

D 1/11

1 Inledning

Auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. RN har efter genomförd kvalitetskontroll fått en rapport från den kontrollant som myndigheten har anlitat. Av rapporten framgår att kontrollanten har bedömt att A-son inte till alla delar kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. Kontrollanten har påtalat ett antal generella brister i A-sons sätt att dokumentera sina uppdrag och har bl.a. framhållit att A-son på ett bättre sätt bör dokumentera sitt arbete vad gäller gjorda beräkningar och ställningstaganden samt att han i förekommande fall bör underbygga dessa med kopior av underliggande dokument.

Kontrollantens rapport och vad som i övrigt framgår av dennes dokumentation över kvalitetskontrollen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en egen kompletterande utredning av A-sons revisionsverksamhet. RN:s utredning har omfattat granskning av ett av de två revisionsuppdrag som har ingått i kvalitetskontrollen. Detta uppdrag avser ett aktiebolag, nedan benämnt **måleribolaget**, för räkenskapsåret 2007. RN har därutöver granskat A-sons revisionsinsatser i ytterligare två aktiebolag, nedan benämnda **restaurangbolaget** och **byggbolaget**. Granskningen av restaurangbolaget avser räkenskapsåret 1 september 2007–31 augusti 2008. Granskningen av byggbolaget avser räkenskapsåret 2007. A-sons revisionsberättelser avviker inte från standardutformningen. RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

A-son har uppgett att han hade 166 revisionsuppdrag när kvalitetskontrollen genomfördes i november 2008. Han utövar sin revisionsverksamhet i X Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån). Förutom A-son är hans hustru verksam i revisionsbyrån.

2 A-sons revisionsarbete

2.1 Generella iakttagelser angående dokumentationen

A-sons dokumentation i de nu aktuella uppdragen består av bolagens årsredovisningar, revisionsberättelser, bokslutsbilagor och annan bokslutsdokumentation samt viss dokumentation från ett revisionsprogram såsom oberoendeanalyser, planeringsdokument och slutkontrollistor. Vidare finns kortfattade handskrivna anteckningar där utförda granskningsåtgärder beskrivs på ett mycket översiktligt sätt. Det finns inga anteckningar eller underlag som visar vilken inriktning och omfattning granskningen har haft. Exempelvis kan det inte av dokumentationen för måleribolaget utläsas om A-son har utfört någon granskning av bolagets intäktsredovisning. Inte heller är det möjligt att av hans dokumentation rörande revisionen av restaurangbolaget utläsa om han granskade bolagets momshantering. Dokumentationen över granskningen av byggbolagets pågående arbeten består av ett antal fakturakopior utan några kommentarer om utförd granskning. I samtliga tre uppdrag har antecknats att ett antal kostnadskonton har analyserats. A-son har dock inte noterat vare sig på vilket sätt granskningen utfördes eller vilka iakttagelser han gjorde. Han har inte själv använt sig av revisionsprogrammets arbetsblad för att dokumentera sina granskningsåtgärder. I dokumentationen för restaurangbolaget finns visserligen

arbetsblad från ett revisionsprogram. Dessa har emellertid upprättats av bolagets externa redovisningskonsult. A-son har gjort egna handskrivna noteringar på dessa arbetsblad.

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, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Dokumentationen ska ha färdigställts när revisionsberättelsen avges. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

A-sons dokumentation för samtliga tre här aktuella revisionsuppdrag är bristfällig vad avser noteringar om omfattningen av genomförda granskningsåtgärder och vilka iakttagelser som har gjorts. Genom att inte dokumentera på föreskrivet sätt har han åsidosatt god revisionssed.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär inte i sig att det finns grund för att utgå ifrån att revisorns åtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att han eller hon måste 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. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur pass detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser.

2.2 Restaurangbolaget

Bolaget driver enligt årsredovisningen restaurang- och motellrörelse. Av A-sons dokumentation framgår att bolagets nettoomsättning under räkenskapsåret 2007/2008 uppgick till ca 2 440 000 kr. Av detta belopp avsåg ca 2 125 000 kr intäkter från restaurangverksamheten. I årsredovisningen anges att bolaget hade fyra anställda.

I den till RN först ingivna dokumentationen har A-son antecknat att han granskade att intäkter i form av dagskassor och fakturering hade bokförts på rätt sätt med avseende på särredovisning och redovisning av moms m.m. Det saknas emellertid underlag för denna notering och det framgår därför inte hur granskningen genomfördes, vilken omfattning den hade eller vilka iakttagelser som gjordes. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om A-son granskade bolagets kassarutiner och kontanthantering.

A-son har förelagts att redogöra för utförd granskning av bolagets intäktsredovisning samt bifoga eventuell ytterligare dokumentation över denna granskning. Han har vidare förelagts att beskriva eventuella kontroller avseende bolagets kassarutiner. För det fall han hade granskat bolagets kassarutiner under tidigare räkenskapsår har han förelagts att ge in dokumentationen över denna granskning.

A-son har därefter gett in ett dokument, daterat den 24 januari 2007, i vilket han har beskrivit rutinen "Kassarutiner försäljning". I dokumentet har han antecknat att bolagets styrelseledamot dagligen upprättar en kassarapport för restaurangen. Om styrelseledamoten inte är på plats, gör en medarbetare kassarapporten.

A-son har uppgett följande.

Vid granskningen av verifikat kontrollerade han intäkter i form av dagskassor med avseende på att dessa intäkter redovisades korrekt i resultatrapporten. Han kontrollerade även att moms redovisades rätt och att bokföringen utfördes korrekt. Granskningen av de intäkter som fakturerades gjordes vid kontrollen av kundfordringar. Även här omfattade kontrollen att intäkterna redovisades på rätt resultatkonto och att momsen redovisades korrekt.

Vad gäller granskningen av kassarutiner har han hänvisat till ovan nämnda rutinbeskrivning.

RN noterar att A-son inte har verifierat sina ovan lämnade uppgifter avseende utförd granskning med någon ytterligare dokumentation.

RN gör följande bedömning.

Bolagets omsättning under det aktuella räkenskapsåret härrörde till största delen från restaurangverksamhet. Sådan verksamhet innefattar normalt betydande kontanthantering, vilket typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets kassarutiner och kontanthantering. A-son har antecknat att bolagets styrelseledamot dagligen upprättade en kassarapport. Vidare har han uppgett att han granskade att intäkter i resultatrapporten redovisades rätt.

Enligt RN:s uppfattning har A-son varken genom sin dokumentation eller sin i ärendet lämnade redogörelse över vidtagna granskningsåtgärder gjort sannolikt att han har utfört en godtagbar granskning av bolagets kassarutiner och kontanthantering. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende har varit bristfällig. Med hänsyn till att så stor del av omsättningen kom från den aktuella verksamheten har bristen i granskningen inneburit att A-son inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av restaurangbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

2.3 Byggbolaget

I årsredovisningen för byggbolaget redovisades kundfordringar med 1 592 000 kr och övriga fordringar med 1 020 000 kr. Av en kundreskontralista framgår att av bolagets kundfordringar var tre fakturor, utfärdade under åren 2005 och 2006 om totalt 445 000 kr, utställda till företagsledarens enskilda firma. A-son har i dokumentationen antecknat att 415 000 kr av detta belopp kvarstod som obetalt då han i juni 2008 granskade en reskontralista per den 28 februari samma år. Posten övriga fordringar avsåg enligt en bokslutsbilaga avräkning mot företagsledarens enskilda firma, där A-son antecknat ”enl. uppg. fr. [företagsledaren]. OK.” Av uppgifter i dokumentationen framgår att bolaget inte hade erhållit någon ränta från den enskilda firman.

Som kortfristiga placeringar upptogs värdepapper till 625 000 kr. Posten avsåg börsnoterade aktier vars marknadsvärde redovisades med 344 000 kr per balansdagen den 31 december 2007. A-son har antecknat att det fanns ett nedskrivningsbehov om 281 000 kr, att nedskrivning inte hade gjorts, att en nedskrivning skulle påverka bolagets resultat men inte skattekostnaden, samt att bolaget hade ”tillräckligt [med] balanserade vinstmedel”.

I årsredovisningens tilläggsupplysningar saknas uppgift om vilka principer bolaget tillämpade för intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Kundfordringarna på företagsledarens enskilda firma bedömdes inte som osäkra. Han gjorde existenskontroll de år fakturorna ställdes ut. Fakturorna avsåg tjänster utförda på de fastigheter som ”den enskilda firman äger”. Bolagets fordran om 1 020 000 kr på den enskilda firman avser lån, lämnade under åren 2001–2004. Han granskade utställda reverser vid revisionerna avseende

de räkenskapsår som lånen hade lämnats. Betalning skulle ske vid anfordran. Fordringarna bedömdes som säkra eftersom företagsledaren hade ställt borgen som säkerhet för lånen. A-son bedömde att både kundfordringarna och lånen utgjorde kommersiella fordringar. Han hade inte tillgång till någon balansrapport för den enskilda firman, men ”det ska finnas substans i enskilda firman med fastigheter som tillgångar”.

A-son har i samband med att han lämnade kommentarer till RN:s promemoria bifogat en balansrapport, utskriven den 20 april 2010, för företagsledarens enskilda näringsverksamhet som visar att det i denna verksamhet redovisades en skuld till byggbolaget om 1 020 000 kr per den 31 december 2007.

Beträffande bolagets innehav av värdepapper har A-son hänvisat till vad han antecknat i sin dokumentation samt till att det fanns tillräckligt med balanserade vinstmedel ”för att kunna ta denna kostnad ifall en framtida realisering av förlust skulle bli aktuell”. I yttrandet över RN:s promemoria har han uppgett att det fanns ett nedskrivningsbehov men att värdenedgången inte väntades bli bestående.

I årsredovisningen anges att intäkter och utgifter hade periodiserats enligt god redovisningssed. A-son har uppgett att det förmodligen även borde ha upplysts om att bolaget vinstavräknar utförda tjänsteuppdrag på löpande räkning enligt huvudregeln i BFNAR 2003:3.

RN gör följande bedömning.

Byggbolaget redovisade per balansdagen 31 december 2007 fordringar på företagsledarens enskilda firma om totalt 1 465 000 kr. Samtliga dessa fordringar kvarstod från tidigare räkenskapsår. Med hänsyn till att fordringarna uppgick till betydande belopp och att de kvarstod sedan tidigare räkenskapsår har det ålegat A-son att ta ställning till värderingen av fordringarna.

A-son har uppgett att han bedömde att fordringarna var säkra. Vid revisionen av räkenskapsåret 2007 hade A-son inte någon närmare insyn i företagsledarens enskilda näringsverksamhet. I sitt svar till RN har han hänvisat till en uppgift om att det skulle finnas substans i form av fastigheter. Vad gäller det belopp om 1 020 000 kr som tagits upp som övriga fordringar har han i dokumentationen antecknat att företagsledaren har bekräftat fordringsförhållandet och, i ett yttrande till RN, uppgett att denne har ställt ut borgen som säkerhet för lånet. RN konstaterar att A-son vid revisionen inte hade tillgång till några externa revisionsbevis som verifierade vare sig den enskilda firmans ekonomiska ställning eller företagsledarens ekonomi. Det finns t.ex. inte något som visar att han försökte inhämta närmare information om de aktuella fastigheterna utan han synes uteslutande ha förlitat sig på muntlig information från företagsledaren. Enligt RN:s uppfattning har den granskning A-son utfört inte gett honom tillräckligt underlag för ett välgrundat ställningstagande i fråga om värdet av de aktuella fordringarna. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

I 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges att omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. I ärendet är utrett att bolagets aktier, redovisade som kortfristiga placeringar, upptagits till ett värde som översteg nettoförsäljningsvärdet. Vad A-son har uppgett om att värdenedgången inte väntades bli bestående saknar relevans eftersom aktieinnehavet inte har redovisats som en anläggningstillgång utan som en kortfristig placering. Genom att godta bolagets redovisning av omsättningstillgångarna i strid med årsredovisningslagen har A-son åsidosatt god revisionssed.

RN konstaterar att A-sons bristfälliga granskning av byggbolagets fordringar och värdepappersinnehav har medfört att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Av BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter, p. 42 framgår att en årsredovisning ska innehålla tilläggsupplysningar om vilka principer som har tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som har använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. A-son har inte uppmärksammat att dessa för byggbolaget väsentliga uppgifter saknades i årsredovisningen för räkenskapsåret 2007. Genom att inte i tillräcklig omfattning granska årsredovisningen har han åsidosatt god revisionssed.

3 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit att A-son i ett flertal avseenden har åsidosatt god revisionssed. Han har inte dokumenterat sin granskning i föreskriven ordning. Han har i ett uppdrag inte utfört någon godtagbar granskning av bolagens kassarutiner och kontanthantering. Bristen i granskningen har medfört att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. I ett annat uppdrag har han inte haft grund för att godta det redovisade värdet på väsentliga tillgångsposter, vilket även där har inneburit att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Slutligen har han förbisett att tilläggsupplysningarna i det sistnämnda bolagets årsredovisning har varit ofullständiga.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt ska han 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund (avvikande mening), direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm (avvikande mening). Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.