

D 22/07

1 Inledning

A-son har varit föremål för Svenska Revisorsamfundets SRS (SRS) kvalitetskontroll.¹ Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att A-son i september 2005 har genomgått kvalitetskontroll och att SRS kvalitetsnämnd har bedömt att han inte bedriver sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som konstaterats vid SRS kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat dels en kontroll av det revisionsuppdrag (tivolibolaget) och det räkenskapsår (den 1 maj 2003–30 april 2004) som ingått i kvalitetskontrollantens granskning, dels en kontroll av ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. Uppdrag och räkenskapsår för dessa fyra senare bolag är skivbolaget (räkenskapsåret 2005), charkbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2004–30 april 2005), byggbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2004–30 april 2005) och datorbolaget (räkenskapsåret den 5 mars 2004–30 juni 2005). RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son, när disciplinärendet initierades den 13 juni 2006, 179 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrå). Utöver A-son är ytterligare sex personer verksamma i revisionsbyrån. Vissa av dessa handhar redovisningen åt A-sons revisionsklienter. A-son använder genomgående benämningen BA (bokslutsansvarig) för den i respektive uppdrag redovisningsansvarige. I redogörelsen nedan använder därför också RN begreppet BA.

2 Arbetsfördelning mellan vald revisor och bokslutsansvarig

2.1 Tivolibolaget

I A-sons dokumentation för tivolibolaget finns en oberoendeanalys för räkenskapsåret 2003/04. I denna anges att det saknas omständigheter som kan utgöra oberoendehot eller jäv. Det har antecknats att uppdraget är ett s.k. kombiuppdrag men ”vi skiljer på redovisnings- och revisionspersonal så inget jäv kan uppstå”. A-son har till RN uppgett att oberoendeanalyserna är uppbyggda på samma sätt också för de övriga uppdrag som RN har tagit del av.

Den dokumentation som har tillställts RN avseende tivolibolaget består av omfattande redovisningsmaterial. A-son har signerat bokslutsbilagor och samtliga balansposter på en balansrapport. Han har i dokumentationen antecknat att signaturen innebär ”ok mot underlag och bilagor” och att ”vi avstämmer löpande”. Vidare har A-son på en bokslutsbilaga antecknat att BA har utfört betalningsuppföljning av leverantörsskulder. Av dokumentationen framgår vidare att BA även har kontrollerat löner och källskatter. A-son har av RN ombetts att beskriva arbetsfördelningen mellan honom och den som i detta uppdrag varit redovisningsansvarig, BA.

A-son har anfört följande. BA som får in bokföringsmaterial från klienten granskar varje verifikation så att den uppfyller bokföringslagens krav och att den inte är rörelsefrämmande, kontrollerar moms, stämmer av likvida medel, kunder och leverantörer, skattekontot,

¹ Den 1 september 2006 gick SRS samman med FAR till en ny organisation benämnd FAR SRS.

arbetsgivaravgifter, personalens skatter m.m. BA gör samtliga rättelser och upprättar bokföringsorder en gång i månaden som hon överlämnar tillsammans med en översikt av balans- och resultaträkning. Samtliga underlag avseende BA:s avstämningar finns i årsakten avseende löpande granskning vilken A-son tar del av. Han utför själv en analytisk granskning och rimlighetsbedömning av samtliga underlag och bilagor till bokslutet och årsredovisningen. Detta dokumenteras genom att han signerar bokslutsbilagor. Han följer alltid upp att skatter och avgifter redovisas och betalas i rätt tid. A-son har tillagt att BA:s insatser stärker den interna kontrollen och att han beaktar detta vid bedömningen av sin revisionsinsats. A-son har medgett att han är medveten om att "vi brister något i dokumentationen" men arbetar på att bli bättre.

2.2 Charkbolaget

A-son har uppgett att BA sammanställer och stämmer av samtliga konton och upprättar årsredovisningen. Den dokumentation som tillställts RN består av omfattande redovisningsmaterial. A-son har signerat bokslutsbilagor och samtliga balansposter på en balansrapport. Han har antecknat att signaturen innebär "ok mot underlag och bilagor".

I ett arbetsprogram avseende bolagets resultaträkning har A-son alternativt en revisionsmedarbetare antecknat att BA har gått igenom de väsentligaste kontona på resultaträkningen "så det borde vara tillräckligt". Vidare har i dokumentationen antecknats att BA har gått igenom försäkringar och personalkostnader utan anmärkningar. Av ett arbetsprogram avseende kundfordringar framgår att BA har gjort betalningskontroll. I ett arbetsprogram för leverantörsskulder och inköp har antecknats: "BA har gjort periodiseringskontroll så jag förlitar mig på att det är rätt gjort." Vidare har i ett arbetsprogram beträffande upplupna kostnader och förutbetalda intäkter antecknats: "BA har gjort periodiseringskontroll och gått igenom leverantörsskulderna på det nya året så jag förlitar mig på det arbetet." Slutligen har i ett arbetsprogram avseende skatteskuld/skattefordran antecknats: "BA har gjort bokslutet så endast stämma av mot bilagor."

Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son eller någon revisionsmedarbetare har gjort några egna kontroller av någon av ovan nämnda poster. A-son har uppgett att BA har gått igenom klientens underlag samt gjort egna kontroller av resultaträkningen och slutsatser. Han har tillagt att revisionsteamet har analytiskt granskat och rimlighetsbedömt alla underlag som upprättats av klient eller BA och signerat balansrapporten samt skrivit att den överensstämmer med underlag och bilagor. A-son har vidare uppgett att han utför löpande avstämningar samt analyserar och rimlighetsbedömer det underlag som klienten tar fram och som BA granskar innan hon upprättar bokslutsbilagor och årsredovisning. Han har anfört att han anser dessa åtgärder vara tillräckliga.

2.3 Byggbolaget

A-son har uppgett att BA upprättar årsredovisningen. I ett arbetsprogram avseende bolagets resultaträkning har antecknats att BA har utfört periodiseringskontroller samt kontrollerat kontona för representation och diverse övriga kostnader. Den i uppdraget revisionsansvarige (A-sons revisionsmedarbetare) har antecknat att hon förlitar sig på dessa kontroller. Av ett arbetsprogram avseende kundfordringar framgår att BA har utfört betalningskontroll och periodiseringskontroll samt korrigerat kundreskontran och att den revisionsansvarige förlitar sig på BA:s kontroller. I ett arbetsprogram för andra långfristiga skulder har den revisionsansvarige antecknat att "jag vet att BA har stämt av alla balanskonton så endast stämma av mot bilaga". I

ett arbetsprogram avseende leverantörsskulder och inköp har den revisionsansvarige antecknat: "BA har gjort periodiseringskontroll, förlitar mig på denna, ingen mer granskning." Vidare har hon antecknat: "BA har lagt ner mycket tid på granskningen av företaget så jag har inte granskat mer än att tittat igenom verifikationspärmar och där ser leverantörsfakturorna rätt ut." I ett arbetsprogram beträffande upplupna kostnader och förutbetalda intäkter har den revisionsansvarige antecknat: "BA har gjort en noggrann periodiseringskontroll och gått igenom olika resultatkonton så jag anser att jag kan förlita mig på denna." Slutligen har hon på ett arbetsprogram avseende skatteskuld/skattefordran antecknat: "BA har gjort bokslutet så jag förlitar mig på att det är rätt gjort så endast stämma av mot bilagor."

A-son har uppgett att BA har stämt av det av bolaget upprättade bokslutet men även gjort ytterligare kontroller. Han har tillagt att revisionsteamet har granskat analytiskt och rimlighetsbedömt underlag och bilagor samt signerat balansrapporten och skrivit att den överensstämmer med underlag och bilagor. A-son har inte tillställt RN någon dokumentation som verifierar hans uppgifter.

2.4 Datorbolaget

Enligt A-son är BA behjälplig med att upprätta årsredovisning åt datorbolaget. I ett arbetsprogram för kundfordringar respektive leverantörsskulder har antecknats att BA har utfört betalnings- och periodiseringskontroller. Av dokumentationen framgår vidare att BA har inventerat bolagets kontantkassa. I dokumentationen avseende upplupna kostnader och förutbetalda intäkter finns antecknat att BA har genomfört en noggrann periodiseringskontroll och gått igenom olika resultatkonton. Posten varulager redovisades i datorbolaget med 2,36 mnkr (77 procent av balansomslutningen). I ett arbetsprogram anges att BA har varit närvarande vid bolagets lagerinventering och kontrollerat priser mot inköpsfakturer. BA har signerat vissa poster på lagerlistor. Av dokumentationen framgår inte om A-son eller någon revisionsmedarbetare har gjort några egna kontroller.

A-son har uppgett att BA har kontrollerat av bolaget erhållet bokslut mot underlag samt utfört ytterligare kontroller. Han har tillagt att revisionsteamet har analytiskt granskat och rimlighetsbedömt underlag och bilagor samt signerat balansrapporten innebärande att den överensstämmer mot underlag och bilagor. Vad gäller posten varulager har A-son informerat om att BA har närvarit vid inventering och utfört kontroller samt även haft hjälp av en datakunnig person för att bedöma varornas aktualitet. A-son har tillagt följande: "Vi har tagit del av detta material och ansett det vara tillfyllest." A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria tillagt att en revisionsmedarbetare har granskat BA:s arbete. A-son har inte heller i detta fall verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

2.5 RN:s bedömning

Vid RN:s utredning har framkommit att A-son beträffande samtliga fem här aktuella revisionsuppdrag har organiserat arbetet inom revisionsbyrån så att omfattande kontroller och avstämmningar har utförts av BA för respektive bolag. Av A-sons dokumentation framgår att han i mycket stor utsträckning har förlitat sig på dessa granskningar och slutsatser. RN finner att de genomgångar som BA har gjort är att anse som en del av bolagens interna kontroll. En revisor kan visserligen ta hänsyn till dessa kontroller då han planerar sina revisioner men får, enligt god revisionssed, inte helt underlåta att utföra egna revisionsåtgärder. Som framgått ovan har A-son hävdade att vissa kompletterande granskningar har utförts av honom eller av revisionsmedar-

betare. RN finner dock att de "tilläggskontroller" som kan utläsas av hans svar och dokumentation har varit alltför begränsade. RN konstaterar således att A-son varken genom dokumentation eller på annat sätt har gjort troligt att han eller någon revisionsmedarbetare har utfört några egna självständiga granskningsinsatser eller gjort några egna bedömningar med sådan inriktning och omfattning att kraven på god revisionssed kan anses vara uppfyllda. A-son har härmed allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Varulager och pågående arbeten

3.1 Skivbolaget

Varulager, bestående av råvaror och förnödenheter, har redovisats med 1,23 mnkr (53 procent av balansomslutningen). Av ett arbetsprogram framgår att posten bestod av lager av råvaror 0,61 mnkr och kommissionslager 0,62 mnkr. På ett arbetsprogram avseende varulager har antecknats att "Föregående år fanns personal från X på plats för att fysiskt kontrollera det egna varulagret". Vidare har antecknats: "Inga problem i samband med föreg. års inventering. Samma rutiner i år." A-son har dock i sin revisionsberättelse för år 2004 informerat om att han hade blivit vald till revisor efter räkenskapsårets utgång. A-son har av RN ombetts att, mot bakgrund härav, förklara hur personal från hans revisionsbyrå kunde närvara vid varulagerinventeringen per den 31 december 2004. Vidare har RN önskat ta del av dokumentation som verifierar närvaro vid lagerinventeringen per balansdagen den 31 december 2004.

A-son har anfört att en tidigare anställd på revisionsbyrån hade använt sig av bolagets inventering av råvaror per balansdagen den 31 december 2004 och utifrån dessa listor, vid ett besök på bolaget den 28 juni 2005, följt upp inköp och försäljning och kommit fram till nya värden som sedan stämts av. A-son har till sitt yttrande över RN:s promemoria fogat några lagerlistor på vilka antecknats att jämförelser gjorts mellan antal och anskaffningspris åren 2003 och 2004. I övrigt finns på listorna några kortfattade anteckningar och svårtydda markeringar. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria hävdade att han utifrån dessa kontroller bedömde att bolaget hade goda lagerrutiner varför någon närvaro vid inventeringen per den 31 december 2005 inte ansågs nödvändig.

RN:s bedömning

De svårtydda och kortfattade noteringar som i efterhand tillställts RN kan inte verifiera att någon godtagbar granskning har skett av det lager av råvaror som bolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2004. Även om så hade varit fallet skulle inte detta ha utgjort ett godtagbart skäl att i det här fallet helt underlåta egna kontroller av lagret nästkommande år, dvs. i detta fall räkenskapsåret 2005. RN konstaterar således att A-son inte har verifierat att han hade grund för att godta lagrets existens och värde i skivbolaget per balansdagen den 31 december 2005. Han har genom sina bristfälliga revisionsinsatser åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3.2 Charkbolaget

Posten varulager har i charkbolaget tagits upp till 2,63 mnkr (55 procent av balansomslutningen). I ett arbetsprogram har antecknats att A-son varit närvarande vid inventering och att inventeringsrutinerna var goda. Det finns dock i det material som tillställts RN inte någon beskrivning av sådana rutiner. På lagerlistor har A-son signerat ett fåtal artiklar samt antecknat

att signaturen innebär att han har kontrollräknat och summerat. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son dock inte gjort några kontroller av bolagets prissättning vid inventeringen. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och att uppge hur han har förvässat sig om lagrets redovisade värde.

A-son har uppgett att bolaget prissätter bearbetade produkter till försäljningspris minus vinstavdrag och övriga produkter till inköpspris plus hanteringskostnader. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria uppgett att han vid flera tillfällen kontrollerat priser mot utgående fakturor. Han har inte verifierat dessa uppgifter med någon dokumentation.

RN:s bedömning

RN konstaterar att A-son inte har visat och inte heller gjort troligt att han haft grund för att godta värdet av charkbolagets lager per balansdagen den 30 juni 2005. Eftersom posten varulager utgjorde mer än hälften av bolagets redovisade tillgångar har A-son därmed inte heller visat att han haft grund för att tillstyrka fastställandet av charkbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att trots detta tillstyrka fastställandet av dessa handlingar har A-son åsidosatt god revisionssed.

3.3 Byggbolaget

Byggbolaget bedriver byggnadsrörelse. Dess omsättning redovisades år 2004/05 med 21 mnkr. Per balansdagen den 30 april 2005 uppgick bolagets balansomslutning till 11,9 mnkr. Pågående arbeten för annans räkning togs upp till 8,79 mnkr och förskott till 8,16 mnkr. Detta redovisades i årsredovisningen netto med 0,63 mnkr under rubriken varulager. I årsredovisningen saknas information om bolagets principer för intäktsredovisning. A-sons dokumentation består av bokslutsbilagor, förteckningar över pågående arbeten, kontoutdrag och s.k. granskningslistor på vilka vissa poster markerats med bockar. I ett arbetsprogram har antecknats att bolaget saknade projektredovisning. Av A-sons dokumentation framgår inte huruvida han har granskat några uppdragsavtal och därmed förvässat sig om vilka arbeten som utgjordes av fast-prisuppdrag respektive uppdrag på löpande räkning. Inte heller kan av dokumentationen utläsas att A-son har gjort någon bedömning av behovet av förlustreserveringar vad gäller uppdrag till fast pris. A-son har av RN ombetts att kommentera detta, beskriva eventuella granskningsåtgärder samt uppge hur stor del av pågående arbeten som utgjordes av arbeten till fast pris respektive på löpande räkning.

A-son har anfört följande. BA gick igenom samtliga underlag och stämde av mot slutfakturor. Bolaget hade delvis en projektredovisning vad gäller fakturering och inköp men den saknade arbetskostnad och det var inte heller möjligt att lägga in det lämnade fasta priset i denna. BA hade manuellt fördelat löner och gemensamma kostnader. A-son har tillagt att av pågående arbeten om totalt 8,79 mnkr var 3,15 mnkr arbeten på löpande räkning vilket innebär att fast-pris-uppdragen uppgick till 5,64 mnkr per den 30 april 2005. A-son har i efterhand tillställt RN ett odaterat dokument som uppges vara en avstämning av pågående arbeten till fastpris per den 30 april 2005 mot slutfakturor. I detta dokument har angetts datum i oktober 2005 samt i januari och mars 2006 vilket innebär att denna handling knappast kunde utgöra ett revisionsbevis när A-son den 25 september 2005 undertecknade sin revisionsberättelse. Efter att ha tagit del av RN:s promemoria har A-son tillagt att han hade "pratad med företagsledaren" beträffande eventuellt behov av förlustreserveringar.

RN:s bedömning

I ett bolag som bedriver entreprenadverksamhet är det viktigt att revisorn granskar avtal för att erhålla uppgift om vilka projekt som är fastprisuppdrag respektive uppdrag på löpande räkning. 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 entreprenadgarantier bl.a. utifrån avtalens utformning och uppdragens karaktär. Såvitt framgår av A-sons svar och dokumentation har varken han eller någon revisionsmedarbetare utfört några av dessa grundläggande kontroller. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 RN:s sammanfattande bedömning

Vid RN:s utredning har framkommit att A-son beträffande samtliga fem här aktuella uppdrag har organiserat sitt arbete så att han – utan godtagbara egna kompletterande åtgärder – har förlitat sig på kontroller som har utförts av medarbetare vilka haft i uppdrag att handha bolagens redovisning. RN finner vidare att A-sons revisioner av varulager och pågående arbeten varit otillräckliga.

A-son har 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, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.