

D 15

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag i ett aktiebolag (bolaget) och har därför öppnat detta disciplinärende. Med anledning av anmälan har RN tagit del av A-sons revisionsdokumentation för bolaget räkenskapsåret 1 maj 2010–30 april 2011. Han avgav sin revisionsberättelse för det nu nämnda räkenskapsåret den 29 augusti 2011, i enlighet med standardutformningen.

Bolaget, som bedrev resebyråverksamhet, försattes i konkurs den 24 juli 2012. Bolaget styrelse bestod av en styrelseledamot (i det följande benämnd TF).

I anmälan görs gällande bl.a. att det förekommit felaktigheter i bokföringen på grund av en felaktig periodisering av kostnader. Ett belopp om ca 1,1 mnkr som hörde till räkenskapsåret 2010/11 hade inte belastat detta års resultat. Bolaget skulle, om periodiseringen hade skett korrekt, haft ett negativt resultat per balansdagen den 30 april 2011 och bolagets egna kapital skulle därmed ha varit förbrukat.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. 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 bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning

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

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.

3 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

Av årsredovisningen framgår att bolaget redovisade förutbetalda kostnader och upplupna intäkter med 1,7 mnkr. Av A-sons dokumentation framgår att av detta belopp avsåg 1,3 mnkr, vilket motsvarade ca 30 procent av balansomslutningen, ett belopp bokfört på konto 1790 benämnt ”interimsfordringar Borås”. A-son har i sin revisionsdokumentation rörande posten *Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter* antecknat att det saknas specifikation över kontot och att det inte har gått att i efterhand upprätta sådan. Av dokumentationen framgår vidare att han diskuterade osäkerheten i posten med företagsledningen och att denna hade hävdade att upptaget belopp var korrekt. I ett senare inskickat dokument finns antecknat att A-son hade gjort stickprov och rimlighetsbedömningar av posten.

RN har noterat att posten hade ökat i omfattning med ca 1 mnkr jämfört med det föregående räkenskapsåret. I A-sons revisionsdokumentation finns inga anteckningar som visar om han reflekterade över orsakerna till denna ökning.

A-son har i yttrande anfört följande.

Han granskade de aktuella posterna genom stickprov och diskuterade dem med bolagets ledning. Han gjorde vidare rimlighetsbedömningar baserade på kända bruttovinstmarginaler och kontroll av bokningsdokument för aktuell tid även om det inte gick att hänföra posterna till enskilda kunder. Bolaget hade inte kunnat presentera underlag som möjliggjorde att intäkterna kunde hänföras till specifika företag och försäljningsavslut. Från bolaget hävdade man att det inte gått att framställa efterfrågade specifikationer i efterhand. Företagsledningen anförde att de aktuella posterna motsvarade ca en månads bokningar av resor. En kontroll av en senare period visade att det inte kunde betraktas som uteslutet att det upptagna beloppet var riktigt. Han noterade också ökningen jämfört med föregående år men fick inte något uttömmande svar från företagsledningen om skälen till detta.

Sammanfattningsvis konstaterade han att det fanns vissa brister i underlagen för granskning och det var svårt att i efterhand skaffa revisionsbevis för av bolaget gjorda bedömningar. Men ingenting framkom som tydde på att det förelåg oegentligheter.

En anmärkning i revisionsberättelsen skulle dessutom med största sannolikhet innebära att bolagets rätt att utställa resedokument i praktiken skulle omöjliggöras. Under dessa omständigheter och med styrelsens muntliga garantier avstod han från att anmärka i revisionsberättelsen gällande de bristfälliga underlag som bolaget presenterat.

RN gör följande bedömning.

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter uppgick till ca 30 procent av balansomslutningen och var således en väsentlig balanspost i bolaget. A-son hade därför anledning att ägna posten särskild uppmärksamhet i granskningen.

A-sons dokumentation är mycket kortfattad och innehåller inga upplysningar som kan läggas till grund för en bedömning av granskningens omfattning. Dokumentationen ger inte heller på annat sätt stöd för att han genomförde en godtagbar granskning av posten ifråga. A-son har i sina svar till RN uppgett att han granskade posten genom stickprov, diskuterade den med bolagets ledning, gjorde rimlighetsbedömningar utifrån bruttovinstmarginaler samt granskade bokningsdokument. Han har dock inte i sina svar till RN närmare preciserat vare sig granskningens innehåll eller dess utfall. Han har således varken genom sin dokumentation eller genom sina svar till RN gjort sannolikt att han genomförde någon godtagbar granskning av posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter. RN drar mot den angivna bakgrunden slutsatsen att granskningen var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var så omfattande att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

RN vill i sammanhanget framhålla att en önskan att hjälpa en revisionsklient på det sätt som A-son avsett att göra under inga omständigheter försvarar ett avsteg från de regler som en revisor ska iaktta i sin yrkesutövning. Tvärtom får det anses utgöra en försvarande omständighet att syftet bakom A-sons underlåtenhet att agera var att viss information inte skulle komma till allmän kännedom.

4 Intäktsredovisning

Bolagets nettoomsättning redovisades med 27,8 mnkr i årsredovisningen för det här aktuella räkenskapsåret. I A-sons revisionsdokumentation finns en kortfattad beskrivning av försäljningsrutinen. I övrigt har inte RN kunnat finna någon dokumenterad granskning av intäktsredovisningen. A-son har därför förelagts att redogöra för vilka granskningsåtgärder som han vidtog rörande tillförlitligheten och fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har inte kommenterat granskningen av intäktsredovisningen i sina yttranden till RN utan endast hänvisat till ett bifogat underlag rörande granskningen. Av detta underlag framgår följande. Han har på ett arbetsprogram antecknat ”u.a.” på samtliga revisionsåtgärder kompletterat med några få kortfattade kommentarer. Vad gäller räkenskapspåståendet ”fullständighet” har han antecknat ”ok”.

RN gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han utförde någon godtagbar granskning av intäktsredovisningen. Han har heller inte kommenterat granskningen genom sina svar till RN på annat sätt än att han har hänvisat till att utförda granskningsinsatser framgår av dokumentationen. Han har därför inte gjort sannolikt att granskningen var tillräcklig. RN drar av detta slutsatsen att han inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna godta bolagets intäktsredovisning (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Fortsatt drift

Bolagets nettoomsättning hade minskat väsentligt de två senaste räkenskapsåren och räkenskapsåret 2009/10 redovisade bolaget en förlust om ca 1,3 mnkr. Av årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret framgår att nedgången berodde på den finanskris som drabbade landet och som slog hårt mot bolagets verksamhet.

I ett dokument benämnt övergripande revisionsstrategi har A-son antecknat att bolagets finansiella situation hade diskuterats med styrelsen och att han informerats om att ägaren var villig att tillskjuta kapital om det skulle behövas. Vidare finns noterat att bolaget under 2010 förlorat en stor kund och detta tillsammans med lågkonjunktur medförde en betydande förlust vilket täcktes upp med aktieägartillskott. Under verksamhetsåret hade bolaget träffat avtal med ett antal kunder. I ett annat dokument benämnt Fortsatt drift har han noterat ”Ja” på alla påståenden utom ett, vid vilket det finns noterat ”ET”. Av revisionsdokumentationen framgår dock inte vilka revisionsbevis A-son inhämtade vid revisionen av räkenskapsåret 2010/11 rörande bedömningen av bolagets förmåga till fortsatt drift.

A-son har anfört följande.

Han diskuterade bolagets finansiella situation med bolagets styrelseledamot och förutsättningarna för fortsatt drift samt gjorde överväganden om att avge en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. Att han övervägde att inte avge en revisionsberättelse enligt standardutformningen berodde på osäkerheten i redovisade förutbetalda kostnader och upplupna intäkter. Konsekvenserna av att han skulle avge en sådan revisionsberättelse var att bolagets rätt att utfärda flygbiljetter omedelbart skulle komma att omfattas av så stora garantikrav att verksamheten svårligen hade kunnat fortgå.

En samlad bedömning gav vid handen att verksamheten, med de nya avtal som slutits, hade alla möjligheter att uppnå lönsamhet och förbättringar av bolagets ekonomiska läge. Styrelsen hade upprättat prognoser och bedömt att bolagets intjänandeförmåga var god, vilket han bedömde var riktigt, eftersom resultaten och likviditeten stadigt hade kommit att förbättras under tiden efter balansdagen den 30 april 2011. Ägaren var också villig att tillskjuta kapital om så skulle krävas. Utfästelsen var muntlig men hade förankrats hos bank. Historiskt sett hade ägaren tillfört bolaget väsentliga kapitaltillskott. Vad som inte gick att förutse var att styrelseledamoten, tillika ägaren, skulle drabbas av plötslig och oförutsedd ohälsa, vilket omöjliggjorde fortsatt verksamhet.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt RS 570 *Fortsatt drift* p. 9 ska en revisor överväga dels det riktiga i att företagsledningen använder antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättas, dels om det finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet som det behöver upplysas om i årsredovisningen.²

Av bolagets årsredovisning kan inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet. Som framgått ovan redovisade bolaget en väsentlig förlust föregående räkenskapsår och A-son hade ifrågasatt det i årsredovisningen upptagna beloppet av en väsentlig balanspost som var avgörande för, inte bara bolagets egna kapital, utan också för det redovisade resultatet (jfr avsnitt 3). Omständigheterna var därför sådana att de gav honom anledning att överväga det riktiga i företagsledningens antagande om fortsatt drift. Av hans dokumentation kan inte utläsas att han gjorde några sådana överväganden. Han har heller inte genom sina svar till RN gjort sannolikt han i tillräcklig omfattning bedömde förutsättningarna för fortsatt drift (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). RN drar av detta slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna bedöma denna fråga. Han har genom denna underlåtenhet åsidosatt god revisionssed.

6 Skatter och avgifter

² Motsvarande bestämmelser finns i ISA 570 *Fortsatt drift*.

I A-sons dokumentation finns det inga skattekontoutdrag. Inte heller i övrigt finns det något som visar om han granskade bolagets hantering av skatter och avgifter. Han har därför av RN förelagts att förklara detta samt i detalj redogöra för sina granskningsåtgärder. A-son har i efterhand till RN sänt in en checklista rubricerad ”skatteskuld/skattefordran” med handskrivna noteringar ”OK” eller ”UA” samt ”STICKPROV UA” efter granskningspåståenden. Han har antecknat ”ET” efter påståendet ”Kontrollera att företagets skatter har betalats i rätt tid med rätt belopp”.

A-son har anfört följande.

Bolagets hantering av skatter och avgifter kontrollerades mot skattedeklaration, skattekonto och huvudboksutdrag. Inga anmärkningar noterades. Granskning skedde mot bokslutsspecifikationer.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).³

Den dokumentation som A-son har gett in till RN visar inte att han skulle ha genomfört några granskningsåtgärder avseende skatter och avgifter. Inte heller det kompletterande underlag som han har gett in till RN eller vad han anfört gör det sannolikt att han haft tillräckliga underlag för att bedöma om bolaget fullgjort sina förpliktelser i fråga om skatter och avgifter. RN drar av detta slutsatsen att A-son inte gjorde någon godtagbar granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

7 Händelser efter räkenskapsårets utgång

I A-sons dokumentation rörande händelser efter räkenskapsårets utgång finns en checklista där han har noterat ”Ja” på två allmänna påståenden om att granskning hade skett av balans- och resultaträkning på det nya räkenskapsåret varvid inga väsentliga händelser som hade betydelse för årsredovisningen fanns och att genomgång hade skett av styrelsens rutiner för att säkerställa att händelser efter balansdagen identifieras. A-son har förelagts att redogöra dels för vilka granskningsåtgärder som han vidtog avseende händelser efter räkenskapsårets utgång i anslutning till att han skrev under revisionsberättelsen, dels för hur bolagets resultat och ställning såg ut vid denna tidpunkt.

A-son har i sitt svar på denna fråga hänvisat till en senare ingiven kopia på checklistan där det också finns två handskrivna noteringar vid de allmänna påståendena. Av dessa handskrivna noteringar kan RN utläsa ”Granskat 1105” och texten ”diskuterat med [TF] om resultatutveckling och förväntningar. Stor tilltro till framtiden”.

³ 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen (1997:483) före 1 januari 2012.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Enligt RS 560 *Händelser efter räkenskapsårets slut* p. 4 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon uppmärksammat alla händelser som inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen.⁴

Som exempel på sådana granskningsåtgärder som avses i den angivna standarden kan nämnas genomgång av de rutiner som företagsledningen har infört för att uppmärksamma händelser efter räkenskapsårets utgång och genomläsning av protokoll från bolagsstämmor och styrelsesammanträden. Andra exempel på granskningsåtgärder är förfrågningar rörande förhållanden som har diskuterats vid ännu inte protokollförda möten, förfrågningar hos företagsledningen om händelser som har inträffat efter räkenskapsårets utgång och genomgång av företagets senast tillgängliga delårsrapport. De nämnda granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, såsom avklippskontroller.

Varken A-sons dokumentation, hans yttranden till RN eller det kompletterande material som han har gett in till RN innehåller upplysningar som kan läggas till grund för en bedömning av granskningens omfattning när det gäller händelser efter räkenskapsårets utgång. RN gör mot den bakgrunden bedömningen att hans granskning även i denna del var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte utfört en tillräcklig granskning av bolagets intäkter och av en väsentlig balanspost. Bristerna har i denna del varit så omfattande att han har saknat grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har inte heller utfört en godtagbar granskning av bolagets förmåga till fortsatt drift, skatter och avgifter samt händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt vad gäller den bristfälliga granskningen av bolagets intäkter och en väsentlig balanspost. Han ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

⁴ Motsvarande bestämmelser finns i ISA 560 *Efterföljande händelser*.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, redovisningsexperten Claes Norberg och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Sören Bergner som föredragit ärendet.