

D 6/08

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll.¹ Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att A-son i maj 2006 har genomgått kvalitetskontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd har bedömt att brister avseende dokumentation och oberoende innebär väsentliga avvikelser från god revisorssed och god revisionsned. Kvalitetskontrollstyrelsen har beslutat att överlämna ärendet till RN och särskilt noterat att A-son tidigare underkänts i 2004 års kvalitetskontroll. Under rättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som konstaterats vid kvalitetskontrollen. RN:s utredning har omfattat en granskning av de två revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Ett av dessa är **entreprenadbolaget** (räkenskapsåret 2004). Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare tre av hans revisionsuppdrag nämligen i **personalbolaget** och **byggbolaget** (båda med räkenskapsåret den 1 september 2004–31 augusti 2005) samt **hårvårdsbolaget** (räkenskapsåret den 1 maj 2005–30 april 2006). Härutöver har RN granskat A-sons arbete i entreprenadbolaget även avseende räkenskapsåret 2005.

Enligt A-sons uppgift till kvalitetskontrollanten hade han 83 revisionsuppdrag vid dennes besök. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 Omständigheter som har framkommit vid FAR:s kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollanten har uppgett att revisionsbyrån ingår i en kontorsgemenskap med en annan revisionsbyrå och en redovisningsbyrå där varje bolag utåt marknadsför sig i ett gemensamt handelsbolag. Kontrollanten har vidare, beträffande de aktuella revisionsuppdragen, noterat att A-son till största delen saknar granskningsprogram och att riskanalyserna bör bli mer konkreta och inte så allmänt hållna. Dokumentationen av omfattningen av utförd granskning är alltför knapphändig. Även dokumentationen av gjorda iakttagelser och bedömningar visar på stora brister. Vilka slutsatser som dragits framgår inte.

FAR:s kvalitetsnämnd har beslutat att underkänna A-son då den ansett att de brister avseende dokumentation som framkommit i kontrollantens rapport innebär väsentliga avvikelser från god revisionsned.

3 Omständigheter som har framkommit vid RN:s kontroll

3.1 A-sons oberoende som revisor

A-son har till RN uppgett att det av kvalitetskontrollanten omnämnda handelsbolaget ägs av honom samt en revisor och en redovisningskonsult (BN). RN har vid sin granskning av A-sons revision av hårvårdsbolaget uppmärksammat att BN är styrelsesuppleant i detta bolag. A-son har uppgett att han inte har uppmärksammat att BN är styrelsesuppleant i hårvårdsbolaget.

¹ Den 1 september 2006 gick FAR samman med SRS till en ny organisation benämnd FAR SRS.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) ska en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt första stycket 2, den s.k. generalklausulen, ska en revisor vidare avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § andra stycket behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det 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.

I ärendet är utrett att A-son är vald revisor i ett aktiebolag vars styrelsesuppleant BN tillsammans med bl.a. A-son äger ett handelsbolag. RN finner att denna omständighet är sådan som omfattas av generalklausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen. Det har inte framkommit att det har förelegat några sådana särskilda omständigheter eller vidtagits några sådana åtgärder som gjorde att A-son trots detta kunde stå kvar som revisor i bolaget. Han har således varit skyldig att avsäga sig revisionsuppdraget. Genom att ändå kvarstå som revisor i bolaget har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3.2 Generellt om A-sons revisionsarbete och dokumentation

För fyra av de fem uppdrag som har omfattats av RN:s granskning (totalt sex revisioner) ingår i dokumentationen ett dokument kallat Planerings-PM. I dokumentet ges en översiktlig beskrivning av respektive bolags verksamhet, organisation, ekonomistyrning och redovisning, väsentliga granskningsområden, problem- och riskområden samt granskningsstrategi. Uppgifterna i dessa dokument är i stora delar desamma för samtliga revisionsuppdrag. Således anges som granskningsstrategi att A-son besöker respektive bolag ett antal gånger per år för genomgång av aktuella frågor, erhåller balans- och resultatrapporter några gånger per år och går igenom dessa, beräknar täckningsbidrag och följer utvecklingen i bolaget. I dokumentationen för respektive revisionsuppdrag finns dock varken periodrapporter eller anteckningar från genomgångar av sådana rapporter. Vidare saknas anteckningar från besök hos klienterna utöver mycket kortfattade noteringar från möten i samband med revisionernas avslutande. För samtliga sex revisioner finns även en checklista för slutkontroll och kvalitetssäkring där A-son signerat att han har utfört ett antal kontrollåtgärder. I checklistan finns inga kontrollfrågor rörande sådana förändringar i aktiebolagslagen som trätt i kraft under senare år eller kontrollfrågor föranledda av Revisionsstandard i Sverige RS. A-son har vidare använt en checklista för granskning av bolagens årsredovisningar. I övrigt består hans dokumentation i huvudsak av bokslutsbilagor. Hänvisningar till strukturerade anteckningar från utförd granskning såsom notering om gjorda iakttagelser, granskningens omfattning och sammanfattande bedömning saknas genomgående för samtliga här aktuella revisionsuppdrag.

A-son har uppgett att han har anskaffat ett revisionsprogram men inte tagit det i bruk då det är omfattande och han måste lära sig det, och att han vill ha en ”slutlig bedömning av nuvarande rutin”. För samtliga bolag har han under respektive räkenskapsår gjort en genomgång av periodrapporter, resultatuppföljning och genomgång av eventuella problem. För personalbolaget och byggbolaget har han även granskat ett delårsbokslut. Checklistan för slutkontroll och kvalitetssäkring uppdateras kontinuerligt. A-son har inte för något av de här aktuella bolagen verifierat några av dessa uppgifter med någon dokumentation. På RN:s fråga om vilken

granskning av väsentliga poster som A-son har vidtagit i respektive bolag har han anfört att han har erhållit de revisionsbevis han bedömt som tillräckliga och att detta framgår av hans akter.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionsred 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 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 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. 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 av ett standardiserat planeringsdokument, checklistor samt specifikationer till flertalet balansposter. RN:s utredning, som stöds av kvalitetskontrollantens uppgifter, har visat att A-sons dokumentation saknar utförliga anteckningar om hur han har planerat sin granskning, vilken granskning som har utförts, omfattningen av densamma samt gjorda iakttagelser, bedömningar och slutsatser. RN finner att dokumentationen är så bristfällig att den inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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 ett sådant 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 på RN:s fråga om hans granskning av väsentliga poster hänvisat till sin dokumentation utan att redogöra för några vidtagna granskningsåtgärder. RN har noterat att det i A-sons dokumentation saknas uppgifter som visar att han beaktat under senare år tillkommande krav på granskning. RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller sina yttranden gjort sannolikt att hans revisionsåtgärder varit tillräckliga.

Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

3.3 Pågående arbeten

Av uppgifter i A-sons dokumentation framgår att personalbolaget per balansdagen den 31 augusti 2005 ägde två fastigheter och att byggnation pågick på i vart fall en av fastigheterna (nedan fastigheten V). I dokumentationen finns en faktura från byggbolaget av vilken framgår att byggbolaget den 26 augusti 2005 fakturerat personalbolaget 300 000 kr som delikvid nr 1. Av fakturatexten framgår att beloppet avser upparbetade kostnader för fastigheten V. Beloppet har ökat personalbolagets anskaffningsvärde för fastigheten.

Byggbolaget redovisade pågående arbeten, värderade till nedlagda kostnader, med 5 268 000 kr (51 procent av balansomslutningen) och förskott från kunder med 5 846 000 kr. A-son har antecknat att bolaget hade ett dåligt resultat med risk för ”överflyttning av kostnader till nästa år”. Han har noterat att han hade granskat pågående arbeten mot underlag, fakturor och tidrapporter. För två projekt, där upparbetad kostnad översteg utfakturerade belopp, har han noterat ”ska inte bli förlust enligt MB [styrelseledamoten – RN:s anmärkning]”. Av en specifikation till pågående arbeten framgår att för ett projekt, avseende fastigheten V,

redovisades varken några upparbetade kostnader eller fakturerade arvoden trots att det av ett utdrag ur huvudboken kunde utläsas att bolaget för detta projekt hade haft kostnader om 162 000 kr och, som framgått av redogörelsen ovan, även fakturerat personalbolaget a'conto 300 000 kr. I byggbolaget har således redovisats en intäkt på 138 000 kr för detta projekt. I årsredovisningen för byggbolaget anges att pågående arbeten till fast pris har värderats till direkta kostnader med tillägg för skälig andel av indirekta kostnader. Uppgift om tillämpad princip för värdering av arbeten på löpande räkning, intäktsredovisning och vinstavräkning saknas.

Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte granskat några uppdragsavtal eller bedömt färdigställandegraden i fastprisprojekten.

Entreprenadbolagets omsättning uppgick för räkenskapsåret 2004 till 35 mnkr och balansomslutningen till 8 mnkr. Bolaget redovisade pågående arbeten för annans räkning med 470 000 kr. I tilläggsupplysningarna i årsredovisningen saknas uppgift om bolagets princip för vinstavräkning av utfört arbete vilket A-son även noterat. Av en not framgår att pågående arbeten var värderade till nedlagda kostnader. Av en bokslutsbilaga och en specifikation framgår att beloppet avsåg personalkostnader i fyra projekt och att dessa skulle utföras till fast pris. A-son har antecknat att han ansåg att beloppet var rimligt efter att ha gjort en jämförelse med av bolaget redovisade upplupna löner om 437 000 kr. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte granskat hur personalkostnaderna har värderats eller vilka totala kostnader som belastat respektive projekt. Inte heller framgår det om han har bedömt projektens färdigställandegrad och eventuell förlustrisk eller om han har tagit del av en projektredovisning, uppdragsavtal etc.

För räkenskapsåret 2005 uppgick entreprenadbolagets omsättning till 37 mnkr och balansomslutningen till 9,7 mnkr. I årsredovisningen anges att bolaget vinstavräknar tjänsteuppdrag på löpande räkning i den takt arbetet utförs i enlighet med huvudregeln i BFNAR 2003:3 och att pågående, ej fakturerade tjänsteuppdrag, i balansräkningen tas upp till det beräknade faktureringsvärdet av utfört arbete.² Bolaget redovisade 131 000 kr som pågående arbeten värderade till nedlagda kostnader. Av en bokslutsbilaga och en specifikation framgår att beloppet avsåg nedlagda kostnader för arbete/material avseende tre fastprisprojekt. Bolaget redovisade, som upplupna kostnader, löneskulder (inkl. sociala kostnader) om 357 000 kr samt inköp av varor om 185 000 kr. På dokumentet Planerings-PM, har A-son noterat ”efterfrågat underlag för PA [pågående arbeten, RN:s anmärkning], är uppskattade belopp”.

A-son har uppgett följande. I **byggbolaget** har han granskat förlustrisker via genomgång av projekt där nedlagda kostnader väsentligt översteg faktureringen. Beträffande två projekt hade han haft en genomgång med MB av tillkommande kostnader och fakturering samt noterat att faktureringen på det nya året översteg de belopp som var ofakturerade per balansdagen. Pågående arbeten bokfördes inte löpande utan endast i bokslutet. Färdigställda projekt blir på så sätt resultatavräknade i samband med bokslutsarbetet. A-son har vidare uppgett att han har försökt fånga upp projekt som borde vara med i listan över pågående arbeten samt granskat listan över pågående arbeten med avseende på att projekten inte var avslutade. Han har inte någon notering om att han har granskat projektet fastigheten V, men han har haft tillgång till underlagen. Projektet borde enligt A-son ha varit med i specifikationen över fastprisuppdrag varför intäkten på 138 000 kr inte skulle ha redovisats under räkenskapsåret. A-son har uppgett att ca 60 procent av bolagets uppdrag avsåg projekt till fast pris. Han har inte kommenterat att uppgifter saknas i årsredovisningen om redovisning av arbeten på löpande räkning.

Entreprenadbolagets pågående arbeten var båda räkenskapsåren delprojekt, tagna till fast pris, som ingick i ett större projekt. Bolaget fakturerade kunden varje månad för utfört arbete och

² Enligt BFNAR 2003:3 är företagets intäkt från uppdrag på löpande räkning värdet av det arbete som lagts ned och det material som levererats eller förbrukats under perioden. Värdet ska beräknas utifrån det avtalade priset.

vinstavräknade löpande. A-son har inte bedömt posten som väsentlig och har således inte utfört en djupare granskning. Han har inte för något av räkenskapsåren redogjort för någon granskning av bolagets intäktsredovisning, projektredovisning eller bedömning av förlustrisker. A-son har inte heller redogjort för om han granskat att i projekten ingående materialkostnader periodiserats på ett korrekt sätt eller kommenterat att i årsredovisningen saknas kompletta uppgifter om principer för redovisning av pågående arbeten, vinstavräkning mm.

RN gör följande bedömning.

Av 5 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) följer att principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges i årsredovisningen. I bolag som bedriver entreprenadverksamhet är det viktigt att revisorn granskar vad som har aktiverats som pågående arbeten utifrån eventuellt kontraktpris och färdigställandegrad. Bolagets risk för tillkommande kostnader måste även beaktas, både för de uppdrag som pågår per balansdagen och för de uppdrag som färdigställts under året. Revisorn måste även förvissa sig om att årsredovisningen innehåller information om principerna för intäktsredovisning och resultatavräkning samt hur nedlagda kostnader värderats, om de redovisas till självkostnad eller till något annat värde.

Såvitt gäller posten pågående arbeten framgår av RN:s utredning att **byggbolaget** har utfört uppdrag såväl till fast pris som på löpande räkning. I bolagets årsredovisning anges hur pågående arbeten till fast pris har värderats i balansräkningen. Däremot saknas uppgifter om hur bolagets arbeten på löpande räkning värderats samt hur bolaget vinstavräknar sina pågående arbeten. Av A-sons dokumentation framgår vidare att han, trots att han har haft tillräckliga uppgifter, inte uppmärksammat att byggbolaget under år 2004 felaktigt har redovisat en intäkt om 138 000 kr avseende ett pågående fastprisuppdrag.

I årsredovisningen för **entreprenadbolaget** avseende år 2005 anges endast bolagets principer för intäktsredovisning av arbeten på löpande räkning trots att bolaget, såvitt framgår av RN:s utredning, bara har redovisat arbeten tagna till fast pris.

A-son har inte för något av bolagen eller för något av räkenskapsåren redogjort för någon granskning av bolagets intäktsredovisning, projektredovisning eller sin bedömning av färdigställandegrad och förlustrisker i pågående arbeten utförda till fast pris. Han har inte heller redogjort för någon granskning av uppdragsavtal, hur de nedlagda kostnaderna var beräknade eller om han granskat att bolaget tagit hänsyn till upplupna projektkostnader vid värderingen av pågående arbeten. RN finner att A-son inte har visat och inte heller gjort troligt att han har granskat bolagens intäktsredovisning eller redovisade pågående arbeten på ett godtagbart sätt.

Genom att i de aktuella bolagen inte vidta tillräckliga revisionsåtgärder har A-son åsidosatt god revisionsd.

4 Sammanfattande bedömning

RN konstaterar att A-son åsidosatt revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet i ett revisionsuppdrag. Vidare har A-sons dokumentation över sina granskningar varit bristfällig. Han har inte heller gjort sannolikt att hans revisionsåtgärder generellt har varit tillräckliga. RN har också kunnat konstatera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete vad avser granskning av pågående arbeten.

A-son har således i flera hänseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son ska 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt professorn Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.