

D 45/05

Inledning

A-son och den revisionsbyrå vid vilken han är verksam (Y AB – revisionsbyrå) har i december 2003 varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har av FAR underrättats om att revisionsbyrån, efter genomförd kvalitetskontroll, har underkänts av FAR:s kvalitetsnämnd. Då bristerna har bedömts vara allvarliga har ärendet överlämnats till kvalitetskontrollstyrelsen¹ som beslutat att underrätta RN enligt ett avtal mellan RN samt FAR/SRS daterat den 8 november 2003. Av det av FAR till RN ingivna materialet framgår att kvalitetskontrollantens slutsats är att A-sons verksamhet inom revisionsbyrån inte kan anses vara bedriven i enlighet med god revisorssed och god revisionsmed. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende rörande A-son för att göra en kompletterande utredning av de brister som konstaterades vid FAR:s kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat en granskning av de tre revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är patentbolaget (räkenskapsåret 2002), databolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2002–30 april 2003) och byggbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2002–30 juni 2003). Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag, nämligen värdepappersbolaget, livsmedelsbolaget och tygbolaget (samtliga med räkenskapsår 2003). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när disciplinärendet initierades 188 aktiva revisionsuppdrag. Utöver A-son är ytterligare tre personer verksamma vid revisionsbyrån.

A-sons revisionsarbete

Dokumentation

Nedan redogörs för tre av bolagen för de iakttagelser som har gjorts av FAR:s kvalitetskontrollant samt A-sons kommentarer till dessa iakttagelser. Härutöver redovisas för samtliga bolag RN:s iakttagelser vid genomgång av A-sons dokumentation samt A-sons svar på RN:s frågor och hans kommentarer till RN:s promemoria.

Som framgått ovan har FAR:s kvalitetskontroll omfattat tre av A-sons revisionsuppdrag **patentbolaget**, **databolaget** och **byggbolaget**. Kontrollanten har noterat att A-sons dokumentation genomgående är bristfällig. A-son har genom ett revisionsprogram tagit fram riskanalyser, granskningsplaner, oberoendeanalyser, granskningsprogram för förvaltningsrevision och resultaträkningar, slutkontrollistor samt arbetsprogram med sammanfattningar och slutsatser till varje balanspost. Arbetsprogrammen är ofta omfattande medan övrig dokumentation så gott som genomgående består av en notering U.a. utan några underliggande handlingar, kommentarer eller motiveringar till denna slutsats. Av dokumentationen framgår inte omfattningen av utförd granskning. Den dokumenterade granskning som finns saknar koppling till granskningsplanerna och är mera omfattande för poster som inte ansetts ha hög risk. Det saknas både skriftliga avrapporteringar och noteringar

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.

från genomgång med företrädare för de reviderade bolagen. Enligt kontrollantens noteringar har A-son vidgått att dokumentationen är bristfällig. A-son ansåg dock enligt kontrollanten att han har utfört tillräckliga kontroller utan att dokumentera dessa.

A-son har uppgett att U.a. står för utan anmärkning och att det innebär att de åtgärder som ingår i respektive arbetsprogram vidtagits och att granskningen utfallit till hans belåtenhet. A-son har även uppgett att han, vid sin genomgång med kontrollanten efter dennes granskning, hävdade att det fanns dokumentation medan kontrollanten å sin sida ansåg att dokumentation saknades. A-son har vidare redogjort för ett antal granskningsinsatser som han uppger att han har utfört utan att dessa dokumenterats på annat sätt än att U.a. noterats på respektive arbetsblad. A-son har anfört att han beträffande de av kontrollanten granskade uppdragen bl.a. har kontrollerat årets inventarieanskaffningar, gjort betalningsuppföljningar av kundfordringar och leverantörsskulder, periodiseringskontroller per balansdagen samt granskat leverantörsfakturor och skattebetalningar.

Efter RN:s genomgång av de tre revisionsuppdrag som A-son utfört efter genomförd kvalitetskontroll, dvs. värdepappersbolaget, livsmedelsbolaget och tygbolaget, har RN kunnat konstatera att A-son har använt arbetsprogram och fört noteringar på ett sådant sätt att det av dessa framgår vad som har granskats. Han har även dokumenterat sin sammanfattande bedömning efter genomförda granskningsmoment.

RN gör följande bedömning.

En kvalificerad revisor skall dokumentera bl.a. sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har 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 skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bl.a. framgå 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.

Inledningsvis kan fastslås att RN har kunnat konstatera samtliga de brister som kontrollanten har funnit och gör samma bedömning som denne när det gäller dokumentationen i de tre revisionsuppdrag som varit föremål för kvalitetskontroll.

A-sons dokumentation över utförda revisionsinsatser i de av kvalitetskontrollanten granskade revisionsuppdragen saknar i många fall anteckningar om gjorda iakttagelser och bedömningar. Den dokumentation som A-son har tillställt RN består huvudsakligen av bokslutsbilagor och checklistor med kortfattade noteringar. RN konstaterar att A-sons dokumentation i dessa uppdrag inte uppfyller ställda krav.

RN finner däremot inte skäl att framföra någon kritik mot A-son rörande dokumentationen av de av RN granskade revisionsuppdrag som inte ingått i FAR:s kvalitetskontroll dvs. värdepappersbolaget, livsmedelsbolaget och tygbolaget.

RN övergår nu till att redogöra för gjorda iakttagelser avseende A-sons revisionsarbete.

Varulager

Färdiga varor och handelsvaror

Databolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2002/03 till 23,6 mnkr, resultatet efter finansiella poster till minus 1,7 mnkr och bolagets egna kapital till 440 800 kr. Bolagets lager

redovisades med 1,4 mnkr (23 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en lagerlista som omfattar två sidor. Av A-sons arbetsprogram för granskning av lager framgår att han inte har närvarit vid inventeringen. A-son har som sammanfattande slutsats antecknat att de varor som åsatts ett värde vid inventeringen endast omfattade kuranta varor, att osäljbara artiklar hade bokförts till noll kr och att han hade "kollat värdering ua". Av A-sons dokumentation kan inte utläsas hur eventuell värderingsgranskning har skett eller omfattningen av denna granskning.

A-son har anfört att han genom stickprov har kontrollerat lagret vid revisionstidpunkten samt hört sig för om in- och utgående leveranser mellan balansdagen och tidpunkten för sin revision. Han säger sig även ha kontrollerat "den värdering som bolaget gjort i lagerlistan" och valutakurser samt granskat avklipp mot kundfordringar och leverantörsskulder. A-son har inte verifierat sina uppgifter genom någon dokumentation.

Tygbolagets lager redovisades med 1,2 mnkr (78 procent av balansomslutningen). A-son har noterat att bolaget gick dåligt och hade redovisat ett högt lagervärde samt att lagerintyg saknades. En mindre del av lagret har redovisats till anskaffningsvärdet medan resten av lagret har värderats till ett av företagsledaren bedömt "verkligt värde". A-son har antecknat att detta värde med 290 000 kr understeg det värde som har framkommit vid inventeringen. Han har också noterat att någon priskontroll inte har kunnat göras då lagerlistorna saknade information som gjorde avstämning mot leverantörsfakturer möjlig. Lagerlistorna var svåra att kontrollera varför han hade svårt att uttala sig om huruvida lagret var korrekt redovisat.

Företagsledaren för tygbolaget ansåg, enligt A-son, att lagervärdet enligt lagerlistorna gav ett för högt värde på bolagets lager och en för hög bruttovinst för räkenskapsåret eftersom hon visste vilket genomsnittligt påslag hon tillämpade vid prissättningen. Efter att ha konsulterat A-son gjorde företagsledaren en nedskrivning av lagervärdet. A-son bedömde att nedskrivningen var ett "vettigt sätt" att säkerställa att lagret inte blev övervärderat.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en viktig tillgångspost för tygbolaget. Med hänsyn till databolagets resultat samt storleken på det egna kapitalet, var varulagret väsentligt även i detta bolag. A-son har därför haft anledning att vid utförandet av sina revisioner ägna dessa poster särskild uppmärksamhet. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bl.a. 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 han inte har närvarit vid lagerinventeringen i de två bolagen. Han har inte heller visat eller gjort sannolikt att han på annat sätt har granskat posten varulager på ett godtagbart sätt. Han har därmed inte utfört sitt arbete enligt god revisionsssed.

Värdepapper

Värdepappersbolagets lager redovisades med 4,7 mnkr (69 procent av balansomslutningen) och bestod av värdepapper. I tilläggsupplysningar i årsredovisningen anges att bolagets lager har värderats till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet och att det senare utgjordes av börsvärdet på balansdagen. Av en not framgår att börsvärdet på balansdagen uppgick till ca 2 mnkr. Av A-sons granskningsnoteringar framgår att en nedskrivning har gjorts med 100 000 kr under året. Han har vidare antecknat att i lagret ingående poster har värderats till det lägsta av anskaffningsvärdet och börsvärdet utom för aktierna i Ericsson och att värdet på dessa borde skrivas ner ytterligare. Han godtog dock värderingen av lagret då ägaren hade en inlåning till bolaget.

A-son har anfört att årsredovisningens beskrivning av värderingen av lagret var olyckligt formulerad vilket han inte hade uppmärksammat. Han har även uppgett att lagret kunde ha värderats till börsvärdet med motsvarande aktieägartillskott från ägaren eftersom bolaget hade en skuld till denne på 5,9 mnkr, men att bolagets eventuella externa intressenter hade ett minimalt intresse för bolaget och att man därigenom ”inte [...] lura[de] någon med denna redovisning”.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) i dess lydelse före den 1 januari 2004 följer att omsättningstillgångar skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. För omsättningsaktier innebär denna regel att de skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och balansdagens marknadsvärde. Samtliga aktier i värdepappersbolaget skulle således ha tagits upp till per balansdagen aktuellt marknadsvärde vilket innebär att såväl balansposten varulager som bolagets redovisade resultat skulle ha reducerats med ca 2,7 mnkr. Det faktum att ägaren hade en fordran på bolaget som denne kunde avstå från förändrar inte denna bedömning. RN konstaterar att A-son det aktuella räkenskapsåret godtagit grovt felaktiga resultat- och balansräkningar i värdepappersbolagets årsredovisning och att han inte har haft grund för sitt uttalande i revisionsberättelsen att årsredovisningen hade upprättats enligt årsredovisningslagen. A-son har i båda dessa avseenden åsidosatt god revisionsred.

Koncernbidrag

I **byggbolagets** resultaträkning redovisades ett lämnat koncernbidrag på 500 000 kr som en bokslutsdisposition. Skatt som belastat årets resultat uppgick till 42 800 kr. Detta belopp hade beräknats på bolagets skattepliktiga resultat dvs. på resultatet minskat med det lämnade koncernbidraget. Även i **tygbolagets** resultaträkning redovisades ett erhållet koncernbidrag på 600 000 kr som en bokslutsdisposition. För båda bolagen anges i tilläggsupplysningarna att tillämpade redovisningsprinciper överensstämde med årsredovisningslagen och med god redovisningssed. Av dokumentationen framgår inte att A-son har övervägt om de principer bolagen tillämpat överensstämde med god redovisningssed.

RN gör följande bedömning.

Av god redovisningssed följer att koncernbidrag i första hand skall redovisas efter sin ekonomiska innebörd. Om denna inte klart framgår bör bidraget redovisas som en minskning respektive ökning av fritt eget kapital.² Enligt Bokföringsnämnden får den redovisade skatten i resultaträkningen inte påverkas av transaktioner eller händelser som redovisas direkt mot eget kapital.³ RN konstaterar att en kapitalöverföring har skett från byggbolaget till dess moderbolag samt till tygbolaget från dess moderbolag. Sådan kapitalöverföring skulle enligt god redovisningssed ha redovisats endast över respektive bolags balansräkning och inte till någon del ha intagits i bolagens resultaträkningar. Inte heller skulle det av byggbolaget lämnade koncernbidraget ha tillåtits påverka den i detta bolags resultaträkning redovisade skattekostnaden. RN konstaterar att A-son inte har uppmärksammat att redovisningarna av årets resultat i byggbolaget och i tygbolaget inte hade skett enligt god redovisningssed.

² Jämför Redovisningsrådets akutgrupps uttalande, URA 7 Koncernbidrag och aktieägartillskott, som gäller för noterade bolag.

³ Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter, p. 4.2.

RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son inte har dokumenterat samtliga sina revisionsåtgärder på föreskrivet sätt. Vidare har A-sons granskningsinsatser varit otillräckliga beträffande lager av färdiga varor och handelsvaror. Han har även godtagit en felaktig resultat- och balansräkning genom att inte reagera på en felaktig värdering av värdepapper. A-son har slutligen beträffande två årsredovisningar inte uppmärksammat och i vart fall inte anmärkt på felaktiga redovisningsprinciper.

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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, 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, juris doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.