avgett några revisionsberättelser där hon inte har haft underlag för samtliga balansposter och verkställt alla erforderliga avstämningar. Hon har även anfört att då många av hennes uppdrag är ”kombiuppdrag”² får hon löpande information om bolagens utveckling. Hennes avrapportering till företrädare för klienterna sker till största delen muntligt. Hon har accepterat de förbättringsförslag som ingår i rapporten och har för avsikt att omgående ändra sina rutiner.

4 Omständigheter som framkommit vid RN:s kontroll

4.1 Dokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation avseende samtliga här aktuella sju revisionsuppdrag. Den revisionsdokumentation som A-son har tillställt RN utgörs förutom av årsredovisningar och revisionsberättelser av standardiserade arbetsprogram samt bokslutsbilagor med underlag. Efter olika revisionsåtgärder är i respektive arbetsprogram antecknat Ja, Nej, U.a. (utan anmärkning) eller E/T (ej tillämpligt). Vilken omfattning A-sons revisionsåtgärder har haft framgår inte.

Revisionsberättelse för år 2003 har avgetts den 10 juni 2004 avseende **maskinbolaget** och den 21 juni 2004 avseende **motorbolaget**. Arbetsprogram, i vilka A-son noterat utförda revisionsåtgärder och sammanställt sina iakttagelser, är dock daterade den 29 oktober 2004 för båda bolagen. För **installationsbolaget** har revisionsberättelse avgetts den 1 april 2004 att jämföra med arbetsprogrammen som är daterade den 2 november 2004. I A-sons dokumentation finns oberoendeanalys för dessa bolag daterade samma dag som respektive arbetsprogram.

² A-son har uppgett att hon för de uppdrag hon kallar kombiuppdrag köper redovisningstjänster från fristående redovisningskonsulter.

A-son har uppgett att hon efter kontrollantens besök har kompletterat dokumentationen för de tre revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen med sådan information som hon säger sig ha haft vid tidpunkten för revisionen av respektive bolag. RN har således inte haft möjlighet att ta del av samma revisionsdokumentation som kontrollanten hade tillgång till vid sin kvalitetskontroll av dessa tre bolag. RN har därför inte kunnat verifiera kontrollantens iakttagelser beträffande bristfällig dokumentation och dessa har inte heller bestritts av A-son. RN ifrågasätter inte riktigheten av kontrollantens slutsatser.

RN har för övriga fyra revisionsuppdrag gjort följande iakttagelser. För **restaurangbolaget** och **bokhandelsbolaget** var revisionsberättelserna för här aktuella räkenskapsår redan avgivna då arbetsprogram togs fram för bolagen. För **restaurangbolaget** har A-son i efterhand till RN inkommit med en riskanalys och en granskningsplan som har upprättats den 2 november 2004 (dvs. efter revisionsberättelsens undertecknande) och som inte ingick i den dokumentation som ursprungligen tillställdes RN. I granskningsplanen har A-son lämnat en redogörelse för vilka granskningsåtgärder hon har utfört.

RN gör följande bedömning.

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen 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 revisionsssed. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå hur granskningen 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 fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Genom A-sons egna uppgifter samt utredningen i ärendet är det klarlagt att hon i samtliga de revisionsuppdrag som varit föremål för kvalitetskontrollantens granskning och i två av de fyra revisionsuppdrag som ingått i RN:s genomgång har kompletterat dokumentationen efter det att revisionsberättelse för respektive bolag har avgetts. Genom att inte, innan revisionsberättelsernas avgivande, dokumentera sin granskning på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt god revisionsssed. Vad hon har anfört om att hon endast har kompletterat med uppgifter som fanns tillgängliga vid de tidpunkter hon då avgav sina revisionsberättelser medför ingen annan bedömning.

Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

4.2 Varulager

A-son har i sin riskanalys bedömt att **motorbolagets** varulager, som redovisades med 906 000 kr (94 procent av balansomslutningen), var en post med hög risk och väsentlighet. Hennes dokumentation utgörs av en bokslutsbilaga av vilken framgår att inventeringsspecifikationerna förvarades hos bolaget. Hon har antecknat att hon har granskat bolagets ”upprättade inventering mot huvudboken”. Hon har även antecknat att hon inte har närvarit vid bolagets inventering. **Spannmålsbolagets** lager redovisades med 1 024 000 kr (49 procent av balansomslutningen). I sin riskanalys har A-son noterat att varulagrets värde var mycket svårt att bedöma. Hennes dokumentation utgörs av en bokslutsbilaga, som samtidigt utgör lagerintyg, och en lagerlista. A-son har uppgett att hon aldrig har närvarit vid någon inventering av bolagets lager.

Bokhandelsbolagets lager redovisades med 540 000 kr (79 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation utgörs av en sammanställning av det inventerade lagret fördelat på sex produktgrupper samt en bokslutsbilaga som samtidigt utgör lagerintyg. A-son har noterat att hon har utfört stickprovskontroller av prissättning och upprättade specifikationer. A-son har även här uppgett att hon aldrig har närvarit vid någon inventering av bolagets lager.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en väsentlig tillgångspost i motorbolaget, spannmålsbolaget och bokhandelsbolaget. A-son har därför haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet vid sina revisioner. 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. A-son har uppgett att hon aldrig har närvarit vid lagerinventeringar i något av bolagen. RN finner att A-son inte har visat eller gjort sannolikt att hon på annat sätt har granskat posten varulager på ett godtagbart sätt i något av de här nämnda bolagen. Eftersom posten varulager var väsentlig i alla tre bolagen har A-son därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

4.3 Andra väsentliga balansposter

Maskinbolagets nettoomsättning har år 2003 uppgått till 9,8 mnkr och dess balansomslutning till 10,4 mnkr. Bolaget har under år 2003 anskaffat tre maskiner för 9,9 mnkr. Inköpen har finansierats genom avbetalningskontrakt i bank. Av en engagemangsspecifikation framgår att bolaget har ställt maskiner som säkerhet för fyra avbetalningskontrakt på tillsammans 7,3 mnkr. I bolagets årsredovisning anges endast företagsinteckningar om 0,9 mnkr som ställda panter till kreditinstitut. A-son har uppgett att uppgiften om att avbetalningskontrakt ställts som säkerhet för lån från kreditinstitut av misstag inte har redovisats i årsredovisningen för år 2003 men att detta har rättats senare. Som stöd för detta påstående har hon bifogat ett utdrag ur årsredovisningen för år 2004. A-son har inte kommenterat det förhållandet att bankens specifikation omfattade fyra avbetalningskontrakt – för fyra maskiner – medan en sammanställning över bolagets totala innehav av maskiner endast omfattade de tre maskiner som hade anskaffats under år 2003.

Restaurangbolagets omsättning har räkenskapsåret 2003/04 uppgått till 14,7 mnkr och dess balansomslutning till 14,3 mnkr. Bolaget är moderbolag i en koncern med ett helägt dotterbolag. I A-sons dokumentation finns utfästelser om pensioner till bolagets ägare. Utfästelserna har säkerställts genom att bolaget, i enlighet med villkoren i utfästelserna, har tecknat kapitalförsäkringar. Enligt utfästelserna skall försäkringarna ställas som säkerhet för bolagets fullgörande av pensionsutfästelserna och det åligger bolaget att underrätta försäkringsbolaget om pantsättningarna. Kapitalförsäkringarna har i årsredovisningen redovisats som långfristiga fordringar om 6,3 mnkr. Några skulder eller ansvarsförbindelser med anledning av utfästelserna har inte redovisats. Inte heller finns uppgift om ställda panter. A-son har till RN uppgett att ”kapitalförsäkringen ägs av bolaget vilket innebär att bolaget kan disponera hela kapitalbeloppet” och att hon inte anser att ”någon skuld föreligger”. Hon har även tillagt att försäkringsbolaget anser att bolaget äger försäkringarna och att bolaget kan ”fritt disponera dessa medel” för eventuella nyinvesteringar.

Restaurangbolaget har även redovisat en långfristig fordran om 1,4 mnkr på ett handelsbolag som ägdes tillsammans med dotterbolaget. Av A-sons dokumentation framgår inte hur posten har granskats. A-son har tillställt RN en kopia på en revers med ett ursprungligt belopp om 3 mnkr. Hon har inte besvarat RN:s fråga om hur hon granskat fordrans värde per balansdagen.

Av en specifikation till posten kundfordringar framgår att **spannmålsbolaget** hade en utestående fordran om 375 000 kr (60 procent av per balansdagen obetalda kundfakturor) på en av bolagets styrelseledamöter. A-son har antecknat att beloppet kvarstod sedan föregående år men att det inte förelåg någon risk med denna fordran då styrelseledamoten driver en gård som enskild firma. Hon har uppgett att det inte fanns några ”avbetalningar verkställda efter bokslutstillfället”. Hon har även uppgett att ”övriga aktieägare i bolaget [var] mycket medvetna om denna fordran”. Spannmålsbolaget har även redovisat upplupna intäktsräntor om 191 000 kr som avser ränta på bolagets fordran på nämnda styrelseledamot. A-son har uppgett att hon har granskat de underlag och beräkningar som hade framställts av bolaget.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 11 § årsredovisningslagen (1994:1554) skall för varje skuldpost, om säkerhet ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om art och form. Maskinbolaget har ställt maskiner som säkerhet för bolagets skulder i bank. Såvitt framgår av A-sons yttrande har hon inte uppmärksammat detta förhållande vid revisionen av räkenskapsåret 2003. Hon har inte heller utrett vilka maskiner som omfattades av bolagets ställda panter. Genom att inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder har hon åsidosatt god revisionsred.

Restaurangbolaget har lämnat utfästelser om pensioner till bolagets ägare. Bolagets åtaganden med anledning av dessa utfästelser har inte redovisats i bolagets årsredovisning. Årsredovisningslagen kräver inte att kapitalvärdet av pensionsåtaganden skall upptas som skuld i balansräkningen. Om så inte sker skall dock de pensionsåtaganden som inte har upptagits bland skulderna och som inte heller har täckning i en pensionsstiftelses förmögenhet tas upp som en separat post bland ansvarsförbindelserna.³ Eftersom pensionsutfästelserna utgjorde väsentliga belopp för restaurangbolaget borde A-son ha verkat för att rättelse vidtogs i bolagets årsredovisning och för det fall så inte skedde lämna anmärkning i revisionsberättelsen.

Enligt pensionsutfästelserna skall bolaget meddela det försäkringsbolag i vilket kapitalförsäkringarna har tecknats att dessa pantsatts som säkerhet för gjorda utfästelser. För det fall så har skett skall pantsättningarna redovisas inom linjen såsom ställda panter.⁴ A-son har, såvitt följer av RN:s utredning, trots kännedom om innehållet i de av bolaget gjorda pensionsutfästelserna inte vidtagit några kontrollåtgärder för att försäkra sig om att pantförskrivning inte har skett. Härigenom har hon inte haft grund för att bedöma bolagets redovisning av ställda panter.

Av A-sons dokumentation och yttranden kan inte utläsas att hon för restaurangbolaget och spannmålsbolaget har haft tillräckliga underlag för att i revisionsberättelsen kunna uttala sig om värdet på fordringar på närstående. A-son har härmed åsidosatt god revisionsred.

5 RN:s sammanfattande bedömning

³ Se FAR:s rekommendation Nr 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad samt Årsredovisningslagen Bilaga 1, Poster inom linjen 3.a.

⁴ Årsredovisningslagen Bilaga 1, Poster inom linjen 1.

I ärendet har framkommit att A-son inte har dokumenterat sina revisionsåtgärder på föreskrivet sätt. Vidare har hennes granskningsinsatser varit otillräckliga beträffande väsentliga balansposter.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger henne till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas 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 Willard Möller, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.