

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan gäller A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag som bedrev fastighetsförvaltning (i det följande benämnt bolaget) avseende räkenskapsåret 1 september 2006–31 augusti 2007. Hans revisionsberättelse som är daterad den 29 januari 2008 avvek från standardutformningen genom att han anmärkte på bristande betalning av skatter och sociala avgifter.

2 A-sons dokumentation och yttranden m.m.

Posten Varulager redovisas i årsredovisningen med 18,5 mnkr, vilket motsvarade 76 procent av balansomslutningen. I årsredovisningen har angetts att posten hade värderats till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

A-son har i sin granskningsplan antecknat att den totala revisionsrisken bedömdes som hög för bland annat pågående arbeten (i årsredovisningen redovisat som Varulager). Bolaget bedrev byggprojekt och av dokumentationen framgår att varulagret utgjordes av tolv identiska villor som skulle vara färdigställda sommaren 2008. A-sons dokumentation avseende varulagret består av en checklista med kommentarerna U.a, Anm, ET eller Ja. I dokumentationen anges inte vilken grund han hade för dessa slutsatser. Han har vidare antecknat att stickprovsmässig priskontroll hade utförts, att bolaget hade utfört fysisk inventering löpande och vid bokslutstillfället samt att varulagerintyg fanns. I dokumentationen finns vidare ett antal fakturakopior. Av dokumentationen kan inte utläsas hur dessa granskades eller vilka slutsatser och bedömningar som A-son gjorde.

A-son har i sin sammanfattande kommentar rörande posten Varulager antecknat att det saknades en förteckning över hur lagerinköpen fördelas på de olika villorna och att detta försvårade en beräkning av anskaffningsvärden vid försäljning av respektive fastighet. Vidare framgår av en granskningsrapport att de upparbetade värdena på två villor (S-9 och S-10) var desamma per balansdagarna den 31 augusti 2006 och den 31 augusti 2007.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han tog del av prospekt och entreprenadavtal eller om han gjorde några bedömningar av färdigställandegraden. Inte heller kan utläsas om han efterfrågade kalkyler över hur långt projektet hade framskridit per balansdagen den 31 augusti 2007 eller kalkyler över kvarvarande kostnader. Det framgår inte heller av dokumentationen om han var närvarande vid en inventering av byggprojektet.

A-son har anfört följande.

Verksamheten i bolaget bestod i att bygga fastigheter i egen regi. Han grundade sin bedömning av värdet på villorna på att tänkt försäljningspris skulle vara ca 3,5 mnkr per villa.

I samband med att projektet inleddes hade ett fastighetsförmedlingsföretag och en bank bedömt dessa priser som villkor för deltagande respektive finansiering. Han tog del av prospekt, entreprenadavtal och kalkyler i samband med att projektet inleddes. Dessa relativt omfattande handlingar har han inte kopierat och inkluderat i sin dokumentation. Han borde i sin revisionsdokumentation ha noterat att han hade gjort en genomgång av dessa handlingar.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2006/2007 stickprovsgranskade han under året nedlagda kostnader avseende varulagret och kunde verifiera ca 12,3 mnkr av varulagrets värde. Byggnadsarbetena hade kommit relativt långt och fastigheterna beräknades vara färdiga under sommaren 2008. Det fanns sammantaget inte något som talade för att varulagret skulle vara felvärderat eller att det fanns behov av reserveringar för befarade förluster.

Inledningsvis hade bolaget för avsikt att föra redovisning på fastighetsnivå. Så småningom övergick man till att redovisa projektet i klump. Kostnader som var hänförliga till andra fastigheter kom i projektet att felaktigt föras på S-9 och S-10. I vetskap om att dessa fastigheter i den interna projektredovisningen hade belastats med för höga kostnader avstod bolaget sannolikt från att redovisa kostnader för dem under räkenskapsåret 2006/2007.

Han hade löpande kontakt med bolagets redovisningsansvarige som uppdaterade honom om färdigställandegraden. Han bedömde själv att det inte fanns behov av reservering för befarade förluster, eftersom varulager uppgick till 18,5 mnkr avseende tolv villor under uppförande. Detta motsvarade ca 1,6 mnkr per villa i förhållande till beräknat försäljningspris om 3,5 mnkr.

Han besökte byggarbetsplatsen vid ett flertal tillfällen. Vid dessa tillfällen visades han runt av den redovisningsansvarige och platschefen, som beskrev status och hur byggprojektet utvecklades. Informationen han fick överensstämde i stort med vad han inhämtat vid sin granskning av bolagets redovisning.

3 RN:s bedömning

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse som bevis för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisions-sed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4¹ §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). 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, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av RN:s bevisbördas anses övergå på

¹ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

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 har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

I ett bolag som bedriver s.k. projekt i egen regi för försäljning redovisas projekten normalt som entreprenaduppdrag i sin helhet.² Detta betyder att nedlagda kostnader balanseras enligt samma principer som övriga entreprenader. Vid denna typ av verksamhet är det, liksom vid entreprenader generellt, viktigt att revisorn granskar prospekt, entreprenadavtal och projektens färdigställandegrad, bedömer tillförlitligheten i projektredovisningen samt granskar kalkyler över kvarvarande kostnader.

I det aktuella fallet var posten Varulager en väsentlig post att granska och A-son har antecknat att den totala revisionsrisken bedömdes som hög för bland annat pågående arbeten (Varulager). Han har därför haft anledning att ägna posten Varulager särskild uppmärksamhet vid revisionen.

I A-sons dokumentation finns ett antal fakturakopior. Enligt A-son verifierar de ca 12,3 mnkr av varulagrets värde. Det finns dock inga handlingar som visar vare sig inriktning eller omfattning av eventuella kontroller eller som verifierar att några kontroller har skett. A-sons dokumentation saknar även i övrigt tillräckliga anteckningar för att det ska vara möjligt att bedöma vilken granskning som har utförts, omfattningen av denna samt gjorda iakttagelser, bedömningar och slutsatser.

De förhållandervis allmänt hållna uppgifter som A-son har lämnat till RN om vidtagna granskningsåtgärder avser i flertalet fall åtgärder som inte alls återspeglas i dokumentationen. Det framgår inte heller av hans svar till RN, annat än i allmänna ordalag, hur han genomförde granskningen och vilka slutsatser som han drog av denna. Det innebär att han enligt RN:s mening inte har gjort sannolikt att han har vidtagit de påstådda åtgärderna. RN:s slutsats blir därför att han inte har gjort tillräckliga granskningar och bedömningar i fråga om bolagets varulager (jämför den ovan angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till postens väsentlighet har han därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs A-son till last är allvarligt. Han ska därför 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade

² Jämför Sveriges Byggindustriers vägledning *Byggföretagets årsredovisning* där det anges att med "projekt i egen regi för försäljning" avses projekt som initieras av entreprenören men som under genomförandet övergår i ett uppdrag åt utomstående, t.ex. gruppbebyggelse av småhus genom försäljning direkt till bostadskonsument.

revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.