

D 14

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. Av en rapport från FAR framgår att kontrollanten har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed och god revisorssed. Rapporten har föranlett Revisorsnämnden (RN) att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat en kontroll av de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingått i kvalitetskontrollantens granskning, här benämnda *byggteknikbolaget* och *konsultbolaget*. Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag. RN behandlar nedan ett av dessa, här benämnt *IT-bolaget*. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Byggteknikbolaget	2011	13,5	1,6
Konsultbolaget	2011-05-01–2012-04-30	4,9	3,7
IT-bolaget	2012	9,0	4,1

Byggteknikbolaget bedrev ny- och ombyggnad samt renovering av hus medan *konsultbolagets* verksamhet bestod av *dels* konsultverksamhet inom områdena management och projektledning, *dels* design, tillverkning och försäljning av textila produkter och trädgårdsprodukter. *IT-bolagets* verksamhet bestod av försäljning av och utbildning i ett statistikprogram.

A-son har i revisionsberättelsen för *konsultbolaget* anmärkt att skatter och avgifter hade betalats för sent vid fyra tillfällen och att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Revisionsberättelserna för övriga här aktuella bolag och räkenskapsår avviker inte från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3–7 behandlas frågor rörande A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 8.

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 granskningsåtgärderna 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 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 Granskning av ingående balanser (byggteknikbolaget)

Av revisionsdokumentationen avseende byggteknikbolaget framgår att detta var en s.k. förstagångsrevision och att A-son försökte ta kontakt med föregående revisor för att ta reda på om det fanns information från denne som kunde påverka granskningen. Hon har noterat att hon inte fick någon kontakt med honom. Av dokumentationen går inte att utläsa någon annan granskning av de ingående balanserna än en kontroll av att de utgående balanserna från föregående års räkenskapsår hade överförts korrekt till innevarande räkenskapsår i bolagets bokföringsprogram.

A-son har i sina yttranden till RN uppgett följande.

Hon försökte få kontakt med bolagets förre revisor genom att ringa och söka efter hans e-postadress. Till slut fick hon kontakt med en medarbetare till förre revisorn som under samtalet vidarebefordrade frågor till revisorn, som svarade via medarbetaren. Revisorn ville dock inte tala med henne och när hon senare skickade fax till honom och frågade om han hade någon information om bolaget att delge henne fick hon inget svar. Hon anser ändå att hon genom telefonsamtalet med medarbetaren till förre revisorn indirekt har resonerat med revisorn om bolaget.

Vad gäller de ingående balanserna så har hon en anteckning om att hon granskat dessa. Hon utgick därvid från tidigare räkenskapsårs årsredovisning och granskade transaktioner utifrån de inlämnade verifikationerna, inbetalnings- och betalningsjournaler. Hon diskuterade också bolaget med dess redovisningskonsult som hade arbetat med boksluten sedan många år tillbaka. Revisorsbytet skulle egentligen ha skett tidigare, men dokumenten rörande bytet förlades av bolaget. Hon förvissade sig om att bolaget inte hade något lager eller i vart fall sade sig inte ha något lager per den 31 december 2011.

RN gör följande bedömning.

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

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* p. 6 ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma huruvida de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period. Detta ska revisorn göra genom att *dels* fastställa om föregående periods utgående balanser har förts över till aktuell period på ett riktigt sätt eller justerats vid behov, *dels* fastställa att ändamålsenliga redovisningsprinciper har använts för de ingående balanserna, *och dels* utföra vissa andra särskilda granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om de ingående balanserna.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon vidtog några andra åtgärder än att fastställa att föregående periods utgående balanser hade förts över till den aktuella perioden på ett riktigt sätt. Denna kontroll var inte tillräcklig för att hon med rimlig säkerhet skulle kunna bedöma huruvida de ingående balanserna innehöll felaktigheter som väsentligt påverkade resultaträkningen för det aktuella räkenskapsåret. Hon har i yttrande till RN lämnat kompletterande upplysningar om kontakter med en tidigare revisor och bolagets redovisningskonsult. Hon har dock inte lämnat några närmare uppgifter om innehållet i dessa kontakter och har därmed inte gjort sannolikt att kontakterna gav henne tillräckligt underlag för att godta de ingående balanserna. De uppgifter om granskning av inlämnade verifikationer och inbetalnings- och betalningsjournaler som hon har lämnat till RN är så allmänt hållna att det inte medger någon egentlig bedömning av granskningens omfattning och kvalitet. Som en följd av detta har hon inte heller genom dessa uppgifter gjort sannolikt att hon utfört en tillräcklig granskning. RN drar av detta slutsatsen att hon inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna ta godta de ingående balanserna (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

På grund av den otillräckliga granskningen saknade hon grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultaträkning för det aktuella räkenskapsåret. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

4 Granskning av intäkter (byggteknikbolaget)

Byggteknikbolagets nettoomsättning redovisades med 13,5 mnkr i årsredovisningen för det här aktuella räkenskapsåret. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av posten.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Nettoomsättningen i bolaget kontrollerades via insättningar och inbetalningsjournaler. Det var lätt att schematiskt verifiera att kundfordringar till viss del blev betalda och resten var gamla kundfordringar, som framgår av kundreskontran. De gamla kundfordringarna uppgick till 227 tkr. Inga kundförluster fanns bokförda i bolaget.

RN gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet åt. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att det utfördes någon godtagbar granskning av intäktsredovisningen. Hon har visserligen i

efterhand skickat in utdrag från en sie-fil² som utvisar transaktioner på huvudbokskontona för kundfordringar och banktillgodohavanden och hon har även lämnat kompletterande upplysningar om utförd granskning. De kompletterande upplysningarna är emellertid så knapphändiga att de inte kan läggas till grund för någon bedömning av granskningens omfattning. Enligt RN har A-son därför inte gjort sannolikt att granskningen var tillräcklig. RN drar av detta slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna godta bolagets intäktsredovisning (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Hon saknade därmed också grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisions sed.

5 Granskning av varulager (konsultbolaget)

Konsultbolagets varulager redovisades med 2,3 mnkr i årsredovisningen för det här aktuella räkenskapsåret, vilket motsvarade ca 60 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen framgår att det fanns ett arbetsprogram för granskning av posten. På de ställen där genomförande av granskningen, resultatet av denna och slutsats av granskningen skulle dokumenteras finns endast signaturer och datum, förutom en notering, ”besök 2/5 och juni”. Det finns inte någon hänvisning till några revisionsbevis. På annan plats i årsakten finns kopior på en bokslutsbilaga och en lagerlista. Det framgår inte av dessa dokument vilken granskning som har utförts. Sammantaget kan det inte av dokumentationen utläsas om A-son utförde någon granskning av posten Varulager. Inte heller går det att utläsa vilken grund hon hade för att godta lagrets fullständighet, existens och prissättning.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Hon besökte bolaget den 2 maj 2012 och den 11 juni 2012. Hon fick en överblick av lagret och gick igenom det. Inför revisionens avslutande jämförde hon värdet med försäljningspriser på företagets produkter. Hon gick in på nätet och kontrollerade försäljningspriserna i bolagets webbshop. Diskussion fördes också med ägaren om vad som var skälet till lagerökningen och hur ökningen hade finansierats. Enligt ägaren ville man öka omsättningen och ha varor tillgängliga. Det hade hänt många gånger att bolaget hade fått beställningar på varor som inte kunde levereras då de inte fanns i lager.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en väsentlig balanspost i konsultbolaget. A-son hade därför anledning att ägna posten särskild uppmärksamhet i granskningen. Av hennes dokumentation kan inte utläsas att hon utförde en godtagbar granskning av posten. De kompletterande upplysningar om utförd granskning som hon har lämnat i yttrande till RN är så knapphändiga att de inte ger underlag för att närmare bedöma om de vidtagna åtgärderna var tillräckliga för att bedöma fullständigheten, existensen och prissättningen av det redovisade varulagret. Enligt RN:s mening har hon därför inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att hon vidtog åtgärder som var tillräckliga för att hon skulle kunna godta posten Varulager. RN drar av detta slutsatsen att hennes granskning av posten var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Hon saknade därmed också grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisions sed.

² En sie-fil är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram.

6 Fortsatt drift (konsultbolaget)

Av revisionsdokumentationen avseende konsultbolaget kan inte utläsas om A-son gjorde någon utvärdering av företagsledningens bedömning av antagandet om fortsatt drift. I arbetsprogrammet för posten Leverantörsskulder har hon noterat att bolaget "blivit dåligt att betala". Vidare framgår att aktieägartillskott hade lämnats under räkenskapsåret.

A-sons noteringar från granskningen av händelser efter balansdagen innehåller bland annat iakttagelser om att resultatet på efterföljande räkenskapsår var ett underskott, att försäljningen via hemsidan var "så där", att det var "svårt med aktieägartillskott", att redovisad bruttovinst var onormalt hög jämfört med tidigare år, att bolagets butik inte visade överskott, att bolaget var tvunget att öka omsättningen och att våren hade varit "trög". I dokumentationen finns också en kopia av ett e-brev per den 16 mars 2012 från bolagets redovisningskonsult till A-son, i vilket redovisningskonsulten redogör för problem med likviditeten och lönsamheten i bolaget.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Hennes inriktning vad gäller granskningen av fortsatt drift var att förvissa sig om resultatet efter räkenskapsårets utgång. Det stämde ungefär visade det sig efteråt.

Bolaget hade egentligen inga betalningsanmärkningar vid denna tidpunkt. Hon gick igenom fortsatt drift med företagsledaren. Resultatet per den 30 april 2013 var ett nollresultat men blev negativt med 124 tkr efter avskrivningar. Kontroller av checkkrediten, som uppgick till 750 tkr, genom kontoutdrag utvisade inte att bolaget hade utnyttjat den fullt ut under perioden 31 maj 2011 till och med 30 april 2012. I det läget förutsatte hon också att en utökning av krediter kunde ske. Vidare hade en förbättring av resultatet kunnat ske om de två företagsledarna hade avstått från semesterlöneskuld inklusive sociala avgifter, som uppgick till totalt 160 tkr för dem tillsammans. Då hade resultatet blivit negativt med 76 tkr. Hon kunde inte se att bolaget var sent med betalningen av någon större leverantörsskuld under någon längre period. Bolagets redovisningskonsult talade om en leverantör som hade skjutit upp en betalning och att bolaget hade kommit överens om en avbetalningsplan med denne.

A-son har vidare uppgett att hon har en kreditupplysning avseende bolaget per den 30 april 2013 och att den visar att bolaget då var kreditvärdigt och att inget aktuellt skuldsaldo fanns registrerat.

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 ISA 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna samt att komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter

som ger upphov till osäkerheten. Om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn (se ISA 570 p. 18 och 19). Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats i de finansiella rapporterna, ska revisorn uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*. Om de finansiella rapporterna har upprättats utifrån antagandet om fortsatt drift men revisorn gör bedömningen att det är oriktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift i de finansiella rapporterna, ska revisorn uttala en avvikande mening (se ISA 570 p. 21).

A-sons dokumentation för här aktuellt räkenskapsår visar på förhållanden som gav henne anledning att överväga det riktiga i företagsledningens antagande om fortsatt drift, bl.a. problem med likviditet och lönsamhet i bolaget. Hon skulle därför för styrelsen ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Hon skulle dessutom i sin revisionsberättelse särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift.

Genom att underlåta att vidta de nu angivna åtgärderna har A-son åsidosatt god revisionsssed.

7 Efterföljande händelser (byggteknikbolaget och IT-bolaget)

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av efterföljande händelser i vare sig byggteknikbolaget eller IT-bolaget.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Vad gäller *byggteknikbolaget* hade hon en muntlig uppgift om att resultatet per den 29 februari 2012 var 764 tkr och att resultatet per 31 mars 2012 var 770 tkr inklusive det upplupna resultatet om 401 tkr. I dokumentationen finns en resultatrapport för perioden 2012-01-01–2012-02-29 som skrevs ut den 5 april 2012. Hon har vidare en anteckning om att redovisningskonsulten inte hade gjort klart mars månads bokföring. Genom e-post frågade hon klienten om framtiden och hon har anteckningar från ett samtal med företagsledaren från den 10 april 2014. Det framgår inte riktigt av revisionsdokumentationen att frågan om efterföljande händelser är behandlad, likväl är den det. I tidigare revisionsdokumentation fanns ett dokument, "Obligatoriska ställningstaganden", där en punkt var benämnd "Händelser efter räkenskapsårets slut". I nuvarande programvara finns inte detta kvar.

IT-bolaget hade ett samarbetsavtal med sina kunder, bindningstiden var på två år och uppsägningstiden var tre månader. Bolaget hade en stor kund med många olika forskare där varje forskare var en individuell beställare. Även om några hade fallit ifrån tillkom det nya forskare hela tiden. Ingen nedgång hade förekommit.

Fråga om efterföljande händelser hade ställts vid olika besök hos bolaget och ingenting hade framkommit vid dessa besök. Hon diskuterade resultatet och kontrollerade listor vid besöken hos klienten. Bolaget hade ändrat tiden för standardavtalens förlängning så att detta skedde i slutet av året. Resultatet för år 2013 var likartat.

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 ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns rapport för att säkerställa att dessa avspeglas korrekt i de finansiella rapporterna.

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

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon, före avgivandet av revisionsberättelserna för de här aktuella bolagen, vid sin granskning följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets utgång i respektive bolag. Hon har i sina yttranden till RN uppgett att hon hade kontakter med klienterna. Hon har dock inte lämnat några närmare uppgifter om innehållet i dessa kontakter och har därmed inte heller gjort sannolikt att kontakterna gav henne tillräckligt underlag för att bedöma efterföljande händelser. RN drar av detta slutsatsen att hon inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna ta ställning till om händelser efter balansdagen avspeglades i årsredovisningen på ett korrekt sätt (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

RN gör alltså för båda här aktuella bolagen bedömningen att A-sons granskning avseende efterföljande händelser var otillräcklig. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har hon åsidosatt god revisionssed.

8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Hon har för ett av de här aktuella bolagen inte utfört en tillräcklig granskning av ingående balanser. I två av bolagen har väsentliga resultat- och balansräkningsposter, i form av intäkter och varulager, inte granskats på ett godtagbart sätt. Bristerna i granskningen har varit så omfattande att hon har saknat grund för att tillstyrka fastställande av två av bolagens resultat- och balansräkningar. I fråga om ett av bolagen har hon inte heller utfört en godtagbar granskning av bolagets förmåga till fortsatt drift. Slutligen har hon, i fråga om två av bolagen, inte utfört en tillräcklig granskning av efterföljande händelser.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs henne till last är, särskilt vad gäller den bristfälliga granskningen av ingående balanser och vissa poster i resultat- och balansräkningarna, allvarligt. Hon 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 Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Mathias Byström som föredragit ärendet.