

D 5/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. RN har från den av RN anlitate kontrollanten mottagit en rapport efter genomförd kvalitetskontroll av vilken det framgår att denne har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. De iakttagelser som kontrollanten noterat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en egen kompletterande utredning av de brister som rapporterats av kvalitetskontrollanten. 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, **grossistbolaget** räkenskapsåret 2006. Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare fyra revisionsuppdrag. RN:s närmare iakttagelser i ett av dessa, **däckbolaget** räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007, kommenteras nedan. RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt A-sons uppgift till kvalitetskontrollanten hade han 29 revisionsuppdrag vid dennes besök i november 2007. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 Omständigheter som har framkommit vid kontrollantens kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollanten har uppgett att A-sons dokumentation är bristfällig främst avseende prövning av opartiskhet och självständighet, planering och riskanalys. Kontrollanten har vidare uppgett att det med ledning av dokumentationen inte går att verifiera vad som granskats, när granskningen har skett och hur den har genomförts. Några granskningsprogram har inte upprättats och det har inte alltid varit möjligt att verifiera vilka slutsatser som A-son har kommit fram till.

3 Omständigheter som framkommit vid RN:s genomgång

3.1 A-sons dokumentation

För samtliga sex här aktuella revisionsuppdrag består A-sons dokumentation av bolagens årsredovisningar och hans revisionsberättelser. Vidare finns ett dokument benämnt "Granskat" där A-son vid rubrikerna Balansrapport samtl konton, Resultaträkning, Moms, Lön-skatt-soc skatt, Verifikationsgranskning, Medv lageravstämning och Årsredovisning antecknat ok alternativt u.a. samt satt sin signatur. Därutöver finns balans- och resultatrapporter, bokslutsbilagor samt andra bokslutshandlingar. A-son har, i samband med att revisionerna avslutats, i ett dokument "Obligatoriska ställningstaganden" bedömt frågeställningar rörande fortsatt drift, händelser efter räkenskapsårets utgång, närståendetransaktioner, rättstvister, risk för oegentligheter samt efterlevnad av lagar och förordningar. För samtliga revisionsuppdrag saknas dokumentation avseende A-sons prövning av sin opartiskhet och självständighet, planering av revisionen, bedömning av väsentlighet och risk, granskningsprogram, anteckningar om utförda

granskningsåtgärder, gjorda iakttagelser samt hans sammanfattande bedömning. I avsaknad av dokumentation från utförd granskning har RN förelagt A-son att redogöra för granskningen av årsredovisningar, väsentliga balansposter, resultaträkningar, bolagens förvaltning och viktiga rutiner.

A-son har anfört följande.

Han har varit revisor i dessa uppdrag i flera år varför planering och risk är något som han klarat av för flera år sedan. Vad beträffar oberoende har han aldrig åtagit sig ett uppdrag där han "skulle haft något som skulle kunna påverka hans möjlighet att göra en rättvisande revision". Några jävsituationer har inte "varit ifråga". Alla hans revisionsuppdrag är små med en eller ett par ägare. Han granskar alla klienter efter samma program och planering. Efter att ha läst igenom årsredovisningarna går han igenom balansrapporterna konto för konto och kontrollerar att allt stämmer och är i enlighet med "god redovisningssed". Han kontrollerar företagsinteckningar med Bolagsverket och granskar resultatkonton med väsentliga avvikelser mot föregående år. Löneredovisning granskas med avseende på skatteavdrag och redovisning av arbetsgivaravgifter. Redovisning av skattedeklarationer kontrolleras i samband med granskning av balanskonton. A-son gör även en stickprovsgranskning av "verifikation-grundbok-kontering o dyl". För här aktuella revisionsuppdrag har han granskat årsredovisningarnas samtliga poster mot redovisningen. Han har granskat kundfordringar med avseende på deras ålder och kontrollerat resultaträkningar mot föregående år varvid väsentliga avvikelser har kontrollerats med bolagens ledning. Intäkter har kontrollerats bl.a. mot varuförbrukning och nedlagda kostnader. Utgående fakturor har stickprovsvis granskats i samband med verifikationsgranskning. Förvaltning och rutiner har i den mån det ansetts nödvändigt gått igenom med respektive styrelse. Han har vidare anfört att om han skulle dokumentera, dvs. anteckna varje moment, blir kostnaden för klienten oproportionerligt hög.

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 sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och 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. 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. Underlåtenhet 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 granskning har visat att A-sons dokumentation för samtliga här aktuella revisionsuppdrag är bristfällig vad avser planering, riskanalys, genomförda granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits. Han har inte heller dokumenterat prövningen av sitt oberoende enligt analysmodellen. Den dokumentation som A-son tillställt RN är så bristfällig att den inte utgör ett fullgott underlag för bedömning av hans revisionsarbete. Genom att inte dokumentera utförd granskning på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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 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 åtgärderna har

utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning ska bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter som revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser.

A-son har lämnat en redogörelse för vidtagna granskningsåtgärder avseende samtliga sex här aktuella revisionsuppdrag, granskningsåtgärder som i allt väsentligt är desamma för alla hans uppdrag. Han har även uppgett att han genomför granskningen efter samma program för sina revisionsuppdrag. RN konstaterar att A-sons beskrivning av vilka granskningsåtgärder han har vidtagit är så allmänt hållna att han inte har gjort sannolikt att han har utfört en godtagbar revision.

3.2 Varulager

Posten varulager har i **grossistbolaget** tagits upp till 2,3 mnkr (47 % av balansomslutningen). A-sons dokumentation av posten består av endast ett lagerintyg och ett dokument på en halv sida benämnt Sammandrag av inventering per balansdagarna den 31 december 2004, 2005 och 2006. Här redovisas summor per varuslag. Dessutom finns en anteckning "Medv. lageravstämning 31/5-07, ok, u.a." och A-sons signatur. I **däckbolaget** har varulagret tagits upp till 1,8 mnkr (52 % av balansomslutningen). Den dokumentation som har tillställts RN består av ett lagerintyg samt några lagerlistor som inte är försedda med några anteckningar. Härutöver finns två dokument benämnda "Granskat" som bl.a. innehåller texten "Medv lageravstämning". På det ena har antecknats ok, 01- samt u.a. På det andra har angetts 30/11-06 och u.a. Vidare finns A-sons signatur. A-son har av RN förelagts att redogöra för sina granskningsåtgärder, att förklara vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde samt att bifoga dokumentation från eventuella granskningar. Vidare har han förelagts att förklara hur eventuell närvaro vid andra tidpunkter än respektive balansdag kunde verifiera existens och värde per balansdagarna.

A-son har anfört följande.

Vad först gäller grossistbolaget säger sig A-son ha "medverkat" vid inventering i september 2006. Datumet på dokumentet Granskat är fel. Vid sin medverkan jämförde han den fysiska inventeringen med lagerbokföringen och gjorde stickprov motsvarande ca 30 % av antalet varor. Lagerlistan var omfattande och blev kvar hos bolaget. Beträffande varulagrets existens per balansdagen den 31 december 2006 stödde han sig delvis på inventeringen i september 2006. Vid en inventering år 2007 konstaterade han att inga avvikelser av väsentlighet kunde noteras. När det gäller däckbolaget har A-son endast anfört att lagrets existens "syntes utan särskild ansträngning" och att värdet bedömdes med utgångspunkt från lagerredovisningen, priskalkyler m.m. Han har tillagt att han "medverkade" vid stickprovsgranskning. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria förtydligat att lagret var väl synligt eftersom det bestod av däck som låg i meterstora staplar (5-8 meter). A-son har inte för något av bolagen bekräftat sina uppgifter med någon dokumentation.

RN gör följande bedömning.

Posten varulager var en väsentlig post i såväl grossistbolaget som däckbolaget. Som framgått ovan är A-sons dokumentation av posten varulager bristfällig i båda bolagen. A-son har förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde i respektive bolag. Han har vad gäller grossistbolaget uppgett att han har "medverkat" vid inventeringar och därvid fått underlag för att bedöma existensen. RN konstaterar att det varken av A-sons svar eller av hans dokumentation går att utläsa att han har gjort några kontroller av prissättningen. Han har därmed inte gjort sannolikt att han har haft någon grund för att godta det redovisade värdet av posten varulager. Vad beträffar däckbolaget har A-son antecknat att han har medverkat vid en

inventering i november 2006. Han har dock inte förklarat hur denna kontroll kunde verifiera lagrets existens mer än fem månader efteråt, per balansdagen den 30 april 2007. När det gäller lagrets värde har han hänvisat till bolagets lagerredovisning och priskalkyler. Varken av A-sons svar eller av hans dokumentation framgår dock att han har granskat tillförlitligheten av dessa handlingar. RN konstaterar att det varken av A-sons svar eller av hans dokumentation går att utläsa att han har gjort några godtagbara kontroller av däckbolagets prissättning. Han har därmed inte heller beträffande däckbolaget gjort sannolikt att han har haft någon grund för att godta det redovisade värdet av posten varulager. Eftersom posten varulager motsvarade nästa halva balansomslutningen i grossistbolaget och var däckbolagets mest väsentliga balanspost har A-son inte för något av bolagen haft grund för att tillstyrka fastställande av vare sig resultat- eller balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.3 A-sons granskning av årsredovisningar

A-son har som kommentar till kontrollantens rapport till RN uppgett att han, innan han påbörjar revisionerna, går igenom årsredovisningarna och kontrollerar att de innehåller korrekta uppgifter. Han gör detta för att eventuella fel ska kunna rättas innan revisionen avslutas. Vid RN:s genomgång av årsredovisningarna för här aktuella revisionsuppdrag har RN noterat ett stort antal brister främst avseende formalia. Således saknas bl.a. uppgift om tillämpade redovisningsprinciper och sifferhänvisningar till noterna i årsredovisningen för tre av bolagen. Vidare saknas uppgift om avskrivningar samt not till posten byggnad i en årsredovisning. I en annan årsredovisning saknas uppgift om taxeringsvärde på bolagets fastighet. För ett bolag, som lämnat utdelning under räkenskapsåret, saknas not till eget kapital. Därutöver innehåller noten till personalkostnader och kostnad för revision inte korrekta uppgifter. I en årsredovisning har bolagets firma inte angetts korrekt. Mot bakgrund av vad A-son uppgett om sitt sätt att granska bolagens årsredovisningar har RN förelagt honom att kommentera de ovan angivna bristerna i årsredovisningarna.

A-son har anfört följande.

Hans ambition har varit att kontrollera att inga felaktigheter förekommer i årsredovisningarna som kan skada bolagen, deras styrelse eller ägare, samt att se till att eventuella kreditorer kan bedöma bolagens kreditvärdighet korrekt. Inget av bolagen är ute på marknaden för försäljning varför årsredovisningarna upprättas ”endast för formens skull”. Revisionsberättelsen riktar sig till årsstämman som i dessa bolag består av samma personer som styrelsen.

Vad avser saknade sifferhänvisningar till noterna kan den som är intresserad av noterna finna dessa utan numrering. Antalet noter i en årsredovisning är i bästa fall maximalt fyra, för det mesta två eller tre. Att uppgift om taxeringsvärde och not till byggnad saknas har han förbisett. Beträffande not om eget kapital finns inget uttalat krav på detta om, såsom är fallet i det aktuella bolaget, kapitalförändringen med lätthet kan analyseras. Beträffande felen i noterna till personalkostnader och kostnad för revision har han inte observerat att de inte hade rättats, dessutom var felen ganska små. Han använder inte några hjälpmedel i form av checklistor och liknande vid granskning av årsredovisningar utan ”tycker nog att checklistan sitter i hjärnan dvs. att stöd av papper inte behövs”.

RN gör följande bedömning.

A-son har till RN uppgett att han alltid påbörjar sitt revisionsarbete med att granska formalia i upprättade årsredovisningar. RN konstaterar att fem av här aktuella årsredovisningar innehåller brister som sedda var för sig är mindre allvarliga. Detta innebär inte att revisorn kan underlåta att

för bolagsledningen påtala dessa och att verka för att årsredovisningarna rättas. Genom att underlåta att göra detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

A-son har i sina svar till RN invänt att han bedömt att bristerna inte var tillräckligt allvarliga för att påtala för företrädare för respektive bolag samt att han anser att årsredovisningarna upprättas ”endast för formens skull”. RN konstaterar att de legala kraven på att ett aktiebolag ska upprätta en årsredovisning och låta den vara föremål för revision i enlighet med god revisionssed har uppställts bl.a. för att var och en som tar del av uppgifterna i ett aktiebolags reviderade årsredovisning har rätt att utgå från att uppgifterna är så riktiga att de kan läggas till grund för ekonomiska beslut. Utan en noggrann revision är årsredovisningens informationsvärde begränsat. Den syn på årsredovisningens funktion och behovet av en revision av denna som A-son ger uttryck för är inte förenlig med denna syn på redovisningens och revisionens syften. Hans invändning innebär därför inte att han kan undgå kritik.

4 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet är utrett att A-son inte har dokumenterat gjorda granskningsinsatser på ett godtagbart sätt. Han har inte heller gjort sannolikt att han vidtagit godtagbara granskningsåtgärder för att förvissa sig om varulagrets existens och värde i två bolag, vilket medfört att han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare har han underlåtit att verka för att brister i årsredovisningar rättades. A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs 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, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist 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.