

D 14

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som framkommit har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har granskat A-sons revisionsarbete i fyra aktiebolag. I detta beslut behandlas tre av dessa revisionsuppdrag, här benämnda *livsmedelsbolaget*, *reklam-bolaget* och *förvaltningsbolaget*. 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>
Livsmedelsbolaget	2011-05-01–2012-04-30	16,8	2,5
Reklambolaget	2012	11,1	4,7
Förvaltningsbolaget	2011-09-01–2012-08-31	53,9	156,0

Livsmedelsbolaget bedrev handel med dagligvaror i en butik och *reklambolaget* bedrev reklamverksamhet. *Förvaltningsbolaget* bedrev bl. a. handel med värdepapper.

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

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria som han har beretts tillfälle att yttra sig över. I det sammanhanget har RN också förelagt honom att besvara ett antal kompletterande frågor. A-son har besvarat frågorna men avstått från att yttra sig över promemorian.

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 auktoriserad eller godkänd 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

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

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 varulager (livsmedelsbolaget)

I balansräkningen för livsmedelsbolaget redovisades posten Varulager med 740 tkr för det här aktuella räkenskapsåret, vilket motsvarande 30 procent av balansomslutningen. Av A-sons dokumentation framgår att han inte var närvarande vid varulagerinventeringen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han planerade fel, vilket ledde till att ingen från revisionsteamet kom att närvara vid inventeringen. Vid jämförelse med föregående år och kontroll av lagerfilen fann han emellertid inget avvikande. Lagervärdet bedömdes som rimligt. Existensen av varulagret kunde säkerställas i och med att försäljningen hade pågått i normal omfattning efter balansdagen.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om sådan närvaro är praktiskt ogenomförbar, ska revisorn enligt p. 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisionsberättelsen enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* p. 6 b) och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* p. 8.

Varulagret utgjorde en väsentlig balanspost i livsmedelsbolaget. A-son skulle därför ha närvarat vid lagerinventeringen, om detta inte var praktiskt ogenomförbart. Av hans egna uppgifter framgår emellertid att han inte gjorde det, trots att det hade varit möjligt. De andra åtgärder som han har redogjort för var inte tillräckliga för att kompensera för hans utevaro vid inventeringen. Han hade därför inte tillräcklig grund för att bedöma varulagrets existens och skick.

Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig var denna brist i hans granskning så väsentlig att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Efterföljande händelser

4.1 Reklambolaget och förvaltningsbolaget

Av A-sons dokumentation för reklambolaget och förvaltningsbolaget framgår att han begärde in ett uttalande från respektive företagsledning där denna bekräftade att det inte hade förekommit några händelser efter räkenskapsårets slut som krävde ändring av eller upplysning i årsredovisningarna. Av dokumentationen kan emellertid inte utläsas om han utförde någon annan granskning av händelser efter balansdagen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

De åtgärder som vidtogs på det efterföljande räkenskapsåret avseende *reklambolaget* var kontroll av betalningar som avsåg skulder och fordringar i bokslutet samt samtal med ledningen, främst rörande en nyanställning och vilken kompetens den personen behövde besitta.

Förvaltningsbolagets verksamhet bestod i handel med värdepapper. Handeln skedde med en låg risknivå i samråd med bank. Någon granskning av löpande transaktioner på det nya året utfördes inte. Han hade dock tämligen täta kontakter med klienten vad gällde redovisningsfrågor och kommande större investeringar.

4.2 Livsmedelsbolaget

Ifråga om livsmedelsbolaget består A-sons dokumentation avseende granskning av händelser efter balansdagen av *dels* ett uttalande från företagsledningen där ledningen bekräftar att det inte hade förekommit några händelser efter räkenskapsårets slut som krävde ändring av eller upplysning i årsredovisningen, *dels* ett arbetsprogram med ett granskningsmoment benämnt "Händelser efter balansdagen". I arbetsprogrammet beskrivs dock inte vilken granskning som skulle utföras. På dokumentet har antecknats att granskning utfördes den 28 september 2012. Det går dock inte att av dokumentationen utläsa vilken granskning som utfördes eller vilka slutsatser som A-son drog av granskningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han hade löpande kontakter med bolagets redovisningskonsult. Han diskuterade händelser som avvek från det normala, stora investeringar, dåligt resultat, risk för att bolaget skulle hamna i en situation där man var tvungen att upprätta kontrollbalansräkning m.m. i syfte att kunna göra en adekvat revisionsinsats under löpande år.

4.3 RN:s 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. Granskningsåtgärderna syftar till att komplettera sådan granskning av rutinkaraktär som avser särskilda transaktioner som inträffat efter räkenskapsårets slut och som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, exempelvis granskning av betalningar till fordringshavare.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han, före avgivandet av revisionsberättelserna för *reklambolaget* och *förvaltningsbolaget*, vid sin granskning följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets utgång i respektive bolag annat än genom att inhämta skriftliga uttalanden från respektive företagsledning. Enbart en sådan åtgärd ger dock inte tillräckliga revisionsbevis för att efterföljande händelser avspeglas korrekt i årsredovisningen. Inte heller av A-sons kompletterande upplysningar till RN framgår att han genomförde en tillräcklig granskning av händelser efter balansdagen. Vad gäller *förvaltningsbolaget* har han visserligen uppgett att han hade täta kontakter med klienten vad gällde redovisningsfrågor och kommande större investeringar. Han har dock inte lämnat några närmare uppgifter om innehållet i dessa kontakter och har inte gjort sannolikt att kontakterna gav honom tillräckligt underlag för att bedöma efterföljande händelser. RN drar av detta slutsatsen att han 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).

De kompletterande uppgifter om genomförda granskningsåtgärder som A-son har lämnat i yttrande till RN avseende *livsmedelsbolaget* stöds inte av dokumentationen

och är så allmänt hållna att det inte går att avgöra om åtgärderna var tillräckliga för att kunna bedöma händelser efter balansdagen. Även i denna del drar RN därför slutsatsen att A-sons granskning var otillräcklig.

RN gör för samtliga de tre aktuella bolagen bedömningen att A-sons granskning avseende efterföljande händelser var otillräcklig. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har han åsidosatt god revisionssed.

5 Datering av revisionsberättelse (livsmedelsbolaget)

A-sons dokumentation av granskningen av posten Finansiella anläggningstillgångar i livsmedelsbolaget utvisar att bolaget under det här aktuella räkenskapsåret hade investerat 480 tkr i en kapitalförsäkring. Bolaget hade innehaft kapitalförsäkringen även tidigare år. Den hade ett totalt anskaffningsvärde om 920 tkr. Värdet av försäkringen skrevs ned med 137 tkr i bokslutet. Som underlag för denna nedskrivning fanns datautskrifter från försäkringsbolaget. Dessa innehöll värdebesked avseende i kapitalförsäkringen ingående värdepapper. Utskrifterna var daterade den 9 oktober 2012, vilket var åtta dagar efter revisionsberättelsens datering.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Årsredovisningen var försedd med datumet den 1 oktober 2012 när han erhöll den för påteckning. All revision var slutförd, förutom att underlag till kapitalförsäkringar saknades. Han borde rätteligen ha korrigerat datum för sin underskrift, återsänt fastställelseintyg och årsstämmoprotokoll för korrigerings av datum.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 700 *Bilda sig en uppfattning om finansiella rapporter m.m.* p. 41 ska revisorns rapport dateras tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för uttalandena om de finansiella rapporterna, däribland bevis för att alla delar som utgör de finansiella rapporterna, inklusive de tillhörande noterna, har upprättats och att de med vederbörlig befogethet att göra det har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.

A-son åsatte revisionsberättelsen datumet den 1 oktober 2012, trots att han vid den tidpunkten ännu inte hade inhämtat revisionsbevis i form av bekräftelse på en kapitalförsäkrings värde per balansdagen. Genom att datera sin revisionsberättelse vid en tidpunkt då revisionen ännu inte var avslutad 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 ett av de här aktuella bolagen inte granskat varulagret på ett godtagbart sätt. Bristerna i granskningen av denna balanspost har varit så omfattande att han har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har för

tre av bolagen inte utfört en godtagbar granskning av händelser efter räkenskaps-årets slut. Slutligen har han daterat revisionsberättelsen för ett av bolagen till en tidpunkt då revisionen ännu inte var avslutad.

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 granskningen av varulager, 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, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Peter Ek, direktören Per-Ola Jansson samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Mathias Byström som föredragit ärendet.