

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 revisorssed och god revisionssed. 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 *bilservicebolaget* och *mobiltelefonbolaget*. Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag, här benämnda *pumpbolaget*, *livsmedelsbolaget* och *brandservicebolaget*. 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>
Bilservicebolaget	2011	18,5	6,0
Mobiltelefonbolaget	2011-09-01–2012-08-31	14,8	7,4
Pumpbolaget	2012	24,1	12,4
Livsmedelsbolaget	2012	53,5	9,2
Brandservicebolaget	2012	48,9	20,9

Bilservicebolaget bedrev bilverkstad, försäljning av reservdelar och tillbehör samt import och export av bilar medan *mobiltelefonbolagets* verksamhet bestod i att sälja telefonabonnemang för en mobiltelefonoperatör. *Pumpbolagets* verksamhet bestod i försäljning av vakuumpumpar samt service av dessa. *Livsmedelsbolaget* bedrev handel med livsmedel medan *brandservicebolagets* verksamhet bestod av försäljning, montering och service av brandskydd.

A-sons revisionsberättelser för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår avvek inte från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3–5 behandlas frågor rörande A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 6.

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 Redogörelse från föregående revisor (pumpbolaget)

Av revisionsdokumentationen avseende pumpbolaget framgår att fråga var om en förstagångsrevision och att tidigare revisors uppdrag hade upphört i förtid. Till den version av revisionsberättelsen som finns i A-sons dokumentation har inte fogats någon anmälan med redogörelse enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551) från den tidigare revisorn. Inte heller de underrättelser om skälet till att den tidigare revisorns uppdrag upphörde i förtid som den tidigare revisorn och den som har utsett revisorn lämnat till Bolagsverket enligt 23 a § samma kapitel har fogats till revisionsberättelsen.

A-son har inte ifrågasatt de beskrivna omständigheterna.

RN gör följande bedömning.

En revisor vars uppdrag upphör i förtid ska enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret och i anmälan lämna en redogörelse för vad revisorn har funnit vid den granskning som han eller hon har utfört den tid som uppdraget har omfattat. Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn enligt 23 a § samma kapitel dessutom underrätta Bolagsverket om skälet till detta. Om den tidigare revisorn har gjort en anmälan enligt 23 §, ska den nya revisorn enligt 36 § samma kapitel foga en kopia av den till revisionsberättelsen. Även kopior av de underrättelser som den tidigare revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 23 a § ska fogas till revisionsberättelsen.

A-son har underlåtit att foga dessa handlingar till sin revisionsberättelse för pumpbolaget. Härigenom har han åsidosatt god revisionssed.

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

4 Granskning av intäkter (mobiltelefonbolaget, pumpbolaget och brandservicebolaget)

4.1 Mobiltelefonbolaget

I mobiltelefonbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2011/12 redovisas posten *Nettoomsättning* med 14,8 mnkr.

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om det utfördes någon granskning av posten. I årsakten finns utdrag ur en sie-fil² som utvisar transaktioner bokförda på huvudbokskonton som bolaget använde för att bokföra sin försäljning samt kopior av fem fakturor som bolaget hade ställt ut. Kopiorna av fakturorna saknar anteckningar och utdragen ur sie-filen innehåller endast korta noteringar vid vissa av bokföringsposterna.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Hans utgångspunkt var att intäkterna var kontrollerade via den månadsvisa genomgången med det bolag vars tjänster mobiltelefonbolaget sålde. Så länge det inte fanns några oklarheter på huvudbokskontot för kundfordringar ansåg han därför att redovisade intäkter kunde godtas.

4.2 Pumpbolaget

Posten *Nettoomsättning* redovisas i pumpbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2012 med 24,1 mnkr.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av bolagets intäktsredovisning. Det enda material som finns i dokumentationen utgörs av ett arbetspapper där han kort har beskrivit vissa fakta och vissa rutiner som var relevanta för bolagets försäljning. Han har angett som slutsats att han ansåg att intäkterna var kontrollerade genom dessa beskrivningar.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han har i dokumentationen angett hur varje produkt hade ett eget serienummer och att bokföringen vid försäljningar skedde genom lagertransaktioner. När det sedan vid inventeringen framkom vilka produkter som var kvar i lagret så innebar det att de andra produkterna hade blivit sålda. Han granskade även bolagets redovisade försäljning via mervärdesskattedeklarationerna. Vidare gjorde han en jämförelse av bruttovinster och andra mått för bolaget och branschen.

4.3 Brandservicebolaget

Posten *Nettoomsättning* redovisas i brandservicebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2012 med 48,8 mnkr.

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av bolagets intäktsredovisning. Det material som finns i revisionsdokumentationen består av ett dokument benämnt "Intern kontroll". I dokumentet har A-son kort noterat vissa moment i försäljnings-

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

rutinen. Han har också noterat att det inte fanns några skäl till att intäkter och kostnader inte skulle redovisas på ett korrekt sätt och har därvid hänvisat till att bolagets kunder bestod av bl.a. kommuner, landsting och statliga myndigheter. Han har i dokumentet även angett att de anställda hade ett eget intresse av att kontrollera intäkterna, eftersom de erhöll provision på försäljningen samt att han utförde en kontroll av bruttovinsten mot budget och ”föregående räkenskapsår”. Varken av detta dokument eller övrig dokumentation kan utläsas om någon granskning utfördes av posten *Nettoomsättning*.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Granskning av intäkter skedde bland annat genom analys av bruttovinster där intäkterna för bolagets olika avdelningar jämfördes med inköpen för avdelningarna. Motsvarande granskning skedde även på företagsnivå. Han granskade också omsättningssiffrorna via moms-deklarationerna och att betalning av momsen skedde via genomgång av bolagets skattekonto. Detta samt den beskrivning av förhållandena som dokumenterades i dokumentet ”Intern kontroll” gjorde att han kunde godta den redovisade nettoomsättningen.

4.4 RN:s bedömning

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn alltså har anledning att ägna särskild uppmärksamhet åt. För inget av de här aktuella bolagen kan det av dokumentationen utläsas att någon godtagbar granskning utfördes.

A-son har i sina yttranden till RN redogjort för vissa granskningsåtgärder.

Vad gäller *mobiltelefonbolaget* har A-son uppgett att han ansåg att intäkterna var kontrollerade via en månadsvis genomgång som hans klient hade med det bolag som klienten sålde tjänster åt. RN konstaterar att dokumentationen innehåller en notering om att klienten utförde sådana genomgångar. Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår emellertid om det utfördes någon granskning som kunde verifiera att dessa genomgångar säkerställde en fullständig intäktsredovisning. Enligt RN:s mening har han därför inte gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning av bolagets intäktsredovisning (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

För *pumpbolaget* har A-son hänvisat till sin beskrivning av att varje produkt hade ett eget serienummer och att bokföring vid försäljningar skedde via lagertransaktioner. Av dokumentationen framgår dock inte att A-son, med utgångspunkt i denna beskrivning, utförde någon granskning ägnad att säkerställa fullständigheten i intäktsredovisningen. Dokumentationen ger inte heller stöd för slutsatsen att samtliga produkter som inte var kvar i lager vid inventeringstillfället hade blivit sålda. Inte heller av de uppgifter som A-son har lämnat till RN framgår att någon sådan granskning har skett. Enligt RN:s mening har han därför inte gjort sannolikt att han har utfört en tillräcklig granskning i denna del (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

I fråga om *brandservicebolaget* har A-son hänvisat till en bruttovinstanalys och till vissa förhållanden avseende intern kontroll. Några närmare uppgifter om bruttovinstanalysen – som inte återfinns i dokumentationen – har emellertid inte lämnats. A-son har inte heller närmare konkretiserat de övriga förhållandena som han har hänvisat till. Enligt RN:s mening har han

därför inte gjort de påstådda granskningsåtgärderna sannolika (jämför den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Vad gäller *pumpbolaget* och *brandservicebolaget* har A-son även uppgett att han granskat den redovisade försäljningen via mervärdesskattedeklarationer. En sådan granskning utgör dock, enligt RN:s mening, varken i sig själv eller tillsammans med de andra granskningsåtgärder som han har uppgett att han har utfört, tillräcklig grund för att kunna uttala sig om de samlade intäkternas fullständighet för ett räkenskapsår.

Sammanfattningsvis drar RN slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att han skulle kunna verifiera fullständigheten i de tre bolagens intäktsredovisning (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). På grund därav saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Granskning av efterföljande händelser

För inget av de här aktuella bolagen och räkenskapsåren går det att av dokumentationen utläsa om A-son utförde någon granskning av efterföljande händelser. I dokumentationen för *pumpbolaget* och *brandservicebolaget* finns korta noteringar om att han hade haft en genomgång med företrädare för bolaget.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han hänvisar till de periodiseringskontroller som han har gjort vid granskningen av posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, Övriga kortfristiga skulder, Kundfordringar, Övriga kortfristiga fordringar och Leverantörsskulder där han har dokumenterat att han inte hade funnit några ytterligare poster att periodisera. Han kontrollerade att sociala avgifter och källskatt betalades efter balansdagen. Periodiseringskontrollerna sträckte sig till mellan en och två månader efter respektive balansdag.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) 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 han, före avgivandet av revisionsberättelserna för de i detta ärende aktuella bolagen, följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets utgång fram till tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelserna. De noteringar som finns i dokumentationen om kontakter med företagsledningen i *pumpbolaget* och *brandservicebolaget* innehåller inga närmare uppgifter om innehållet i kontakterna och visar inte att kontakterna gav honom tillräckliga underlag för att bedöma efterföljande händelser. Inte heller av A-sons kompletterande upplysningar till RN framgår att han genomförde en tillräcklig granskning av händelser efter balansdagen. De granskningar som han genomförde av periodiseringar i respektive bokslut utgör inte sådana kompletterande granskningsåtgärder som ISA 560 kräver och kan därför inte anses vara tillräckliga för att han skulle kunna bedöma efterföljande händelser fram till tidpunkten för avgivandet av respektive revisionsberättelse.

RN gör för samtliga här aktuella bolag bedömningen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna ta ställning till om händelser efter balansdagen avspeglades i årsredovisningen på ett korrekt sätt. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har han åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Han har för tre av de här aktuella bolagen inte utfört en tillräcklig granskning av bolagens intäkter. På grund av detta har han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han har för samtliga bolag underlåtit att genomföra en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets slut. Slutligen har han för ett bolag, där hans företrädare hade avgått i förtid, inte fogat föreskrivna handlingar avseende den tidigare revisorns avgång till sin revisionsberättelse.

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