

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit emot en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåret

1 januari 2012–30 juni 2012. Bolagets verksamhet bestod av allmän service och reparation av motorfordon.

Av handlingarna i ärendet framgår att bolaget inte hade någon revisor under det närmast föregående räkenskapsåret som omfattade perioden 1 januari 2011–31 december 2011.

A-son avgav revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret den 31 januari 2013. Revisionsberättelsen innehöll en anmärkning om att årsredovisningen inte hade upprättats inom sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Revisionsberättelsen innehöll även en övrig upplysning om att årsredovisningen för räkenskapsåret 1 januari 2011–31 december 2011 inte hade varit föremål för revision och att jämförelsetalen i årsredovisningen för räkenskapsåret 1 januari 2012–30 juni 2012 därmed inte hade reviderats.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret.

2 Revisionsdokumentation

2.1 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 2–4¹ §§ 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 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

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

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.

2.2 A-sons dokumentation av planeringen

I dokumentationen saknas uppgifter om hur A-son planerade sin granskning och vilka riskbedömningar han gjorde.

A-son har uppgett följande.

I början av januari 2013 bytte han lokaler och flyttade in hos en större revisionsbyrå. Revisionen av bolaget avslutades i slutet av januari. Tyvärr blev dokumentationen liggande utan att kompletteras med erforderliga handlingar. Han får numera stöd av den andra revisionsbyrån som hjälper honom att gå igenom och granska årsakter efter att revisionerna har slutförts.

RN gör följande bedömning.

Att planeringen av ett revisionsuppdrag inklusive de bedömningar, exempelvis riskbedömningar, som har legat till grund för planeringen ska dokumenteras följer av 2 § första stycket 1 RN:s ovan nämnda föreskrifter. Genom att inte dokumentera sin planering av granskningen och sina riskbedömningar på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Granskning av ingående balanser

I årsakten finns ett dokument med rubriken Genomgång av ingående balanser. Av dokumentet och dokumentationen i övrigt kan dock inte utläsas om A-son genomförde någon granskning av de ingående balanserna.

A-son har uppgett följande.

De ingående balanserna stämde av dels mot föregående års årsredovisning, dels mot införandet av balanserna i bolagets ekonomiprogram.

RN gör följande bedömning.

A-sons revision av bolaget det aktuella räkenskapsåret var för honom en förstagångsrevision där årsredovisningen för det föregående räkenskapsåret inte hade varit föremål för revision.

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* punkten 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 fastställa om

föregående periods utgående balanser har förts över till aktuell period på ett riktigt sätt eller justerats vid behov, genom att fastställa om ändamålsenliga redovisningsprinciper har använts för de ingående balanserna och genom att utföra vissa andra särskilda granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om de ingående balanserna.

A-son vidtog inga andra åtgärder än att fastställa att föregående periods utgående balanser, såsom de framgår av den oreviderade årsredovisningen för föregående räkenskapsår, hade förts över till den aktuella perioden på ett riktigt sätt. Denna kontroll var inte tillräcklig för att han med rimlig säkerhet skulle kunna bedöma huruvida de ingående balanserna innehöll felaktigheter som väsentligt påverkade resultat- och balansräkningar för det aktuella räkenskapsåret. På grund av den otillräckliga granskningen saknade han grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar för det aktuella räkenskapsåret. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Granskning av varulagret

Posten Varulager togs per balansdagen den 30 juni 2012 upp till 134 tkr, vilket motsvarade 35 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation består av ett varulagerintyg, en lagerlista med några bockar, handskrivna noteringar samt ett arbetsprogram där slutsatserna för respektive granskning utgörs av ”U.a”.

Av dokumentationen kan inte utläsas om någon granskning av varulagrets existens och värde utfördes.

A-son har uppgett följande.

Han gick översiktligt igenom årsredovisningen för räkenskapsåret 2011 och bolagets periodbokslut. Han konstaterade då att varulagret var en väsentlig post. Lagret kontrollinventerades av hans assistent den 30 juli 2012, efter att bolaget hade haft semesterstängt. Granskningen genomfördes genom stickprovsmässig fysisk inventering på plats. Arbetspapper utgjordes av företagets lagerlista och en handskriven redogörelse. Inga differenser hittades. Han hade sedan tidigare, genom ett annat revisionsuppdrag, goda erfarenheter av styrelsens förmåga att ha kontroll på betydligt större lager. Antalet artiklar i varulagret kunde därmed bestämmas. Varulagret var värderat enligt lägsta värdets princip utifrån en lagerlista per den 31 december 2011. Det fanns inga kvarvarande nyinköp från perioden januari 2012–juni 2012. Han kunde konstatera att varulagret hade minskat med 50 tkr. Vidare ansåg han att varuförbrukningen var rimlig varför han kunde godta varulagrets existens och värde.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en väsentlig tillgångspost i bolaget. A-son hade därför anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet vid sin revision.

Vad avser varulagrets existens har han hänvisat till en kontrollinventering i relativt nära anslutning till balansdagen. Av hans dokumentation kan dock inte utläsas hur granskningen genomfördes eller vilken omfattning den hade. Inte heller hans yttranden till RN innehåller några mera detaljerade upplysningar om granskningen. Vad gäller varulagrets värde finns det i dokumentationen inga handlingar som visar att han genomförde någon granskning av lagrets

prissättning. Han har heller inte i sina yttranden till RN redogjort för någon närmare granskning av lagrets värde. Vid en helhetsbedömning finner RN att han inte har gjort sannolikt att han genomförde en tillräcklig granskning som grund för att kunna godta posten (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till varulagrets väsentlighet hade han därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för det aktuella räkenskapsåret. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Uttalande från företagsledningen

I dokumentationen finns ett uttalande från företagsledningen daterat den 18 december 2012, dvs. knappt en och en halv månad innan A-son avgav sin revisionsberättelse.

A-son har i ett yttrande till RN gett uttryck för uppfattningen att uttalandet från företagsledningen borde ha varit daterat i närmare anslutning till den dag som styrelsen undertecknade årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* punkten 10 ska revisorn begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt samma ISA punkten 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt punkten 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt.

Uttalandet från styrelsen är daterat nästan en och en halv månad innan A-son avgav sin revisionsberättelse. Han har inte ens påstått att det inte var praktiskt möjligt att hämta in uttalandet vid en senare tidpunkt. Genom att hämta in uttalandet från företagsledningen för tidigt har han åsidosatt god revisionssed.

6 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt god revisionssed genom att inte dokumentera sin planering och sina riskbedömningar i det aktuella uppdraget. Hans granskning av de ingående balanserna och av posten Varulager har varit otillräcklig. Bristerna i granskningsarbetet har varit sådana att han har kommit att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för det aktuella räkenskapsåret utan att ha grund för det. Han har vidare godtagit ett yttrande från företagsledningen som han vid tiden för revisionsberättelsens avgivande inte kunde vara säker på fortfarande var aktuellt.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som sammantaget läggs honom till last är, särskilt vad gäller den bristfälliga granskningen av de ingående balanserna och varulagret, allvarligt. Han ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyqvist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Mathias Byström som har föredragit ärendet.