

## D 6/07

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Svenska Revisorsamfundet SRS kvalitetskontroll.<sup>1</sup> Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att A-son i november 2005 har genomgått kvalitetskontroll och att SRS kvalitetsnämnd har bedömt att A-son inte bedriver sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsbed. Kvalitetskontrollstyrelsen<sup>2</sup> har beslutat att överlämna ärendet till RN. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid SRS kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat en granskning av de tre revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är bilhandelsbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2004–31 augusti 2005), maskinbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2004–30 april 2005) och ventilationsbolaget (räkenskapsåret den 8 april 2004–30 april 2005). Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag, nämligen livsmedelsbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2004–30 april 2005), frisörbolaget (räkenskapsåret 2004) samt bilbolaget (räkenskapsåret 2005). Härutöver har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för ytterligare ett bolag, C-bolaget, avseende räkenskapsåret den 1 juli 2004–30 juni 2005. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son beretts tillfälle att yttra sig. Hon har inte inkommit med något yttrande.

Enligt A-sons uppgift till kvalitetskontrollanten hade hon ca 140 revisionsuppdrag när kvalitetskontrollen genomfördes. Hon har till RN uppgett att antalet minskat så att det uppgick till 119 aktiva revisionsuppdrag då RN öppnade detta ärende. Hon utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

### 2 Omständigheter som framkommit vid SRS kvalitetskontroll

SRS kvalitetskontroll har omfattat tre av A-sons revisionsuppdrag. Kontrollanten har uppgett bl.a. att han har konstaterat brister avseende revisorns kunskap om sina klienter och deras rutiner, att dokumentation från löpande granskning i bolag med en omfattande verksamhet saknades, att uppgift om omfattning och genomförande av granskning saknades, att dokumentation i grundakter ”i princip var obefintlig”, att väsentlighetstalen var alltför högt satta, att A-son inte beaktat hotet mot sitt oberoende p.g.a. sitt nära samarbete med en redovisningsbyrå och att oberoendeanalyser inte var utskrivna. Av kontrollantens anteckningar framgår att A-son uppgett att nämnda redovisningsbyrå handhar redovisningen åt ca 120 revisionsklienter, motsvarande 86 procent av hennes totala antal revisionsklienter.

Kvalitetskontrollantens slutsats är att A-son inte kan anses bedriva sin verksamhet i enlighet med god revisorsbed och god revisionsbed.

---

<sup>1</sup> Den 1 september 2006 gick SRS samman med FAR till en ny organisation benämnd FAR SRS.

<sup>2</sup> 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.

### 3 Omständigheter som framkommit vid RN:s kontroll

#### 3.1 A-sons oberoende

Med anledning av kvalitetskontrollantens anteckningar har RN ställt frågor till A-son rörande hennes samarbete med den ovan nämnda redovisningsbyrå. Hon har i sitt svar till RN uppgett att hon har ett nära samarbete med redovisningsbyrå och att hon blev tillfrågad om hon kunde åta sig flera revisionsuppdrag då redovisningsbyråns tidigare ägare, som var godkänd revisor, gick i pension. Redovisningsbyrå handhar grundbokföring åt 72 av hennes klienter. I samband med sin revisionsplanering gör hon en bedömning av sitt oberoende men hon har inte haft som rutin att skriva ut dokumentet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 20 § revisorslagen (2001:883) skall en revisor i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Av 21 § samma lag följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i så fall avböja eller avsäga sig uppdraget i fråga. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typiska situationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna skall revisorn enligt första stycket 2 avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn behöver dock enligt paragrafens andra stycke 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 revisorns opartiskhet eller självständighet.

Av utredningen i ärendet och A-sons egna uppgifter framgår att hon har ett omfattande samarbete med en redovisningsbyrå. Byrån sköter redovisningen åt en stor del av A-sons revisionsklienter (ca 86 procent av den totala klientstocken). Bl.a. sköter redovisningsbyrå grundbokföringen åt 72 av de företag i vilka hon är vald revisor (ca 51 procent av hennes klientstock). Dessa förhållanden utgör enligt RN en sådan omständighet som enligt 21 § första stycket 2 revisorslagen kan rubba förtroendet för en revisors opartiskhet och självständighet.

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 hennes opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son genom ett omfattande samarbete som nämnts ovan med en redovisningsbyrå har brutit mot revisorslagens regler om revisors opartiskhet och självständighet.<sup>3</sup>

#### 3.2 A-sons dokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation avseende ovan nämnda sex revisionsuppdrag. Den revisionsdokumentation som A-son har tillställt RN utgörs av årsredovisningar och revisionsberättelser, granskningsplaner med riskanalyser och bedömningar av väsentlighetstal, checklistor, arbetsprogram med standardiserade frågor samt bokslutsbilagor med underlag. Efter olika revisionsåtgärder har A-son i respektive arbetsprogram antecknat Ja, Nej, U.a. (utan anmärkning) eller E/T (ej tillämpligt) samt gjort kortfattade anteckningar om

<sup>3</sup> Jfr RN:s beslut den 7 februari 2002 i ärende Dnr 1999-397 (D 1/02 i RN:s praxissamling).

gjorda iakttagelser och utförda granskningsåtgärder. Vilken omfattning hennes granskning har haft eller hur den har genomförts framgår inte. Det finns inte någon dokumentation från granskning av väsentliga rutiner i något av bolagen (såsom t.ex. kassarutinen i livsmedelsbolaget och frisörbolaget). I A-sons dokumentation från granskningen av förvaltningen i samtliga här aktuella bolag finns, utöver checklistor med notering U.a. vid samtliga granskningsmoment, endast kopior på försäkringsbrev.

A-son har uppgett att redovisningsbyråns personal vid upprättande av bokslut använder en manual och att hon kontrollerar att den följs. Personalen gör kontoanalyser som hon kontrollerar och kan lita på. Detta medför att materialet är väl genomarbetat och att boksluten håller hög kvalitet varför hon inte funnit anledning att lägga ner många timmar på arbete som inte ger så mycket resultat. De eventuella problem som redovisningsbyrån identifierar blir lösta i samarbete med A-son innan hon påbörjar sin granskning. Hon kontrollerar materialet och gör en bedömning av om hon ”behöver göra något utöver detta”. Hon kontrollerar avklipp, uppföljning av vissa konton samt kontrollerar om något konto på resultaträkningen ”sticker ut”. A-son har uppgett att hon vid denna granskning sällan hittar några fel. Hon anser att hon får en god uppfattning om ett bolag på detta sätt. A-son har vidare uppgett att hon försökt att förbättra sin dokumentation av rutiner där hon känner till hur de fungerar, men att hon har svårt att formulera detta i skrift. För livsmedelsbolaget uppger hon att hon har granskat kassarutinen ”på papperet” men inte sett hur rutinen fungerar i verkligheten. För frisörbolaget vet hon av erfarenhet att rutinen fungerar. Hon har även gjort en bedömning av intäkterna och kontroll av bruttovinsten på varorna varför hon kunnat acceptera kassahanteringen i frisörbolaget. På RN:s fråga om hur hon granskat bolagens förvaltning har hon uppgett att hon konstaterat att samtliga bolag är välskötta men att hon inte ”formulerat” detta i sin dokumentation utan endast noterat U.a. i checklistorna.

RN gör följande bedömning.

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dessa framgår i huvudsak följande. En godkänd eller auktoriserad 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 planerats och utförts enligt god revisionsred. 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.

Genom A-sons egna uppgifter samt utredningen i ärendet är det klarlagt att hon i samtliga sex revisionsuppdrag underlåtit att dokumentera sin granskning på föreskrivet sätt. A-son har härigenom åsidosatt god revisionsred.

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 utförts och att de haft sådan inriktning och omfattning att de kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser. RN konstaterar att A-son har lämnat endast mycket allmänt hållna och knapphändiga svar när RN begärt förtydliganden av hennes revisionsinsatser.

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

### 3.3 A-sons revisionsarbete

#### 3.3.1 Maskinbolaget

I maskinbolaget redovisades varulagret med 1,9 mnkr (39 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 30 april 2005. A-son har bedömt att bolagets lager var en väsentlig post med hög risk och även antecknat att hon inte hade närvarit vid inventeringen. I dokumentationen finns dock en notering om att hon gjort en stickprovskontroll och att hon därvid har kontrollräknat produkter till ett inventerat värde om ca 16 000 kr. A-son har även antecknat att varor förs in i lagerredovisningen till inköpspris och att ”maskinen räknar snittpris på lagervarorna”. Hon har uppgett att hon besökte bolaget i anslutning till balansdagen och kontrollräknade produkter med högt värde. Bolaget inventerar produktgrupper löpande varje månad. A-son har inte angett om hon har kontrollerat prissättningen av lagret.

Kundfordringarna redovisades med 2,1 mnkr (42 procent av balansomslutningen). A-son har bedömt att posten hade hög väsentlighet och hög risk. Hon har antecknat att bolaget har kunnig personal som hanterar redovisningen men att risk kvarstår ”för fullständigheten”. I hennes dokumentation finns en reskontralista per balansdagen som omfattar tre sidor och som inte är summerad. Hon har noterat att kundfordringarna var till största delen betalda, vilket även framgår av en reskontralista utskrivet i september 2005. A-son har uppgett att hon har kontrollerat kundfordringarna men av misstag inte kopierat reskontralistans samtliga sju sidor. Hon har även haft en genomgång av bolagets kundfordringar med bolagets ägare för att identifiera eventuella kundfordringar som behövde reserveras. Hur A-son har kontrollerat ”fullständigheten” framgår varken av hennes dokumentation eller av hennes yttrande till RN.

Bolaget redovisade upplupna ofakturerade tjänster med 320 000 kr (oförändrat saldo mot föregående år) under rubriken övriga fordringar. Som underlag till posten finns en sammanställning över ej fakturerade order som summerar till 580 000 kr. Listan omfattar nedlagt arbete på order med datum från och med den 12 mars 2003 till och med den 16 maj 2005 (dvs. även efter räkenskapsårets utgång). A-son har antecknat att företagsledaren bedömt att 50–60 procent av beloppet var faktureringsbart. Hon har även noterat att värderingen var gjord till utfaktureringspris. I tilläggsupplysningarna i årsredovisningen anges att bolaget redovisar tjänsteuppdrag på löpande räkning enligt alternativregeln i BFNAR 2003:3. Alternativregeln innebär att ett företag, vid uppdrag på löpande räkning, redovisar en intäkt först när företaget har utfärdat eller borde ha utfärdat faktura. Vilken granskning A-son har utfört av posten framgår inte av hennes dokumentation. Hon har till RN uppgett att de flesta arbeten utförs på löpande räkning och att listan även omfattar nedlagt arbete som inte går att ta betalt för. A-son har inte besvarat RN:s frågor om vilken granskning hon har utfört eller vilka överväganden hon gjorde då hon noterade att beloppet redovisats till utfaktureringspris. Hon har inte heller uppgett hur hon beaktade uppgiften i årsredovisningen om bolagets värderingsprincip för tjänsteuppdrag.

RN gör följande bedömning.

Beträffande granskningen av maskinbolagets varulager har A-son uppgett att hon har besökt bolaget i anslutning till balansdagen och att hon har kontrollräknat ett antal produkter med ett högt anskaffningsvärde. RN noterar dock att det totala värdet på de av henne kontrollerade produkterna endast motsvarade 0,8 procent av det inventerade lagervärdet. A-son har varken dokumenterat eller redogjort för någon ytterligare granskning av bolagets varulager. RN finner att A-son inte har visat eller gjort sannolikt att hon på annat sätt har granskat posten varulager på

ett godtagbart sätt. A-son har inte heller kunnat redogöra för hur hon bedömde en kvarstående risk i kundfordringarna i maskinbolaget. Hon har härmed inte haft underlag för att bedöma om maskinbolagets kundfordringar var upptagna till korrekt belopp. Avseende posten ofakturerade tjänster konstaterar RN att det av A-sons dokumentation och hennes yttranden i ärendet framgår att hon inte har haft tillgång till något underlag som specificerar vilka uppdrag som sammanlagt uppgår till beloppet 320 000 kr. Hon har därför inte haft möjlighet att genomföra någon granskning av posten ofakturerade tjänster eller bedöma dess existens och värde.

Av 5 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) följer att principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder skall anges i årsredovisningen. I årsredovisningen för maskinbolaget uppges att bolaget redovisar intäkt för utfört arbete när beloppet faktureras. Trots detta redovisas ett belopp om 320 000 kr som upplupna ofakturerade tjänster. A-son synes således inte ha uppmärksammat att uppgifterna i tilläggsupplysningarna inte stämde överens med bolagets princip för att resultatavräkna utfört arbete. A-son har härigenom även brutit i sin granskning av uppgifterna i årsredovisningen rörande bolagets resultatavräkning av utfört arbete.

Eftersom de ovan nämnda posterna varulager, kundfordringar och ofakturerade tjänster var väsentliga i maskinbolaget har A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning. Hon har i nu nämnda avseenden allvarligt åsidosatt god revisionsd.

### **3.3.2 Frisörbolaget**

I frisörbolaget redovisades per balansdagen den 31 december 2004 en skuld, benämnd finanskonto, med 346 000 kr, varav 231 000 kr redovisades som en långfristig skuld. A-sons dokumentation består av ett kontoutdrag i vilket skulden anges till 707 000 kr. Som mottagare av kontoutdraget anges ett bolag som har viss namnlighet med frisörbolagets dotterbolag. A-son har uppgett att frisörbolaget, ett dotterbolag samt en annat närstående bolag i samband med ett gemensamt inköp för att få bättre rabatt beviljats en kredit hos en leverantör. Företrädare för de tre bolagen har försökt att få leverantören att fördela skulden mellan bolagen. Då detta inte lyckats har man gjort en egen uppdelning. A-son har inte kunnat uppge vilken juridisk person som beviljats kredit av leverantören och som således har betalningsansvaret för den totala skulden till leverantören. Uppgiften framgår inte heller av det samarbetsavtal mellan leverantören och de tre bolagen för år 2005 som A-son sänt in till RN. Såvitt framgår av A-sons dokumentation och hennes yttrande har hon inte reflekterat över den av frisörbolaget tillämpade principen för redovisning av mellanhavandena med leverantören.

RN gör följande bedömning.

På ett kontoutdrag från en av frisörbolagets leverantörer avseende en skuld om 707 000 kr fanns bolaget inte angivet, varken som låntagare eller som mottagare av kontoutdraget. A-son har uppgett att bolaget, ett dotterbolag och ett annat närstående bolag hade en gemensam skuld till en leverantör och att den skuld som redovisades av frisörbolaget således endast var en andel av det belopp som uppges på saldobeskedet. Genom ett sådant förfarande har bolaget antingen uppgett fel borgenär eller underlåtit att redovisa en skuld till dess totala belopp. Genom att godta det av bolaget redovisade skuldbeloppet utan erforderliga revisionsbevis har A-son åsidosatt god revisionsd.

### **3.3.3 C-bolaget**

C-bolaget hade ett registrerat aktiekapital på 100 000 kr. Vid ingången av räkenskapsåret 2004/05 uppgick bolagets eget kapital till minus 85 912 kr och det registrerade aktiekapitalet var således förbrukat i sin helhet. Det egna kapitalet uppgick per balansdagen den 30 juni 2005 till minus 86 600 kr. Det framgår inte av förvaltningsberättelsen om kontrollbalansräkning har upprättats. A-son har avgett en ren revisionsberättelse. Hon har till RN uppgett att det inte finns någon av henne granskad kontrollbalansräkning för bolaget och att hon har gjort ett misstag då hon förbisett att anmärka på detta förhållande i sin revisionsberättelse. Hon uppger vidare att ingen utomstående lidit någon skada på grund av detta då bolaget endast hade en skuld till aktieägaren.

RN gör följande bedömning.

Enligt 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385)<sup>4</sup> skall ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om kontrollbalansräkning inte upprättas har styrelsen åsidosatt sina skyldigheter enligt nämnda lagrum. Enligt 10 kap. 30 § andra stycket samma lag<sup>5</sup> skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen. Om kontrollbalansräkning inte har upprättats skall således revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. A-son skulle därför i sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 2004/05 ha anmärkt på att styrelsen i C-bolaget inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Genom att underlåta detta har hon åsidosatt god revisionssed.

#### **4. RN:s sammanfattande bedömning**

I ärendet har framkommit att A-son har åsidosatt revisorslagens regler om oberoende genom att ha ett stort antal revisionsklienter vars redovisning handhas av en och samma redovisningsbyrå. Hon har inte heller dokumenterat sina revisionsåtgärder på föreskrivet sätt. Vidare har A-son godkänt väsentliga balansposter i två bolag utan att ha införskaffat erforderliga revisionsbevis. Hon har slutligen underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på att ett bolags styrelse inte har följt aktiebolagslagens regler om kontrollbalansräkning. Hon har således i flera hänseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger henne 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.

<sup>4</sup> Motsvarande bestämmelse finns sedan den 1 januari 2006 i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen.

<sup>5</sup> Motsvarande bestämmelse finns sedan den 1 januari 2006 i 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.