

## **D 43/08**

### **1 Inledning**

A-son har varit föremål för FAR SRS kvalitetskontroll. Av kontrollantens rapport framgår att kvalitetskontrollen varit en s.k. omkontroll och att hon har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid kvalitetskontrollen. RN:s utredning har omfattat en granskning av de två revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Nedan redovisas RN:s närmare iakttagelser i det ena av dessa, cykelbolaget räkenskapsåret 2005. Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare fyra av hans revisionsuppdrag. RN:s närmare iakttagelser i ett av dessa, bageribolaget räkenskapsåret 2006, kommenteras nedan. RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son 57 aktiva revisionsuppdrag när disciplinärendet initierades i oktober 2007. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är en person verksam i revisionsbyrån.

### **2 Omständigheter som har framkommit vid FAR SRS kvalitetskontroll**

Kvalitetskontrollanten har noterat att A-son inte har granskat väsentliga granskningsområden, främst vad avser resultaträkningen, och att det förekommer brister i dokumentationen från genomförd revision. Enligt kontrollanten saknas dokumentation från granskning av intäkter och andra väsentliga poster i resultaträkningen samt från granskning av kontantförsäljning. Lagergranskning har dokumenterats bristfälligt vad avser värdet på lagret. Vidare saknas ofta dokumentation rörande A-sons överväganden och slutsatser vilket gör att det är svårt att ur dokumentationen utläsa vad som är gjort och hur. Kontrollanten har vidare noterat så allvarliga brister i cykelbolaget att hon även har tagit del av A-sons dokumentation för år 2004. Hon har därvid noterat brister också i den revisionen, bl.a. avseende granskning av kontanthantering.

### **3 Omständigheter som framkommit vid RN:s genomgång**

#### **3.1 A-sons dokumentation**

I dokumentationen för cykelbolaget saknas oberoendeanalys, bedömning av väsentlighet och risk, planering och granskningsprogram. Vidare saknas uppgifter om A-sons iakttagelser och sammanfattande bedömning efter avslutad granskning. Av dokumentationen från granskningen av bolagets lager – som per balansdagen den 31 december 2005 redovisades med 3,8 mnkr och utgjorde 92 % av balansomslutningen – framgår inte annat än att A-son har närvarat vid lagerinventeringen och tagit stickprov på ett antal poster. I avsaknad av dokumentation från A-sons granskning har han förelagts att beskriva vilka granskningsåtgärder han vidtagit av cykelbolagets förvaltning, löpande redovisning, väsentliga rutiner såsom kassarutin och intäktsredovisning, resultaträkning och betydande balansposter.

För övriga fem revisionsuppdrag som granskats av RN har A-son i ett dokument, Slutrevisions-PM, bl.a. antecknat att han har tagit stickprov och gjort kontoanalyser av huvudboken och gjort uppföljning och substansgranskning av bokslutsarbetet. För tre av bolagen har han antecknat att han har gjort resultatanalys. Enligt promemorian har han sammanfattningsvis funnit att inhämtad information och dokumentation är tillräcklig och ändamålsenlig samt att årsredovisningen grundar sig på en rätt utförd bokföring med tillhörande underlag. I dokumentationen saknas underlag som visar vilka stickprov som tagits och omfattningen av dessa, vilka kontoanalyser som genomförts samt A-sons iakttagelser från granskningen. Vidare saknas dokumentation från granskningen av bolagens resultaträkningar och löpande redovisning. I två bolag saknas även dokumentation från granskning av prissättningen av bolagens varulager. I bageribolaget, som enligt A-sons noteringar tagit ett nytt kassasystem i bruk den 29 november 2006, har han inte dokumenterat någon granskning av intäktsredovisning och kassahantering under räkenskapsårets första elva månader.

A-son har anfört följande.

Beträffande granskningen av cykelbolaget har han, med hänvisning till sin dokumentation för år 2004, bl.a. uppgett att han vid den revisionen gjort en bedömning av inköp och försäljning för perioden den 15 oktober–31 december 2004 i samband med granskningen av leverantörsskulderna per den 31 december. Vid revisionen av år 2005 har han genomfört planering och granskning på i stort sett samma sätt som år 2004 men inte dokumenterat sitt arbete på ett riktigt sätt. Han har gjort en genomgång av redovisningen genom analys av huvudboken, kontrollerat bokföringen för december 2005 samt bokslutstransaktionerna. Det var inte så stora variationer mellan åren. Han har koncentrerat sig på granskning av lagret och dess existens och i viss mån kundfordringarna. Han har även jämfört resultat- och balansräkningarna för mars 2006 med motsvarande rapporter för mars 2005 vilka fanns i kundens bokslutspärm. Han har inte noterat några händelser utöver normal verksamhet. Beträffande granskningen av prissättningen av lagret, motsvarar de priser som använts vid värderingen av bolagets lager de faktiska inköpspriserna. Han har gjort några jämförelser av inköpspriserna med priserna i lagervärde-listan utan att detta har dokumenterats. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

Vad avser övriga här aktuella revisionsuppdrag har A-son redogjort för utförda granskningsåtgärder avseende bl.a. resultaträkningar, löpande bokföring, gjorda kontoanalyser och granskning av prissättning av lager. Han har uppgett att han gjort resultatanalyser med jämförelse mot föregående år. Han har även gjort uppföljningar av prissättningen av bolagens lager utan att detta dokumenterats. Vad gäller granskning av dagskassorna i bageribolaget för tiden före den 29 november 2006 har han kontrollerat dessa under två månader i vardera en veckas följd mot Z-utslagen.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådan förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och 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 ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Under-

låtenhet att fullgöra 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 för samtliga här aktuella revisionsuppdrag är bristfällig vad avser genomförda granskningsåtgärder, gjorda iakttagelser och hans sammanfattande bedömning. Genom att inte dokumentera utförd granskning på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Den dokumentation som A-son har tillställt RN är så bristfällig att den inte utgör ett fullgott underlag för bedömning av hans revisionsarbete. Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Som framgått ovan har RN granskat A-sons revisionsarbete i förutom cykelbolaget totalt fem revisionsuppdrag. RN konstaterar att A-son beträffande de senare uppdragen på ett detaljerat och trovärdigt sätt har beskrivit de revisionsåtgärder som han har vidtagit och som inte framgår av hans dokumentation. RN har därför, beträffande dessa senare uppdrag, inte funnit skäl att ifrågasätta att kontroller har utförts på de sätt som A-son har beskrivit.

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

## 3.2 A-sons revisionsarbete

### 3.2.1 Avskrivning av goodwill

I årsredovisningen för bageribolaget anges att tillämpad avskrivningstid för goodwill är 10–20 år. Av uppgifter i not framgår att avskrivning har gjorts med fem procent, dvs. en avskrivningstid på 20 år, utan att någon förklaring till den långa tiden för avskrivning anges.

A-son har anfört följande.

Bolaget genomförde en fusion år 1998 som resulterade i en goodwillpost. Då togs ställning till den långa avskrivningstiden. Tiden är även beroende av att avskrivningen inte är avdragsgill. Det fanns inledningsvis en tanke att skriva av i snabbare takt, därav principen 10-20 år som olyckligtvis kommit att anges i årsredovisningen. Bageribolaget bedömde att förvärvet av ett etablerat bageri/konditori skulle medföra ekonomisk och teknisk nytta under lång tid. Det förvärvade bolaget är beläget i en expansiv stadsdel med ett bra kundunderlag där inga andra bagerier/konditorier är etablerade. A-son har som stöd för sin bedömning av bolagets redovisning av goodwill ingett ett utdrag ur vad han uppger vara en skattehandbok från år 1998, i vilket anges att den goodwill som kan uppkomma vid en fusion mellan ett moderbolag och ett helägt dotterbolag kan redovisas som goodwill och skrivas av ”så att den blir avskriven inom max 20 år från förvärvet”. Han har dock inte gjort företagsledningen uppmärksam på att anledningen till avskrivningstiden inte framgår av noten.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period. Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, ska det i not lämnas upplysning om detta. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre

avskrivningstiden. I bageribolaget har avskrivningar på goodwill gjorts med fem procent utan att skälen för detta angetts i bolagets årsredovisning. A-son skulle ha gjort företrädare för bolaget uppmärksamma på denna brist och verkat för att årsredovisningen kompletterades med upplysning om orsaken till den valda avskrivningstiden. För det fall rättelse inte vidtogts skulle han ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse. Genom att underlåta att vidta dessa åtgärder har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Den omständigheten att avskrivningen av sådan goodwill som avses i förevarande fall inte är avdragsgill påverkar inte RN:s bedömning.

### *3.2.2 Redovisning av kundfordringar och leverantörsskulder*

Bageribolagets omsättning uppgick under räkenskapsåret 2006 till 4,7 mnkr. I ett dokument "Sammanfattning av utförda kontroller i redovisningsuppdrag", upprättat av bolagets redovisningskonsult, anges att bolaget tillämpar bokslutsmetoden för redovisning av kundfordringar och leverantörsskulder. A-son har inte gjort några anteckningar föranledda av denna uppgift utan markerat uppgiften med en bock. Kundfordringar redovisades per balansdagen den 31 december 2006 med 107 982 kr och leverantörsskulder med 106 345 kr.

A-son har anfört följande.

Beträffande bolagets möjlighet att använda kontantmetoden vid redovisning under löpande räkenskapsår och bokföra utestående kundfordringar och leverantörsskulder per balansdagen har diskussionen varit på tapeten flera gånger, men bolaget hänvisar till enkelheten i samband med kontantförsäljningen och att allt övrigt faktureras ut varje månad med betalningsvillkor på 10 dagar". Det är bolaget som förlorar på att inte göra avdrag för moms på leverantörsskulderna i rätt månad. Eftersom det mesta är kontantförsäljning har han inte "legat på" för att få bolaget att ändra redovisningsmetod. A-son har vidare uppgett att det redovisade beloppet vad avser bolagets utestående kundfordringar per balansdagen den 31 december 2006 inte är rättvisande för räkenskapsåret som helhet då bolagets ökade försäljning inför julen i stor omfattning har fakturerats.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) ska ett företag löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1-5 §§ samma lag. Enligt 4 kap. 2 § nämnda lag ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av 5 kap. 2 § bokföringslagen följer att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Ett aktiebolag kan dock enligt nämnda bestämmelse få dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker (kontantmetoden), dock senast till räkenskapsårets slut, om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre mnkr och det förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten samt fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Enligt 13 kap. 6 och 16 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) ska redovisning ske i den redovisningsperiod då omsättningen respektive förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Om bokföring enligt god redovisningssed ska ske löpande ska faktureringsmetoden användas.

Av A-sons dokumentation framgår att bageribolaget har använt kontantmetoden vid redovisningen av kundfordringar och leverantörsskulder under räkenskapsåret 2006.

Kundfordringar och leverantörsskulder redovisades per balansdagen den 31 december 2006 med drygt 100 000 kr medan bolagets omsättning under räkenskapsåret uppgick till 4,7 mnkr.<sup>1</sup> Bolaget uppfyllde därmed inte bokföringslagens krav för att få tillämpa kontantmetoden i sin bokföring. A-son skulle därför i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att bolagets metod för bokföring stred mot bokföringslagen och att bolaget inte på ett korrekt sätt hanterat sin redovisning av mervärdesskatt. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **4 RN:s sammanfattande bedömning**

I ärendet är utrett att A-son inte har dokumenterat gjorda granskningsinsatser på ett godtagbart sätt. Han har vidare underlåtit att i ett bolag vidta tillräckliga åtgärder vad gäller bristande information om avskrivning av goodwill. Slutligen har han underlåtit att anmärka på att ett bolag har tillämpat en felaktig bokföringsmetod vad gäller löpande bokföring av kundfordringar och leverantörsskulder vilket har föranlett fel i bolagets redovisning av mervärdesskatt. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Sten Andersson, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist, enhetschefen Bertil Sjöo samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.

---

<sup>1</sup> Bolagets omsättning redovisades med 4,3 mnkr för år 2005 och med 4,1 mnkr för år 2004.