

D 42/05

Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de kvalificerade revisorer som inte är ledamöter av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation av senast genomförd revision i fyra aktiebolag. Dessa är bensinstationsbolaget, bilvårdsbolaget, servicebolaget och bensinbolaget. Samtliga bolag bedriver bensinstationsrörelse med servicebutik och biluthyrning. RN:s granskningar avser i samtliga fall räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades 43 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrå). Endast A-son är verksam i revisionsbyrå.

Oberoende

När SUT-ärendet initierades var den godkände revisorn H-son vald revisor i A-sons revisionsbyrå. Samtidigt var A-son vald revisor i H-son:s revisionsbyrå med H-son som ordinarie styrelseledamot.

A-son har medgett att han har varit vald revisor i ett bolag vars styrelseledamot samtidigt varit vald revisor i A-sons revisionsbyrå. A-son har i svar till RN uppgett att ”detta misstag” uppstod i samband med att han sommaren 2003 slutade på en större revisionsbyrå. Han har numera avgått som revisor i det aktuella bolaget.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § revisorslagen (2001:883) skall en revisor avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det finns något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. RN finner att förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet har kunnat rubbas av att han har innehaft revisionsuppdrag i ett bolag vars styrelseledamot samtidigt varit vald revisor i A-sons revisionsbyrå (korsvis revision). Det har i förevarande fall inte framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

A-sons revisionsarbete

RN:s iakttagelser

RN har begärt att få ta del av all A-sons **revisionsdokumentation** för de fyra granskade revisionsuppdragen. Den dokumentation som A-son har tillställt RN består, utöver årsredovisningar och revisionsberättelser, av ett stort antal bokslutsbilagor framtagna av en redovisningsbyrå, samt dokument benämnda basuppgifter, företagsbeskrivningar, rutinbeskrivningar och riskanalyser. Härutöver finns för respektive revisionsuppdrag A-sons signatur på ett arbetsprogram, rubricerat Förvaltning och löpande redovisning samt kryssmarkeringar på en checklista benämnd Boksluts- och granskningsrapport. A-son har antecknat att han on-line har tillgång till handlingar framställda av en redovisningsbyrå. I A-sons dokumentation finns för samtliga fyra bolag omfattande analyshandlingar upprättade av redovisningsbyrån. Detta gäller bl.a. nyckeltal, bruttovinstutredning, kostnadsanalys, balansanalys, drivmedelsanalys, budget, momskontroll och uppbörds kontroll. Det finns dock inte för något av bolagen några anteckningar eller annat som visar att A-son har granskat de handlingar som erhållits av redovisningsbyrån eller de avstämningar som har utförts av denna byrå.

I det material som har tillställts RN finns beträffande de fyra revisionsuppdragen, utöver rutinbeskrivningar och kryssmarkeringar, inget som verifierar att A-son har utfört några egentliga granskningsinsatser av väsentliga balans- och resultatposter. Inte heller framgår att han har utfört någon egen kontroll av bolagens hantering av skatter och avgifter eller vidtagit någon övrig förvaltningsrevision.

Vad gäller bensinstationsbolaget och bensinbolaget har A-son på ett dokument rubricerat Inriktning och omfattning antecknat att revisionen skulle inriktas på substansgranskning och verifiering av intern kontroll. A-son har beträffande bilvårdsbolaget antecknat att granskningen skulle inriktas på marginaler på försäljningen av varor, en bostadsrätts värde samt substansgranskning. Av dokumentationen kan inte i något fall utläsas att några revisionsåtgärder med dessa inriktningar har vidtagits. Samtliga fyra här aktuella bolag driver förutom försäljning av drivmedel även servicebutiker. Härav följer omfattande kontanthantering. A-son har beträffande samtliga fyra bolag antecknat att kassaregistret vid kontokortsbetalningar ligger on-line med respektive oljebolag vilket innebär att kontokortsförsäljningar på en gång hamnar hos oljebolaget. Han har vidare noterat att bolagens kunder i huvudsak utgörs av kassakunder och att vissa av dessa handlar med kort. Han har för servicebolaget antecknat att bolaget har många kunder som handlar över kassa men att s.k. Cash-Guard vid kassan innebär att personalen inte handskas med några kontanter. Av den dokumentation som har tillställts RN kan för de tre övriga bolagen inte utläsas att A-son har granskat bolagens rutiner för kontanthantering.

Posten **varulager** redovisades med 1,5 mnkr (39 procent av balansomslutningen) i bensinstationsbolaget, med 698 000 kr (19 procent av balansomslutningen) i bilvårdsbolaget och med 1,4 mnkr (43 procent av balansomslutningen) i servicebolaget. A-sons dokumentation består av ovan beskrivna checklista med två granskningsåtgärder upptagna avseende varulager, nämligen Inventeringslistor kontrollerade och Sammandrag undertecknat. På listan för bensinstationsbolaget är endast första åtgärden kryssmarkerad medan kryssmarkeringar helt saknas på motsvarande lista avseende bilvårdsbolaget. På checklisten för servicebolaget är båda åtgärderna kryssmarkerade. Härutöver finns i dokumentationen för respektive bolag en bokslutsbilaga som samtidigt utgör ett lagerintyg. A-son har under rubriken Rutinbeskrivningar antecknat när olika slag av lager inventeras. Det finns, i det material som har insänts till RN, inte beträffande något av bolagen några revisionsbevis som verifierar de värden som har redovisats beträffande posten varulager. Inte heller finns några handlingar som visar hur eventuella

granskningar har skett eller omfattningen av dessa. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte närvarit vid någon inventering och inte heller på annat sätt kontrollerat posten varulager.

Leverantörsskulder redovisades i bensinstationsbolaget med 2,2 mnkr (61 procent av balansomslutningen), i bilvårdsbolaget med 1,2 mnkr (35 procent av balansomslutningen) och i servicebolaget med 1,9 mnkr (58 procent av balansomslutningen).

A-sons dokumentation utgörs av ovan beskrivna checklista på vilken har angetts två granskningsåtgärder avseende posten leverantörsskulder.¹ Ingen av frågorna är kryssmarkerade beträffande bensinstationsbolaget. På checklistor avseende de två övriga bolagen är båda åtgärderna kryssmarkerade. Härutöver finns i samtliga fall bokslutsbilagor utan några anteckningar. Det finns inte beträffande något av bolagen några revisionsbevis som verifierar de redovisade värdena. Inte heller finns några underliggande handlingar som visar hur eventuella granskningar har skett eller omfattningen av dessa.

Bilvårdsbolaget har redovisat Andra långfristiga värdepappersinnehav med 1,4 mnkr (39 procent av balansomslutningen). Av en not framgår att beloppet avser en bostadsrätt. Som framgått ovan har A-son antecknat att granskningen skulle inriktas på bl.a. bostadsrättens värde. Under rubriken Övriga tillgångar på ovan nämnda checklista har A-son antecknat bostadsrätt och kryssmarkerat en ruta rubricerad Specificerade. Av den dokumentation som har insänts till RN kan inte utläsas att någon bedömning har skett av bostadsrättens värde. Det finns inte heller några anteckningar om vem som disponerar bostadsrätten eller eventuella skattekonsekvenser för bolaget.

Bensinbolaget har under rubriken **Finansiella anläggningstillgångar** redovisat Andra långfristiga fordringar med 3,1 mnkr (39 procent av balansomslutningen). Av en not framgår att beloppet avser kapitalförsäkringar och att återföring av nedskrivningar har skett med 437 000 kr. Under rubriken Övriga tillgångar på ovan nämnda checklista har A-son antecknat K-försäkringar och kryssmarkerat en ruta rubricerad Specificerade. Det finns i det material som har tillställts RN inga revisionsbevis som verifierar postens värde och existens. Därmed framgår inte heller vilket underlag som fanns för att motivera återföring av tidigare gjorda nedskrivningar. Av den dokumentation som har insänts till RN kan inte utläsas att någon kontroll har skett av posten kapitalförsäkringar.

Slutligen har bensinbolaget redovisat 2,8 mnkr som **Övriga kortfristiga placeringar** (35 procent av balansomslutningen). Av en not framgår att beloppet avsåg noterade aktier och andelar. Återföring av tidigare nedskrivning har skett med 133 000 kr, till börsvärdet per balansdagen. A-sons enda dokumentation utgörs av en bokslutsbilaga som anger slag av aktier och andelar samt anskaffningsvärde, marknadsvärde och bokfört värde. Det finns i A-sons dokumentation inga revisionsbevis som verifierar de olika aktiernas värde och existens. Av den dokumentation som har insänts till RN kan inte heller utläsas att någon granskning har skett av aktier och andelar.

A-sons yttranden

Vad beträffar A-sons **revisionsdokumentation** har han uppgett att det av checklistan benämnd Boksluts- och granskningsrapport framgår att han har granskat de poster som nämns på listan. Denna rapport tillsammans med arbetsprogrammet rubricerat Förvaltning och löpande redovisning, på vilken A-son har signerat vissa kontroller, anser han utgör tillräcklig dokumentation över utförd granskning. A-son har hävdade att det av dessa två handlingar framgår vad som har granskats. Slutligen har han tillagt följande: ”Om ni tycker att det saknas kom-

¹ ”Spec upprättad av kund/SBS” respektive ”Spec kollad mot bokföring i nya räkenskapsåret__månader (minst 2 mån)”.

mentarer och anmärkningar är det faktiskt så att dessa bolag sköts på ett exemplariskt sätt att inga brister av väsentlig art är att notera.”

A-son har beträffande posten **varulager** anført att såväl revisor som oljebolag och redovisningskonsult har full kontroll vad gäller drivmedel. Han har uppgett att övrigt lager fotograferas och tillagt att han har kontrollerat samtliga lagerposter så grundligt som det är möjligt. Han har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

Vad avser **värdepapper och liknande poster** säger sig A-son tillsammans med respektive redovisningskonsult ha gått igenom och kontrollerat dessa. Inte heller beträffande dessa poster har A-son till RN insänt några handlingar som verifierar hans uppgifter.

Slutligen har A-son informerat om att en viss redovisningsbyrå, här benämnd SB-byrån, har specialiserat sig på bensinstationer och utvecklat ett unikt redovisningssystem. Enligt A-son innebär systemet större säkerhet och minskade risker i redovisningen. A-son har till RN insänt en förteckning per bolag över vilka handlingar han har tillgång till on-line med SB-byrån. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att SB-byrån samarbetar med ett antal oljebolag och en branschorganisation. A-son betonar att redovisningskonsulterna på SB-byrån har en unik kompetens vad gäller bensinstationers redovisning. A-son har tillagt följande: ”Revisionen av uppdragen bygger mycket på detta. Personalen kan på sätt och vis ses som revisorsassistenter.”

RN:s bedömning

En kvalificerad revisor skall dokumentera 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 revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen 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 bland annat framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som 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.

Den dokumentation, huvudsakligen redovisningshandlingar, som A-son har tillställt RN kan i de här aktuella bolagen inte användas som underlag för en 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. Det innebär att revisorn 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. RN konstaterar att det av A-sons kortfattade noteringar i form av kryssmarkeringar och signaturer inte framgår hur eventuell granskning har utförts, omfattningen av denna eller vilken grund A-son har haft för att godta redovisade värden. A-son har hävdats att han har utfört vissa kontroller. Att enbart hänvisa till kryssmarkeringar på checklistor och signerade arbetsprogram innebär inte att A-son har verifierat sina påståenden varför de har ett begränsat värde för bedömningen av de faktiska revisionsinsatserna. I andra fall bedömer RN att de av A-son påstådda revisionsåtgärderna har varit otillräckliga, vilket framgår nedan. Sammanfattningsvis finner RN att A-son inte genom någon dokumentation eller på annat sätt har gjort sannolikt att han har utfört någon förvaltningsrevision eller någon godtagbar revision av väsentliga resultat- och balansposter.

Som framgår ovan innehade bilvårdsbolaget en bostadsrätt. Detta innehav kan medföra skattekonsekvenser för bolaget om bolagets ägare eller någon anställd i bolaget utnyttjar bostadsrätten. Om så är fallet föreligger en bostadsförmån varav följer att bolaget skall redovisa och erlägga arbetsgivaravgifter. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte ens uppmärksammat den skattemässiga problematik som kan följa genom innehavet av bostadsrätten, än mindre utrett de faktiska förhållandena i det här aktuella fallet.

A-son har i sina svar till RN, beträffande samtliga här aktuella revisionsuppdrag, hänvisat till kontroller och avstämningar som har utförts av redovisningskonsulter som samtidigt har haft ansvaret för att handha redovisningen i respektive bolag. RN konstaterar att den genomgång som redovisningskonsulterna har gjort är att anse som en del av bolagens interna kontroll. A-son kunde visserligen ta hänsyn till dessa kontroller då han planerade sina revisioner men fick, enligt god revisions sed, inte helt underlåta att utföra egna revisionsåtgärder. Som framgått ovan har A-son varken genom dokumentation eller på annat sätt gjort troligt att han har utfört några egna självständiga granskningsinsatser eller gjort några egna bedömningar.

RN konstaterar att A-son även har hävdat att redovisningskonsulterna samtidigt kunde anses vara revisorsassistenter. En sådan syn på deras roll är inte acceptabel eftersom den står i strid med aktiebolagslagens jävsregler.²

RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. A-sons dokumentation är mycket bristfällig. RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort sannolikt att han i något av de fyra av RN granskade revisionsuppdragen har utfört någon godtagbar revision.

RN finner att A-sons revisionsverksamhet har uppvisat mycket allvarliga brister. Han har genom det ovan anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § första stycket nämnda lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjö. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

² 10 kap. 17 § aktiebolagslagen (1975:1385) jämfört med 10 kap. 16 § första stycket 2 samma lag.