

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden har underrättats om att auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet efter den genomförda kontrollen har bedömt att A-sons revisionsarbete inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisionssed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de två revisionsuppdrag som ingick i dennes kontroll. Nedan behandlas A-sons revisionsarbete i dessa två uppdrag, här benämnda *A-bolaget* och *B-bolaget*. Vidare har RN inhämtat revisionsdokumentation för ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. Nedan behandlas hans revisionsarbete i ett av dessa bolag, benämnt *X-bolaget*. Bolagens respektive omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
A-bolaget	2012	45,7	32,1
B-bolaget	2011-09-01–2012-08-31	52,1	35,7
X-bolaget	2013	21,5	3,4

A-son avgav för A-bolaget och B-bolaget revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. För X-bolaget anmärkte han på att bolagets eget kapital understeg hälften av aktiekapitalet och att någon kontrollbalansräkning ännu inte hade upprättats.

2 Granskning av varulager och skuld till koncernföretag (A-bolaget)

2.1 Granskning av posten Varulager

Posten *Varulager* redovisades i A-bolaget med 13,1 mnkr per balansdagen den 31 december 2012, vilket motsvarade 41 procent av balansomslutningen. Varulagret var i den inledande riskbedömningen i A-sons dokumentation åsatt hög risk. Av hans anteckningar i ett arbetsprogram avseende granskningen av varulagret framgår att han inte var närvarande vid bolagets inventering per balansdagen men att han avsåg att närvara nästa år. I dokumentet antecknade han även att han bedömde att lagervärdet var rimligt och att han hade utfört priskontroll och avgränsningskontroll. Han antecknade även att det enligt bolaget inte fanns något inkurant lager och att han skulle komplettera dokumentationen med ett undertecknat lagerintyg. Han antecknade slutligen att balansposten syntes rimlig.

A-son har uppgett följande.

Då han inte närvarade vid inventeringen detta år utfördes andra granskningsinsatser såsom bruttovinstkontroll där han bedömde att bruttovinsten var rimlig vid jämförelse mot tidigare år. Han gjorde även en priskontroll av ca 20 procent av lagret mot leverantörsfakturor. Han noterade då en avvikelse på 0,8 procent och bedömde därefter att lagret var rimligt värderat. Dessutom gjorde han avgränsningskontroll av större leveranser i slutet på december. Han ställde därutöver frågor till ledningen beträffande inkuransrisken i lagret.

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 i 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 A-bolaget. A-son skulle därför ha närvarat vid lagerinventeringen, om detta inte var praktiskt ogenomförbart. Han har inte ens påstått att han hade några godtagbara skäl för att utebli från inventeringen och RN utgår därför från att sådana skäl inte förelåg. Redan genom sin utevaro från inventeringen har han åsidosatt god revisionssed. Oavsett skälen för att han inte var närvarande vid inventeringen ålåg det honom att vidta alternativa granskningsåtgärder som var ägnade att ge honom tillräckliga revisionsbevis för varulagrets existens och skick. De granskningsåtgärder som han har redogjort för i sina yttranden till RN är emellertid sådana som han var skyldig att vidta även om han hade varit närvarande vid lagerinventeringen. Åtgärderna var alltså inte ägnade att kompensera för att han inte var närvarande vid inventeringen. Han hade mot den angivna bakgrunden inte underlag för att bedöma varulagrets existens och skick och därmed inte heller underlag för att bedöma dess värde. Därmed saknade han också grund för att tillstyrka fastställande av A-bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

2.2 Granskning av skuld till koncernföretag

A-bolaget redovisade i årsredovisningen 2012 en skuld till koncernföretag om 19,1 mnkr, motsvarande 60 procent av balansomslutningen. A-son avgav revisionsberättelse den 7 juli 2013. Av dokumentationen framgår att det utländska moderbolaget skriftligt bekräftade skulden först den 27 september 2013.

A-son har uppgett följande.

Innan han avgav revisionsberättelse för räkenskapsåret bekräftade en styrelseledamot i moderbolaget skulden muntligen. Denna bekräftelse kompletterades senare med en skriftlig bekräftelse.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 4 följer att revisorns mål är att utforma och utföra granskningsåtgärder på ett sådant sätt att han eller hon kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisen ska vara sådana att det är möjligt att dra rimliga slutsatser som grund för uttalandena i revisorns rapport. Av p. 6 i samma ISA framgår att revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Vidare framgår av ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* p. 41 att revisorns rapport ska dateras tidigast det datum då han eller hon inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna.

Det bokförda värdet på skulden motsvarade 60 procent av den redovisade balansomslutningen i årsredovisningen och utgjorde därför en väsentlig post i bolagets årsredovisning. A-son hade därför skäl att ägna posten särskild uppmärksamhet. Den muntliga bekräftelse som han fick innan han avgav sin revisionsberättelse utgör inte ett sådant revisionsbevis som medförde att han kunde godta posten. Vid tidpunkten för avgivandet av sin revisionsberättelse hade han därför inte tillräckliga revisionsbevis för att godta posten. Med hänsyn till att posten uppgick till ett väsentligt belopp hade han därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balansräkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions-sed.

3 Skatter och avgifter (X-bolaget)

I A-sons dokumentation från granskningen av X-bolaget finns ett skattekontoutdrag för år 2013. Av detta framgår att bolaget vid ett flertal tillfällen under året påfördes kostnadsräntor och att två belopp, 20 tkr respektive 38 tkr, överlämnades till Kronofogdemyndigheten för indrivning. A-son har i sin dokumentation noterat att bolaget vid två av totalt sex granskade tillfällen hade betalat skatter och avgifter något sent men att förseningarna var oväsentliga både vad avser antalet tillfällen och antalet dagar. Han har även antecknat att rutinen för skatter, avgifter och mervärdesskatt bedömdes som god och att betalning och redovisning till Skatteverket syntes fungera tillfredsställande.

A-son har uppgett följande.

Vid den stickprovskontroll av varannan inbetalning som han gjorde fann han att skattebetalning hade inkommit sent två gånger (nio respektive 23 dagar). Mot bak-

grund av att X-bolaget tidigare år hade skött detta bra gjorde han bedömningen att beloppen och antalet dagar inte var väsentliga och att han inte behövde informera i revisionsberättelsen för år 2013. Han påtalade muntligen för X-bolagets ledning att hanteringen av skatter och avgifter i fortsättningen borde skötas bättre.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

De brister som framgick av skattekontoutdraget var av sådan karaktär att A-son skulle ha anmärkt på bolagets sätt att hantera skatter och avgifter i sin revisionsberättelse. Den omständigheten att X-bolaget under tidigare år hade hanterat skatter och avgifter på ett bra sätt och att han hade påpekat bristerna muntligen, framtog honom inte denna skyldighet. Genom att underlåta att i revisionsberättelsen anmärka på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter har han åsidosatt god revisionssed.

4 Uttalande från företagsledningen (B-bolaget)

I A-sons dokumentation för B-bolaget avseende räkenskapsåret 2011/12 finns ett uttalande från företagsledningen som är daterat den 23 oktober 2012. Revisionsberättelsen är daterad den 28 februari 2013.

A-son har förelagts att kommentera dateringen av uttalandet från företagsledningen.

A-son har uppgett följande.

Han inhämtade uttalandet när bokslutsrevisionen påbörjades. Då uttalandet, enligt formuleringen i första stycket, avser uttalande i anslutning till revisionen, anser han att det omfattar perioden fram till revisionsberättelsens avgivande. Under revisionens gång hade han löpande kontakt med B-bolaget och dess ledning och uppdaterade sig på så vis bl.a. beträffande väsentliga händelser.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår att revisorn ska 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 ISA 580 p. 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 ISA

580 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt.

Företagsledningens uttalanden avseende B-bolaget var daterat ca fyra månader innan A-son daterade sin revisionsberättelse. Detta motsvarar inte ISA:s krav på att datumet för de skriftliga uttalandena ska vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Genom att inte inhämta ett uttalande från företagsledningen i tillräckligt nära anslutning till avgivandet av revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.¹

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revisioner. Han har i fråga om ett bolag inte genomfört en tillräcklig granskning av det redovisade varulagret och har som en följd av detta saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har i samma bolag avgett revisionsberättelse trots att han saknade ett väsentligt revisionsbevis och har även av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balansräkning. För ett av bolagen har han underlåtit att anmärka på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter. För ett annat bolag har han inhämtat uttalande från företagsledningen alltför tidigt.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av ett bolags resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. 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 justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, experten Anni Fuhr, tf. chefsrevisorn Mathias Byström samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

¹ Jfr t.ex. RN:s beslut den 8 maj 2015 i ärende dnr 2014-1191 och den 6 november 2015 i ärende dnr 2014-487.