

D 8/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR SRS kvalitetskontroll. Av kontrollantens rapport framgår att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid kvalitetskontrollen. RN:s utredning har omfattat en granskning av de två revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Nedan redovisas RN:s närmare iakttagelser i det ena av dessa, **restaurangbolaget** räkenskapsåret 2006. Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare fyra av hennes revisionsuppdrag. Nedan kommenteras RN:s iakttagelser i tre av dessa uppdrag, nämligen i **behandlingsbolaget** räkenskapsåret den 18 mars–31 december 2006, **byggbolaget** räkenskapsåret den 1 september 2005–31 augusti 2006 samt **detaljhandelsbolaget** räkenskapsåret 2006. RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son 73 aktiva revisionsuppdrag när disciplinärendet initierades i december 2007. Hon utövar sin revisionsverksamhet i X Revision AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 Omständigheter som har framkommit vid FAR SRS kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollanten har noterat att A-son har upprättat årsredovisningar för ett flertal revisionsklienter. Hon har även upprättat koncernredovisningen för en av de granskade revisionsklienterna. Vidare har hon inte tillämpat sin revisionsmetodik konsekvent vad gäller koppling mellan planering och utförd granskning. Kontrollanten har också noterat att granskningsprogram saknas och att det finns vissa brister i hennes revisionsdokumentation.

3 Omständigheter som framkommit vid RN:s utredning

3.1 Jäv enligt aktiebolagslagen

Av kontrollantens dokumentation framgår att A-son har upprättat årsredovisningar för ett mycket stort antal aktiebolag där hon samtidigt är vald revisor. A-son har i en lista över revisionsbyråns uppdrag antecknat att hon har upprättat årsredovisningar för 39 av totalt 76 namngivna revisionsklienter. I fyra av de sex revisionsuppdrag som har omfattats av RN:s granskning har A-son upprättat årsredovisningar åt revisionsklienterna.

A-son har till RN uppgett att hon i fortsättningen inte ska upprätta några bokslut och årsredovisningar för någon av sina klienter. Hon kommer inte heller att ha några uppdrag i koncerner där koncernredovisning ska upprättas.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen (2005:551) får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Av bestämmelsen

följer att en revisor inte får ta någon befattning med den löpande bokföringen.¹ Det innebär emellertid inte att en revisor är förhindrad att lämna råd samt förslag till bokföringsåtgärder. Däremot faller varje självständig befattning med den löpande bokföringen, eller upprättande av årsredovisning, utanför det tillåtna området.² Av A-sons egna uppgifter framgår att hon, för ett stort antal av sina revisionsklienter, har biträtt dessa med att upprätta bokslut och årsredovisningar. Hon har härigenom agerat i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser.

3.2 A-sons dokumentation

För samtliga här aktuella revisionsuppdrag har A-son tillställt RN dokumentation som består av bolagens årsredovisningar, revisionsberättelser, bokslutsbilagor, reskontralistor samt annan bokslutsdokumentation. För samtliga sex revisionsuppdrag saknas dokumentation rörande de granskningsåtgärder hon har vidtagit, uppgift om gjorda iakttagelser samt en sammanfattande bedömning. Vidare saknas hennes bedömning av väsentlighet och risk. Det finns inte heller någon dokumentation från granskning av händelser efter räkenskapsårets slut eller A-sons ställningstagande till fortsatt drift för respektive bolag.

För de två revisionsuppdrag som har ingått i kvalitetskontrollen finns utskrift av dokument ur ett revisionsprogram såsom oberoendeanalys, företagsbeskrivning, rutinbeskrivning, granskningsplan och uppdragskontroll. I dokumentationen för dessa uppdrag anges att alla räkenskapspåståenden ska granskas genom substansgranskning.

För övriga fyra revisionsuppdrag saknas utskrift av dokument ur revisionsprogrammet. A-sons prövning av sitt oberoende enligt den s.k. analysmodellen i 21 § revisorslagen (2001:883) har endast dokumenterats i ett av dessa uppdrag.

A-son har uppgett till RN att hon i huvudsak utför revisionsarbetet hos företagen, med direkt kontakt med ansvariga. Då hon finner fel och brister framförs dessa oftast direkt, med krav på åtgärder så snart som möjligt, innan revisionen avslutas. Hon använder ett revisionsprogram som stöd i revisionsarbetet och har successivt ökat användandet för att så småningom använda det fullt ut. A-son har anfört att ”det står klart” att det förekommer brister i revisionsdokumentationen, och att hennes granskning har varit mer omfattande än vad som framgår av hennes dokumentation.

RN har ställt ett antal specifika frågor rörande hennes granskning av enskilda poster i de reviderade företagen och A-son har då redogjort för vilka granskningsåtgärder hon har utfört.

RN gör följande bedömning.

En revisor ska enligt 24 § revisorslagen dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Ytterligare bestämmelser om dokumentation finns i 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 bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Vidare ska dokumentationen innehålla uppgifter om revisorns prövning av sitt oberoende enligt 21 § revisorslagen. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

¹ Jfr. prop. 1975:103, s. 425.

² Se Sten Andersson, Svante Johansson och Rolf Skog, Aktiebolagslagen – En kommentar, Del I, s. 9:44.

RN:s granskning har visat att A-sons dokumentation för samtliga här aktuella revisionsuppdrag är bristfällig vad avser planering, riskanalys, genomförda granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits. För tre revisionsuppdrag har hon underlåtit att dokumentera prövningen av sitt oberoende enligt analysmodellen. Den dokumentation som A-son har tillställt RN är så bristfällig att den inte utgör ett fullgott underlag för bedömning av hennes revisionsarbete. Genom att inte dokumentera utförd granskning på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Mot hänsyn till de uppgifter som A-son har lämnat har dock RN – trots bristerna i dokumentationen – inte funnit skäl att ifrågasätta att granskningen har utförts på det sätt som hon har beskrivit i sina yttranden till RN. Med beaktande av detta övergår RN till att göra en bedömning av A-sons revisionsarbete i de enskilda uppdragen.

3.3 A-sons revisionsarbete

3.3.1 Intäktsredovisning – kassarutin

Restaurangbolagets omsättning redovisades med 22,5 mnkr för räkenskapsåret 2006. A-sons dokumentation innehåller kopior på två av restaurangbolagets Z-kvitton, daterade den 31 december 2006. I dokumentationen saknas anteckningar från granskning av bolagets kassarutin. Detaljhandelsbolaget bedrev butikshandel med ridsport- och hästartiklar och redovisade en omsättning om 2,8 mnkr för räkenskapsåret 2006. I A-sons dokumentation finns inga noteringar från granskning av detaljhandelsbolagets kassarutiner och kontanthantering.

A-son har förelagts att redogöra för utförd granskning av bolagens kassarutiner och kontanthantering samt vilken granskning hon har utfört för att säkerställa att bolagens samtliga intäkter redovisats. Hon har uppgett att hon har granskat samtliga verifikationer i de båda bolagen. Vad avser restaurangbolaget har hon till RN gett in ett dokument som beskriver bolagets kassarutin. Beträffande detaljhandelsbolaget har hon uppgett att bolagets kassarapportering och kontroll av kontanter och kort sker dagligen samt att insättning av kontanter sker regelbundet. Hon har inte redogjort för någon egen granskning av bolagens rutiner eller uppgett om hon har utfört någon granskning avseende fullständigheten i bolagens intäktsredovisning.

RN gör följande bedömning.

Restaurangbolaget och detaljhandelsbolaget bedrev verksamheter som innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionerna av bolagen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagens rutiner för kontanthantering och intäktsredovisning. A-son har varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att hon har granskat dessa rutiner. RN finner att hon härigenom har åsidosatt god revisionssed.

3.3.2 Intäktsredovisning – upplupna intäkter

Byggbolagets verksamhet bestod av takbeläggningsarbeten. Bolagets omsättning redovisades med 15 mnkr i årsredovisningen för räkenskapsåret 2005/06. I årsredovisningen redovisade bolaget upplupna intäkter med 1 112 000 kr. Av A-sons dokumentation framgår att av det beloppet avser 1 024 000 kr per balansdagen ofakturerade arvoden för utfört arbete.

Årsredovisningen innehåller inte några uppgifter om vilka principer för intäktsredovisning som bolaget har tillämpat.

A-sons underlag till posten upplupna intäkter utgörs av en sammanställning som samtidigt har utgjort underlag för bolagets bokföring av beloppet. På denna har hon gjort noteringar från granskningen, bland annat att vissa i sammanställningen ingående belopp utgjorde en andel av ett senare fakturerat större belopp. Det framgår inte av hennes anteckningar vilken granskning som hon har utfört av uppdragsavtal, färdigställandegrad och eventuella förlustrisker. Det kan inte heller utläsas av dokumentationen i vilken utsträckning bolaget hade projekt tagna till fast pris.

A-son har i sina yttranden till RN uppgett att projekten har granskats utifrån tidredovisning och direkta materialkostnader samt att hon har haft genomgång med företagsledaren och bolagets redovisningskonsult. Projekten redovisades som upplupna intäkter till den del de var utförda per balansdagen. De löpte oftast på kort tid och har till större delen varit avslutade innan revisionen avslutades, varför förlustrisken bedömdes vara låg. A-son har inte uppgett om uppdragen var tagna till fast pris eller om de fakturerades på löpande räkning och inte heller om hon har granskat några uppdragsavtal. Hon har inte kommenterat det faktum att årsredovisningen saknade redogörelse för bolagets tillämpade principer för intäktsredovisning.

RN gör följande bedömning.

Eftersom byggbolaget bedrev entreprenadverksamhet var det av väsentlig betydelse att vid revisionen granska hur de upplupna intäkterna hade beräknats med utgångspunkt från projektens färdigställandegrad och eventuella kontraktpris. Bolagets risk för tillkommande kostnader måste också beaktas, både för de uppdrag som pågick per balansdagen och för de uppdrag som hade färdigställts under året. Av A-sons dokumentation kan dock inte utläsas om hon har granskat några uppdragsavtal, om projekten skulle utföras till fast pris och om hon i så fall har beaktat projektens färdigställandegrad. Inte heller framgår om hon har bedömt risken för förluster i projekten. RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN har gjort troligt att hon har genomfört en godtagbar granskning av posten upplupna intäkter.

Enligt 5 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder anges i årsredovisningen. Vidare framgår av BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter att en årsredovisning ska innehålla tilläggsupplysningar om vilka principer som har tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som har använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. I byggbolagets årsredovisning saknas uppgifter om tillämpade principer för värdering av upplupna intäkter. Vidare saknas i tilläggsupplysningarna upplysningar om tillämpade principer för intäktsredovisningen. A-son skulle ha påtalat dessa brister för bolagets företrädare.

Genom att göra en bristfällig granskning av posten upplupna intäkter och genom att inte påtala de ovan nämnda bristerna i byggbolagets årsredovisning har A-son åsidosatt god revisionssed.

3.3.3 Varulager

Detaljhandelsbolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2006 lagertillgångar till ett värde av ca 1,3 mnkr, vilket motsvarade 94 % av bolagets balansomslutning. A-sons dokumentation utgörs av en lagersammanställning som omfattar summorna från 43 inventeringslistor och som ger ett totalt inventerat värde om ca 2,6 mnkr. Av en anteckning på sammanställningen framgår att lagrets bokförda värde har räknats fram genom att det inventerade värdet har

dividerats med två. Därefter har det gjorts ett avdrag för inkurans med 3 %. RN har förelagt A-son att redogöra för sin granskning av lagrets existens och värde per balansdagen.

A-son har anfört följande. En bruttovinstanalys visar en bruttovinst på 37,6 %. Bolagets lager har inventerats vid årsskiftet av företagsledaren. Inventering har skett till försäljningspris varefter lagrets värde reducerades med 20 % för mervärdesskatt, 37,5 % för bruttovinst och 3 % för inkurans. A-son har vidare uppgett att hon besökt butiken där lagret finns i samband med inventeringen.

RN gör följande bedömning.

A-son har lämnat en beskrivning av hur lagervärdet har beräknats och hon har uppgett att hon besökte butiken i samband med inventeringen. RN konstaterar dock att det varken av A-sons yttrande eller av hennes dokumentation går att utläsa vilka kontroller hon har gjort av lagrets existens. Det går inte heller att utläsa om hon gjort några kontroller av prissättningen av lagret. Hon har därmed inte gjort sannolikt att hon har haft grund för att godta bolagets redovisade lagervärde. Eftersom posten varulager motsvarade nästan hela balansomslutningen och således utgjorde en väsentlig tillgång för detaljhandelsbolaget har A-son inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- eller balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

3.3.4 Goodwill

Behandlingsbolaget förvärvade rörelsen under räkenskapsåret och redovisade per balansdagen den 31 december 2006 goodwill med ca 4,7 mnkr, vars anskaffningsvärde enligt uppgift i not uppgick till ca 5,1 mnkr. I årsredovisningen anges vidare att förvärvad goodwill skrivs av på 10 år. Årsredovisningen innehåller inte någon motivering till avskrivningstiden. I A-sons dokumentation saknas underlag till förvärvet varför hon av RN har förelagts att redogöra för sin granskning av förvärvet samt bifoga dokumentation från sådan granskning.

A-son har till RN sänt in en kopia av ett överlåtelseavtal enligt vilket bolaget har förvärvat en verksamhet för 5,8 mnkr. Enligt avtalet omfattade överlåtelsen inventarier, lagertillgångar i form av livsmedel, förbrukningsmaterial m.m., kundfordringar till den del de var hänförliga till tiden efter tillträdesdagen samt rättigheter och programvara avseende ett diagnostiseringsverktyg. Därutöver har hon bifogat en sammanställning av i förvärvet ingående inventarier som i behandlingsbolagets redovisning har upptagits till ett värde motsvarande säljarens oavskrivna restvärde, 723 000 kr. Den kvarvarande delen av köpeskillingen, en post om 5,1 mnkr, har redovisats som goodwill. Huruvida överlåtelsen omfattade lagertillgångar och kundfordringar av något värde framgår inte av till RN insända handlingar rörande förvärvet. Vilken granskning A-son har utfört för att bedöma värdet av bolagets förvärvade goodwill framgår varken av hennes dokumentation eller av hennes yttranden. Beträffande den av bolaget tillämpade avskrivningsprocenten har A-son uppgett att bolagets styrelse hade bestämt att avskrivningstiden för goodwill skulle vara 10 år, vilket hon bedömde var rimligt.

RN gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 årsredovisningslagen får det inte ske en kollektiv värdering av tillgångar som ingår i olika balansposter. När ett förvärv omfattar olika slag av tillgångar, måste det därför ske en uppdelning på respektive tillgångsslag och en värdebestämning av de enskilda poster som ingår i helheten. Olika tillgångsslag behandlas enligt olika redovisningsregler och hur

en tillgångsmassa fördelas mellan olika tillgångsslag kan därför ha betydelse för bolagets framtida redovisade resultat och ställning.

Enligt det avtal som A-son har skickat in till RN hade behandlingsbolaget under räkenskapsåret förvärvat en rörelse. Förvärvet omfattade immateriella rättigheter, de lagertillgångar och inventarier som ingick i rörelsen vid förvärvstillfället samt de kundfordringar som var hänförliga till tiden efter tillträdesdagen. I bolagets redovisning har de förvärvade inventarierna redovisats separat medan de övriga förvärvade tillgångarna har redovisats som goodwill. I den mån förvärvet omfattade lagertillgångar eller kundfordringar skulle dock dessa ha redovisats inom respektive tillgångsslag. Det framgår inte av A-sons dokumentation eller av hennes yttranden till RN att hon gjorde någon granskning avseende den förvärvade rörelsens sammansättning. Hon har därför inte haft grund för att bedöma att det totala förvärvsbeloppet fördelades på ett korrekt sätt i enlighet med god redovisningssed.

Av 4 kap. 4 § årsredovisningslagen framgår att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period. Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas ska det lämnas upplysning om detta i en not. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden. I bolaget har avskrivningar på goodwill gjorts med tio procent utan att skälen för detta angetts i bolagets årsredovisning. A-son skulle ha gjort företrädare för bolaget uppmärksamma på denna brist och påpekat att årsredovisningen skulle kompletteras med upplysning om orsaken till den valda avskrivningstiden.

Genom att göra en otillräcklig granskning av hur den förvärvade rörelsen hade redovisats och genom att inte göra företrädare för bolaget uppmärksamma på den ovan nämnda bristen i bolagets årsredovisning har A-son åsidosatt god revisionsd.

4 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet är utrett att A-son har agerat i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser och att hon inte har dokumenterat gjorda granskningsinsatser på ett godtagbart sätt. Hon har inte heller gjort sannolikt att hon har gjort en godtagbar granskning av väsentliga rutiner i tre bolag. I ett bolag har hon inte gjort sannolikt att hon har gjort en tillräcklig granskning av varulagrets existens och värde vilket har medfört att hon har saknat grund för att tillstyrka fastställande av det bolagets resultat- och balansräkningar. I ett bolag har hon gjort en bristfällig granskning av en goodwillpost samt godtagit att bolaget tillämpade en tioårig avskrivningsperiod för goodwill utan att lämna någon motivering i årsredovisningen till den långa avskrivningstiden.

A-son har således åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs henne 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 Sten Andersson, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, avdelningsdirektören Elin Eriksson samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.