

D 7/06

1 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 tre aktiebolag. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i livsmedelsbolaget (räkenskapsåret 2003), restaurangbolaget (räkenskapsåret 2003) och leksaksbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2002–31 augusti 2003).

Enligt egen uppgift hade A-son då SUT-ärendet initierades 138 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i Y AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån vars första räkenskapsår omfattade perioden den 2 december 2003–30 juni 2004. Han har uppgett att han tidigare har varit verksam vid en annan revisionsbyrå och att han har varit vald revisor i de tre här aktuella bolagen under det räkenskapsår som föregått de som RN har tagit del av.

2 A-sons revisionsarbete

2.1 Dokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation avseende de ovan nämnda revisionsuppdragen. Den dokumentation som A-son har tillställt RN utgörs, förutom av respektive klients årsredovisning och A-sons revisionsberättelse, av bokslutsbilagor till balansposter med underlag, jämförelser av kontosaldon från balans- och resultaträkningar framtagna ur ett revisionsprogram, samt ett dokument, ”Revisions-PM”, med A-sons synpunkter från genomgången av räkenskaperna. Revisionspromemoriorna omfattar för samtliga här aktuella bolag endast ett fåtal rader med iakttagna brister och är inte undertecknade av A-son. Dokumentationen för respektive bolag innehåller även två standardiserade dokument benämnda Plan för revisionens genomförande och Revisionsplan vilka ofta har hänvisningar till bakomliggande dokument. Dessa dokument saknas dock genomgående i det material som har tillställts RN. Således saknas riskbedömningar, bedömningar av intern kontroll, uppgifter om väsentlighetstal, granskningsmetoder, granskningsprogram etc. Av A-sons anteckningar framgår att han har utfört verifikationsgranskningar. Han har även noterat att han har gjort avstämningar mot underlag och mot tidigare år samt kontrollsummeringar. Vilka övriga granskningar A-son har utfört och omfattningen av dessa framgår inte av hans dokumentation. A-son har inte heller antecknat några slutsatser eller hänvisat till annan dokumentation från sina granskningar.

A-son har anfört följande.

Hans revisionsuppdrag avser till stor del mindre bolag. Avrapportering har skett i revisionspromemorior samt i revisionsberättelser. Han utför substansgranskning, ofta för hela räkenskapsåret, och granskar samtliga balansposter genom att verifiera saldot per konto på balansdagen. Hans granskningsprogram är lika för alla klienter, varför han ”ej upprepar det i varje enskilt bolags revision”. A-son granskar resultat- och balansposter genom att jämföra två års kontosaldon. Vid stora förändringar mellan åren eller vid en ”väsentligt stor resultatpost” granskar han kontots verifikationer. A-son stämmer av bokförda skatter och avgifter mot deklarerade och betalda belopp och kontrollerar även mervärdesskatteredovisningarna. Han kontrollerar bolagens intäkter genom att jämföra i skattedeklaration redovisad omsättning med redovisad omsättning i huvudboken. Han granskar även relationen mellan intäkter och kostnader. För bolag vars intäkter erhålls i form av kontanter har dagskassor kontrollerats månadsvis. I samband med verifikationsgranskning har han kontrollerat nummerserier för kundfakturor. Då han inte uppmärksammat något speciellt har han noterat OK för granskningen. A-son granskar bolagens förvaltning genom att han skaffar bevis för att kunna bedöma om någon åtgärd eller försummelse kan föranleda ersättningsskyldighet gentemot respektive bolag, att företrädare för bolagen fullgör bokföringsskyldigheten och i övrigt följer bolagsordning och lagstiftning samt att skatter och avgifter betalas i rätt tid. A-son har inte verifierat några av dessa uppgifter med någon dokumentation utöver sammanställningar som har upprättats beträffande granskning av skatter och avgifter.

RN gör följande bedömning.

En kvalificerad revisor skall enligt god revisionssed dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som 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 skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå hur granskningen 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.

Den dokumentation som A-son har tillställt RN består huvudsakligen av bokslutsbilagor och kopior av räkenskapsmaterial. Av A-sons checklistor för planering framgår inte hur han planerade att genomföra sitt revisionsarbete. Hans anteckningar från utförda granskningar består av kortfattade noteringar från granskningen av verifikationer samt revisionspromemorior med synpunkter från genomgång av räkenskaper, noterade i punktform. Vilken omfattning hans granskning har haft eller vilka bedömningar han har gjort framgår inte i något fall av hans dokumentation. RN konstaterar att A-sons dokumentation inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härigenom åsidosatt god revisionssed.

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 så 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. A-son har hävdats att han har utfört vissa kontroller. RN konstaterar att A-son inte har verifierat sina påståenden. Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

2.2 Varulager

Livsmedelsbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2003 till 2 680 000 kr och dess balansomslutning till 1 148 000 kr. Varulagret redovisades med 472 000 kr (41 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en bokslutsbilaga som samtidigt utgör ett lagerintyg. Det finns även en sammanställning som visar lagervärdet fördelat på leverantör samt en bilaga med huvudleverantörens produkter fördelade procentuellt på olika produktgrupper såsom kosttillskott, naturläkemedel etc. **Restaurangbolagets** omsättning uppgick räkenskapsåret 2003 till 2 686 000 kr och dess balansomslutning till 536 000 kr. Bolagets varulager redovisades med 164 000 kr (31 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en bokslutsbilaga som även utgör ett lagerintyg. Lagret anges i denna utgöras av diverse matvaror utan någon specifikation. A-son har i sin revisionspromemoria för restaurangbolaget, som en av totalt två punkter, noterat att varulagret skall specificeras. **Leksaksbolagets** omsättning uppgick räkenskapsåret 2002/03 till 1 701 000 kr och dess balansomslutning till 2 009 000 kr. Bolagets varulager redovisades med 1 454 000 kr (72 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en bokslutsbilaga som också utgör ett lagerintyg. Lagerintyget var inte undertecknat vilket han har noterat i en revisionspromemoria. A-son har på bilagan antecknat att beloppen har stämts av mot listor.

A-son har uppgett att han har kontrollsummerat **livsmedelsbolagets** lagerlistor och granskat lagret genom att jämföra produkterna i lagerlistorna med föregående års produkter. Vad beträffar **restaurangbolaget** har han inte accepterat den varulagerspecifikation som presenterats av bolaget och han har hänvisat till en promemoria i vilken han har påtalat att varulagret skulle specificeras. Han har uppgett att specifikation senare hade presenterats. A-son har inte redogjort för någon granskningsåtgärd utöver att konstatera att ett lagerintyg hade undertecknats. Vad gäller **leksaksbolaget** har A-son uppgett att viss kontroll av lagret har skett genom att han har följt upp de inköp som gjorts under augusti 2003. Han har även uppgett att lagerintyget numera är underskrivet av företagsledaren.

A-son har i ett yttrande till RN lämnat en kompletterande redogörelse för hur han har granskat posten varulager i samtliga tre här aktuella bolag. Han uppger att han har verifierat lagergranskningen genom kontrollsummeringar, kontroll av var femte post gällande à-priset multiplicerat med anskaffningsvärdet, jämförelse mot föregående års värden, granskning av vilka produkter som var lagerförda och granskning av att lagerintyg var undertecknade. Han har inte, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt, verifierat någon av de ovan beskrivna granskningsåtgärderna. Som orsak till att A-son inte närvarit vid någon inventering har han uppgett att klienterna var nya för revisionsbyrån. Enligt revisionsbyråns rutiner skall han som vald revisor närvara vid inventering vart tredje år hos klienter där lagret är en väsentlig post för bolaget. Så är fallet beträffande livsmedelsbolaget och leksaksbolaget. A-son har vidare uppgett att han i avsaknad av dokumentation från tidigare år inte har kunnat besvara frågan om när han senast hade närvarit vid inventering av lagret i respektive bolag men att han troligen aldrig har närvarit vid någon inventering i något av de här aktuella bolagen.

RN gör följande bedömning.

Varulagren var väsentliga tillgångsposter i samtliga ovan nämnda bolag varför A-son vid sina revisioner har haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat 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 troligen aldrig har närvarit vid lagerinventeringar i något av de tre bolagen. Som skäl för detta har han uppgett att klienterna var nya för revisionsbyrån men att han i framtiden har för avsikt att närvara vid inventering i bolag där lagret är en väsentlig post. Av A-sons yttranden framgår dock att han har varit vald revisor i samtliga här aktuella bolag sedan tidigare och att klienterna därför inte var nya för honom i hans egenskap av vald revisor. Att A-son har valt att övergå till att bedriva sin verksamhet i en ny organisation innebär inte att han kunde underlåta att granska posten varulager enligt god revisionssed.

RN konstaterar att A-son, oavsett om han har närvarit vid lagerinventeringar under tidigare år, inte har visat eller gjort sannolikt att han har granskat posten varulager på ett godtagbart sätt i något av bolagen under de här aktuella räkenskapsåren. RN konstaterar även att lagret, i vart fall för leksaksbolaget, utgjorde en så stor del av tillgångarna att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning och därmed inte heller förslaget till vinstdisposition. Han har härigenom i båda dessa avseenden åsidosatt god revisionssed.

2.3 Kortfristiga fordringar

Livsmedelsbolaget redovisade som kortfristiga fordringar ett belopp om 423 000 kr (37 procent av balansomslutningen) som enligt A-sons dokumentation hade investerats i en kycklingfabrik i X-land. Av hans revisionspromemoria framgår att han saknade information om lösendatum och ränta på ”reversen”.

A-son har uppgett att han som underlag till posten har erhållit ett intyg på svenska och arabiska. A-son bedömde att det var rimligt att bolaget investerade i en kycklingfabrik för att kunna erhålla billigare produkter än konkurrenterna. A-son har medgett att han bedömde att underlagen till posten var undermåliga men att han ansåg att det var korrekt att redovisa beloppet som en kortfristig fordran tills bättre underlag hade tagits fram.

RN gör följande bedömning.

Den redovisade fordran utgjorde ett väsentligt belopp för bolaget. Av A-sons dokumentation och yttranden framgår inte att han hade tillräckliga underlag för att i revisionsberättelsen kunna uttala sig om vare sig postens värde eller dess existens eller om den var rätt klassificerad. Genom att godta värdet av en väsentlig post trots undermåligt underlag har A-son inte utfört sitt arbete enligt god revisionssed.

3 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son inte har dokumenterat sina revisionsåtgärder på föreskrivet sätt. Vidare har hans granskningsinsatser varit otillräckliga beträffande väsentliga poster.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad 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 hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth,

professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsrevisorn Inger Blomberg, juris doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.