

D 15

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när disciplinärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av dessa bolag, nämligen **snickeribolaget** och **byggbolaget**. Bolagens nettoomsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
Snickeribolaget	2011-09-01–2012-08-31	8,7	1,0
Byggbolaget	2011-09-01–2012-08-31	16,3	2,5

Snickeribolaget bedrev byggnation och snickeriarbeten, medan byggbolaget bedrev byggverksamhet. A-son avgav för båda bolagen revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

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 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

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

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 A-sons revisionsarbete

3.1 Snickeribolaget

Snickeribolagets nettoomsättning togs för räkenskapsåret 2010/11 upp till 7,8 mnkr och för nästföljande år till 8,7 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade bolagets intäkter. I det material som sänts in till RN finns visserligen kontoutdrag för konto 3011 (Försäljning av material), konto 3041 (Försäljning arbete) och konto 3231 (Försäljning inom byggsektorn, omvänd skattskyldighet moms). På dessa utdrag finns emellertid inga anteckningar.

Bolaget redovisade kostnader för Handelsvaror med 3,8 mnkr, Övriga externa kostnader med 1,0 mnkr och Personalkostnader med 4,0 mnkr. Av dokumentationen kan utläsas att granskning hade skett av lönekostnader (konto 7010). Däremot kan det inte av dokumentationen utläsas om någon granskning hade skett av övriga väsentliga kostnadsposter.

A-son har på en checklista, rubricerad *Pågående arbete*, antecknat att bolaget saknade projektredovisning och att bolaget i allt väsentligt endast hade uppdrag på löpande räkning.

I årsredovisningen togs posten *Upparbetad men ej fakturerad intäkt* upp till 128 tkr.² A-son har på en checklista, rubricerad *Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter*, bl.a. antecknat ”Genomgång av uppbokade interimsfordringar”. Det framgår inte hur denna genomgång hade skett eller vad som var resultatet av genomgången. Som underlag till posten finns fakturakopior, varav flera är upprättade i slutet av september eller början av oktober 2012. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han förvissade sig om att beloppet i sin helhet avsåg arbeten utförda under år 2011/12. Han har förelagts att kommentera detta och att uppge vilken grund han hade för att godta det redovisade beloppet.

Som RN återkommer till i det följande har A-son anfört att han vid revisionen av räkenskapsåret 2010/11 genomförde en omfattande granskning av bolagets resultaträkning. I dokumentationen för räkenskapsåret 2011/12 finns dock inga noteringar om att några mer utförliga granskningar hade skett närmast föregående år. RN har därför begärt in dokumentation för år 2010/11 som visar vilken granskning av bolagets resultaträkning för detta år som A-son genomförde.

Av den dokumentation för räkenskapsåret 2010/11 som A-son därefter har sänt in till RN framgår följande. På ett dokument, rubricerat *Löpande granskning*, har en revisionsmedarbetare (NZ) antecknat att denne hade gjort en översiktlig granskning

² A-son har antecknat att gräns för väsentlig post var 25 tkr.

utifrån huvudbok samt att bolagets redovisningskonsult tog en aktiv del i avstämningsarbetet. Vidare har NZ noterat att bolaget angav fakturanummer i huvudbok och att det inte fanns några identifierade luckor vid granskning i slutet av räkenskapsåret. NZ har även antecknat att en översiktlig granskning hade gjorts av konto 5460 (Förbrukningsinventarier), varvid inget avvikande hade funnits. Vidare hade kontoanalyser gjorts av kontona 6071–6072 (Representation). I dokumentationen finns också kopior av tre restaurangkvitton.

A-son har anfört följande.

Granskningen begränsades år 2011/12 till lönekostnader. Han jämförde bruttovinsten mot tidigare år och mot vad som kändes normalt samt gjorde en periodiseringskontroll avseende intäkter och kostnader. Posterna på resultaträkningen var alla rimliga och likartade föregående år. Han har haft denna kund i många år och känner till att bolaget har god ordning. Under föregående år hade han gjort en omfattande granskning av resultaträkningen. Några fel eller brister noterades inte varför han bedömde att risken var låg, vilket begränsade granskningsinsatserna.

Vad gäller posten Upplupna intäkter hade han, den 14 december 2012, en muntlig genomgång med företagsledaren men missade att dokumentera detta skriftligen.

3.2 Byggbolaget

Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2011/12 en nettoomsättning om 16,3 mnkr. Av dokumentationen framgår att granskning hade skett av posten *Upplupna intäkter*, som togs upp till totalt 892 tkr. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son i övrigt granskade bolagets intäktsredovisning.

Bolaget redovisade kostnader för Handelsvaror med 7,4 mnkr, Övriga externa kostnader med 1,2 mnkr och Personalkostnader med 6,7 mnkr. I dokumentationen finns ett odaterat dokument, benämnt *Genomgång av legoarbeten* (kontona 4600–4601).³ A-son har vid 15 namn på leverantörer antecknat ”F-skatt”. Summan av samtliga verifikationer med markeringen F-skatt uppgick till ca 1,0 mnkr. I övrigt finns inga anteckningar som visar om någon granskning hade skett.

A-son har antecknat att bolaget bedrev byggverksamhet som underleverantör i större projekt eller i egen regi gällande mindre ombyggnader. På ett dokument, rubricerat *Inköp*, har han antecknat att bolaget följde upp alla inköp till respektive projekt på ett tillfredsställande sätt och att bolaget mycket noga dokumenterade denna uppföljning. Han har även på ett dokument, rubricerat *Försäljning*, antecknat att bolaget ”knyter ihop” varje projekt till sin fakturering. Han har vidare vid sin riskbedömning antecknat att projektredovisningen sköttes manuellt och att man ”tittar över” varje projekt noggrant. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilken grund han hade för dessa noteringar. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser, att beskriva eventuella kontroller av bolagets rutiner och ge in eventuell dokumentation som verifierar anteckningen om godtagbara rutiner.

³ Konto 4600 avsåg Legoarbeten underentreprenörer och konto 4601 Legoarbeten underentreprenörer ej moms–omvänd skatt.

A-son har uppgett följande.

Syftet med genomgången av kontona för legoarbeten var att se att kostnaderna hörde till rörelsen. Han kunde konstatera att så var fallet. Vad gäller bolagets intäkter stämde posten *Upplupna intäkter*. Han gick även igenom färdigställandegrad och förlustrisk med företagsledaren. Rutinerna verkade fungera. Vad beträffar bolagets kostnader utförde bolaget endast uppdrag mot företag och hade månadsanställda. Det var ingen större variation mellan åren av kostnadernas inbördes relation till den totala kostnadsmassan.

Eftersom personalen var mindre duktig på ”datahantering”, var bolaget hänvisat till manuell hantering av sina projekt. Trots detta var det bra ordning på det material som utgjorde underlag till respektive projekt. Alla verifikationer avseende intäkter och kostnader till projekten var sorterade i mappar. Fakturering skedde när projekten var avslutade. Enligt bolaget fanns inga pågående arbeten per balansdagen. Periodiseringskontroll hade gjorts och visade inte att några pågående arbeten skulle föreligga per balansdagen. Matchning av intäkter och kostnader hade gjorts av bolaget och bolaget hade ett projekt i varje mapp. Han dokumenterade tyvärr inte rutiner eller granskningar av projekten. Granskning gjordes på plats av en medarbetare. För varje projekt fanns en ”sammanställningssida”. När man på sammanställningssidan hade bockat av att allt var gjort, skrevs en faktura till uppdragsgivaren.

A-son har till RN sänt in en icke ifylld mall för en sammanställningssida. Dokumentet innehåller följande rubriker: Projekt, Material, Underleverantörer, VVS, Snickare, Mattläggare, Målare, Elektriker och Anställda tidrapporter.

3.3 RN:s bedömning och val av disciplinär åtgärd

Bolagens nettoomsättning samt ovan redovisade kostnader var väsentliga poster i de två här aktuella bolagen. I byggbolaget var det dessutom viktigt att granska bolagets rutiner för projektredovisning för att bedöma om bolagets intäkter och kostnader var korrekt redovisade.⁴ Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas att han utförde några godtagbara granskningar av respektive bolags nettoomsättning eller av väsentliga kostnadsposter (med undantag för lönekostnader i snickeribolaget). Av dokumentationen framgår inte heller att han utförde några godtagbara granskningar av byggbolagets rutiner för projektredovisning. Inte heller har han genom sina yttranden till RN förmått göra sannolikt att han genomförde godtagbara granskningar i de aktuella avseendena. RN drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen av de nämnda posterna och rutinerna var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till arten av de brister som granskningsarbetet alltså var behäftat med saknade A-son grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

⁴ Som framgått ovan har A-son antecknat att snickeribolaget saknade projektredovisning och att bolaget i allt väsentligt endast hade uppdrag på löpande räkning.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, eftersom det har varit fråga om bristfälliga granskningar av bolagens nettoomsättning och av väsentliga kostnadsposter. 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. myndighetschefen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.