

D 8/06

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, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i tre aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av bolagen, nämligen i bilbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2003–30 juni 2004) och åkeribolaget (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 62 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrå). Utöver A-son är två av hans barn verksamma på deltid i revisionsbyrån.

2 Oberoende

A-son har i sitt första yttrande till RN (i SUT-ärendet) uppgett att han hade 14 revisionsklienter åt vilka hans son upprättade årsredovisningar. A-son har tillagt att samtliga dessa av honom namngivna bolag är vilande. Av uppgifter från AffärsData, vilka A-son har fått del av, framgår dock att nio av de aktuella bolagen har redovisat omsättning under sitt senaste räkenskapsår, exempelvis hade ett bolag en omsättning om 4,1 mnkr och ett annat bolag en omsättning om 1,5 mnkr. Några av de aktuella bolagen har även i sina senaste årsredovisningar tagit upp tillgångar till betydande värden. Så hade t.ex. ett av bolagen en redovisad balansomslutning om 16,1 mnkr. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet informerat om att årsredovisningar numera inte upprättas inom hans revisionsbyrå. De aktuella revisionsklienterna har uppmanats att inhandla denna tjänst av redovisningsbyråer.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § första stycket 5 i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385), som gällde före den 1 januari 2006, följer bl.a. att den inte får vara revisor som är släkting i rakt upp- eller nedstigande led till person som biträder vid bolagets bokföring.¹ Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen utan även andra åtgärder som t.ex. upprättande av årsredovisningar omfattas av begreppet. Som framgår av A-sons yttrande har hans son upprättat årsredovisningar åt 14 av A-sons revisionsklienter. RN konstaterar att A-son har brutit mot nämnda jävsregel i aktiebolagslagen.

¹ Motsvarande bestämmelse finns i 9 kap. 17 § första stycket 5 aktiebolagslagen (2005:551).

3 Dokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation för här aktuella bolag och räkenskapsår. Den dokumentation som A-son har tillställt RN beträffande **bilbolaget** och **åkeribolaget** består utöver bokslutsbilagor av basuppgifter, företagsbeskrivningar, granskningsplaner och oberoendeanalyser. I den dokumentation som har insänts till RN finns även arbetsprogram med olika revisionsåtgärder förtecknade. Efter dessa åtgärder har A-son antecknat U.a. eller E/T. Härutöver finns verifikationslistor på vilka olika poster markerats med bockar. Det finns i det material som har tillställts RN beträffande flera poster i bilbolaget och åkeribolaget inget som verifierar att några faktiska kontroller har skett utifrån arbetsprogrammen, dvs. handlingar som verifierar att granskningar har utförts, hur de har skett och omfattningen av de i programmen upptagna revisionsåtgärderna. Därmed framgår inte heller hur A-son har kommit fram till sina slutsatser.

A-son har uppgett att bilbolagets och åkeribolagets hela räkenskapsmaterial inklusive samtliga verifikationer har granskats och att det inte hade framkommit någon anledning till ändringar av några poster. Att han inte kunnat finna några felaktigheter innebär enligt A-son inte att han inte har försökt att utföra ett professionellt revisionsarbete.

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 bland annat 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.

Den dokumentation som A-son har tillställt RN består i huvudsak av bockar på verifikationslistor, ett fåtal revisionsbevis samt anteckningen U.a. eller E/T efter revisionsåtgärder angivna i arbetsprogram. Iakttagelser och bedömningar saknas i många fall. 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 sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder har 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 de påstådda 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.

4 Bilbolaget

Bilbolaget bedriver import och export av biltillbehör. Posten varulager togs upp till 1,17 mnkr (37 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att han inte har närvarit vid någon inventering men att han har utfört stickprovskontroller avseende inköp, lagerredovisning och försäljning. Den dokumentation som ursprungligen tillställdes RN avseende posten varulager bestod endast av ett inte undertecknat lagerintyg samt lagerlistor utan några anteckningar. A-son har anfört att han har granskat 20 inköpsfakturer före balansdagen för jämförelse med de i lagervärderingen angivna inköpsvärdena och att denna granskning utgjorde priskontroll. Han säger sig ha kontrollerat lagrets existens genom att 25 försäljningsfakturer har kontrollerats mot lagerinventeringen. A-son har i efterhand insänt fakturakopior på vilka poster har markerats med bockar. Summorna på försäljningsfakturorna uppgår till totalt ca 130 000 kr (exklusive mervärdesskatt).

På RN:s fråga när A-son, vid revisionsberättelsens undertecknande den 15 december 2004 senast hade närvarit vid inventering av varulagret, har han uppgett att han besökte bolaget den 27 juni 2003 tillsammans med bolagets redovisningskonsult och att varulagerinventering då pågick. Enligt A-son finns inte någon ”särskild dokumentation från detta besök”.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en väsentlig post i bilbolaget varför A-son vid sin revision 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. Som framgått ovan har A-son uppgett att han inte har närvarit vid lagerinventering i bolaget avseende räkenskapsåret 2003/04 men att han hade besökt bolaget i anslutning till balansdagen den 30 juni 2003. Han har dock inte upprättat någon dokumentation från detta besök eller på annat sätt kunnat redogöra för den granskning av lagret han genomförde vid detta besök. RN finner det därför inte utrett att A-son genom sitt besök hos bilbolaget har genomfört en granskning av bolagets lager i enlighet med god revisionssed. A-son har vidare anfört att han har förvissat sig om såväl lagrets prissättning som dess existens per balansdagen den 30 juni 2004 och har hänvisat till kontroller av inköps- och försäljningsfakturer. RN konstaterar att kontroller av inköpsfakturer kan visa att en prissättning är rimlig. Däremot kan granskningar av försäljningsfakturer inte med någon större grad av säkerhet verifiera existensen av ett varulager. Granskning av försäljningsfakturer kan naturligtvis visa hur många artiklar av en viss vara som minst finns i lager. Däremot kan inte med denna metod erhållas någon information om hur många artiklar som är lagerförda utöver de försålda kvantiteterna. Det sagda innebär sammantaget att A-son inte på ett godtagbart sätt har granskat posten varulager i bilbolaget. Han har därmed inte utfört sitt arbete enligt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot en jävsregel i aktiebolagslagen och att hans revisionsdokumentation är bristfällig. Vidare har hans granskningsinsatser varit otillräckliga beträffande en väsentlig balanspost.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son 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, juris doktor Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.