

D 15

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 arbete i fyra aktiebolag. I detta beslut behandlas tre av dessa, här benämnda *byggbolaget*, *fiskebolaget* och *sotningsbolaget*. 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>
Byggbolaget	2013	4,3	1,5
Fiskebolaget	2011-09-01–2012-08-31	15,1	8,7
Sotningsbolaget	2012	5,6	1,9

Byggbolaget bedrev byggverksamhet. *Fiskebolaget* bedrev försäljning av fisk, fiskeredskap och fritidsartiklar, medan *sotningsbolagets* verksamhet bestod i sotning och utförande av ventilationsarbeten.

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

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.

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

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 intäkter (byggbolaget, fiskebolaget och sotningsbolaget)

3.1 Byggbolaget

Byggbolagets redovisade för det aktuella räkenskapsåret en nettoomsättning om 4,3 mnkr. Av tilläggsupplysningarna i årsredovisningen framgår att bolaget redovisade intäkter från uppdrag på löpande räkning enligt alternativregeln i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (nedan K2). Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av intäktsredovisningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Bolaget utförde byggtjänster åt företag, kommuner och privatpersoner. Tre år före aktuellt räkenskapsår gick bolaget mycket dåligt. Då lades ett omfattande arbete ned, både av bolaget och av revisionsbyrån, på att skapa effektiva rutiner för uppföljning av uppdrag. Dessa rutiner granskades därefter och denna granskning har han haft nytta av under efterföljande revisioner av bolaget, dels därför att det gav honom stor detaljkunskap kring hur bolaget arbetade, dels genom att rutinerna inte hade förändrats därefter. Vid granskningen av det aktuella räkenskapsåret hade han god kunskap om och kontroll över bolagets rutiner för intäktsredovisning. Intäkterna i bolaget bestod av antalet arbetade timmar på uppdrag med påslag för fakturerat material. Bolaget anlidade underentreprenörer i endast obetydlig omfattning varför det gick att analytiskt beräkna omsättningen för arbetade timmar. Baserat på denna kunskap kände han sig säker på intäktsredovisningen sedan tidigare år. Eftersom antalet anställda inte hade förändrats och det inte heller hade skett någon förändring vad gällde inköp från underleverantörer och av material, gjorde han en rimlighetsbedömning av omsättningen. Han gjorde även en jämförelse av bruttovinst mellan åren och den utvisade ingen stor skillnad.

Redovisningskonsulten, som var anställd i revisionsbyrån, hade i samband med upprättandet av bokslutet granskat att bankmedel och kundfordringar stämde under det löpande räkenskapsåret. Detta innebar en verifiering av att utställda fakturor hade betalats. Själv tog han stickprov på kundfakturor. Dessutom kontrollerade han bokförda belopp i början på efterföljande räkenskapsår för att fastställa, dels att redovisade kundfordringar per den 31 december 2013 var betalda, dels att

periodiseringar av intäkter var hanterade på rätt sätt. Detta innebar en kontroll av redovisningskonsultens arbete, eftersom denne hade tagit fram sammanställningarna som han själv granskade mot underlagen. Av kundfordringarna, som redovisades med 875 tkr, var 84 tkr obetalda vid gransknings-tillfället. Fakturorna avseende dessa fordringar granskades i detalj. Företagsledaren lämnade godtagbara förklaringar till varför betalning inte hade skett. Det framgick att denne hade gjort en bedömning av respektive kunds betalningsförmåga. Vid slutrevisionsmötet gick han igenom resultat- och omsättningsutvecklingen med företagsledaren, varför han bedömde intäktsredovisningen som rimlig och godtagbar.

RN konstaterar att det inte finns något i dokumentationen som visar att A-son förvissade sig om att rutinerna inte hade förändrats. Inte heller kan utläsas om han kvalitetsgranskade redovisningskonsultens arbete eller gjorde några egna granskningar.

3.2 Fiskebolaget

Fiskebolaget redovisade för det aktuella räkenskapsåret en nettoomsättning om 15,1 mnkr. A-son har i dokumentationen antecknat att hanteringen av dagskassor var en rutin som borde undersökas och analyseras. Han har vidare antecknat att kontanthandeln i bolaget utgjorde en inte oväsentlig del av omsättningen. Vidare framgår det av dokumentationen att han noterade att bolaget hade kassaregister och att avstämning mellan kassaredovisningens uppgifter om kontanter och faktiska kontanter i kassaregistret hade utförts i slutet av varje dag. Av dokumentationen kan i övrigt inte utläsas om han utförde någon granskning av bolagets rutiner för kontanthantering eller kassaredovisning. Vad gäller granskningen av intäktsredovisningen i övrigt framgår att han jämförde bruttovinsten för räkenskapsåret med bruttovinsten för föregående räkenskapsår, att han noterade vilka varugrupper som hade ökat respektive minskat i försäljning och att han granskade fakturerade belopp efter balansdagen i syfte att kontrollera att periodiseringen av intäkterna var korrekt. I övrigt kan inte utläsas om han utförde någon granskning av bolagets intäktsredovisning.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

I bolagets bokföring gjordes inte någon uppdelning av intäkterna mellan kontant försäljning och övrig försäljning, utan all försäljning delades upp mellan olika varugrupper. Lite förenklat kan man säga att all fiskförsäljning fakturerades och försäljning av sportfiskeutrustning skedde mot kontant- och kortbetalning. Tidigare hade den del av bolagets försäljning som fakturerades motsvarat cirka 70 procent av försäljningen. Denna andel kan ha minskat något under räkenskapsåret, eftersom försäljningen av sportfiskeartiklar och kläder hade ökat med cirka 30 procent till följd av utökning av bolagets butik. Han granskade bolagets kassahantering och kontrollerade att avstämning mellan uppgifterna om kontanter i kassaredovisningen och faktiska kontanter i kassaregistret utfördes i slutet på varje dag. Han konstaterade att avstämningen utfördes i samband med hans besök i butiken, senast i februari 2013 i samband med bokslutsgranskningen. Han gjorde då även några mindre provköp för att förvissa sig om hur rutinerna fungerade. Han har tidigare gjort flera

besök i butiken och även då genomfört provköp utan anmärkning. I samband med att företaget för några år sedan bytte till certifierade kassaregister gjorde han en mer omfattande granskning av rutiner och uppföljning av kontantförsäljningen. Utifrån den redovisning som fanns, de granskningar han gjorde för aktuellt räkenskapsår och jämförelser med föregående räkenskapsår vad avser försäljning och bruttovinst fördelat på olika varugrupper, ansåg han att han hade grund för att godta bolagets intäktsredovisning. Det fanns i det revisionsverktyg han använde inte något naturligt ställe att dokumentera provköp m.m. Därför är de beskrivna granskningsåtgärderna inte dokumenterade.

RN konstaterar att det inte finns något i dokumentationen som verifierar A-sons uppgifter om gjorda granskningar.

3.3 Sotningsbolaget

I sotningsbolagets resultaträkning för det aktuella räkenskapsåret redovisades posten *Nettoomsättning* med 5,6 mnkr. I revisionsdokumentationen har A-son noterat att nettoomsättningen hade minskat i förhållande till föregående år och att den person på revisionsbyrån där han var verksam och som hade biträtt bolaget vid upprättandet av bokslutet hade gått igenom bolagets fakturering i månaden efter räkenskapsårets slut för att kontrollera om några uppdrag som var utförda före balansdagen hade fakturerats efter balansdagen. Huruvida han utförde någon annan granskning av bolagets intäktsredovisning går inte att utläsa. I ett arbetsprogram avseende den aktuella posten finns i och för sig fler planerade granskningsåtgärder angivna men det saknas precisa noteringar från utförd granskning; A-son har endast angett ett datum, sin signatur och en kortfattad slutsats i form av "U.a" (utan anmärkning) och "E/T" (ej tillämpligt). På ett arbetsprogram för posten Kundfordringar har han noterat att företagsledningen hade uppgett att samtliga utförda sotningar före balansdagen hade fakturerats före balansdagen. Av dokumentationen kan inte utläsas om han följde upp att så hade skett. Däremot har han i dokumentationen noterat att fakturering skedde utifrån listor som respektive sotare lämnade in i slutet på varje vecka.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Verksamheten i bolaget kännetecknades av att det fanns ett stort antal kunder och att det fakturerade beloppet per kund ofta var relativt lågt. Detta innebar i sin tur att bolagets rutiner för intäktsredovisning var centrala för fullständigheten i intäktsredovisningen. Dessa rutiner hade varit oförändrade över tiden. Tidigare år hade han gått igenom dessa mer noggrant. Han hade då granskat stickprov av utställda kundfakturer efter respektive balansdag för att kontrollera bolagets rutiner vad gällde periodisering utan att finna några betydande belopp som hade fakturerats efter balansdagen. För det aktuella räkenskapsåret begränsade han därför sin granskning till en genomgång av den sammanställning av utställda kundfakturer som hade upprättats av den vid revisionsbyrån anställda redovisningskonsulten. Hon hade lång erfarenhet av bokföring och upprättande av bokslut. Denna sammanställning visade att utställda kundfakturer hade periodiserats korrekt. Den risk för fel som fanns vad gällde intäktsredovisningen var just risken för periodiseringsfel. Han bedömde dock denna risk som relativt liten, eftersom bolaget fakturerade

löpande varje vecka. Julen år 2012 inföll dessutom så att det var många lediga dagar och få klämdagar vilket ytterligare minskade risken för att utförda arbeten skulle faktureras under fel år.

Därutöver genomförde han de granskningsåtgärder som framgår av arbetsprogrammet. Betalningsuppföljning och avstämningar mot underlag innebar en granskning av redovisningskonsultens arbete och rutiner. Eftersom några avvikelser inte noterades, är dokumentationen kortfattad. Utifrån vidtagna granskningsåtgärder och iakttagelsen att beloppet för kundfordringar var på ungefär samma nivå som föregående räkenskapsår bedömdes bolagets intäktsredovisning vara korrekt och godtagbar.

3.4 RN:s bedömning

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet åt.

För inget av de här aktuella bolagen kan det av dokumentationen utläsas att någon godtagbar granskning utfördes. Frågan blir därför om A-son genom sina yttranden till RN har gjort sannolikt att en sådan granskning likväl gjordes. Det förutsätter enligt RN:s mening bl.a. att de uppgifter som han därvid har lämnat har sådan konkretion att de kan ligga till grund för en bedömning av omfattningen och relevansen av vidtagna granskningsåtgärder.

Vad gäller *byggbolaget* har A-son hänvisat till tidigare års granskningar av bolagets rutiner avseende intäktsredovisning. En nödvändig förutsättning för att tidigare års granskningar av ett företags rutiner ska kunna användas som revisionsbevis är att revisorn förvissar sig om att rutinerna inte har förändrats. Det framgår inte av A-sons yttranden till RN om han gjorde det. Den redogörelse för analytiska granskningsåtgärder som han har lämnat är så allmänt hållen att den inte medger någon slutsats om huruvida åtgärderna gav honom grund för att bedöma fullständigheten i intäktsredovisningen. Detsamma gäller det som han har uppgett om sin genomgång av resultaträkningen med företagsledaren. Inte heller hans redogörelser för stickprov av fakturor, kontroll av redovisningskonsultens arbete och periodiseringskontroller ger någon ledning för en bedömning av den utförda granskningens omfattning. Det kan tilläggas att en granskning av fakturor inte kan verifiera att intäktsredovisningen är fullständig. Enligt RN:s bedömning har A-son därför inte gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten i bolagets intäktsredovisning (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Fiskebolagets intäkter genererades både genom kontantförsäljning och efter fakturering. *Kontantförsäljningen* var enligt A-sons dokumentation av planeringen av granskningen ett område som han skulle granska. Det kan emellertid inte av dokumentationen utläsas att han utförde någon annan granskning av bolagets intäkter annan än att han jämförde olika produktgruppers bruttovinstutveckling och viss intäktsperiodisering. Vad gäller kontantförsäljningen har han även för detta uppdrag hänvisat till tidigare års granskningar av rutiner. Av hans yttranden till RN går dock inte att utläsa att han förvissade sig om att rutinerna var oförändrade sedan

föregående räkenskapsår. De uppgifter om provköp och granskningar av kontantförsäljningen som han har lämnat i sina yttranden är så allmänt hållna att det inte går att bedöma omfattningen av utförd granskning. Sammantaget går det inte att på grundval av de uppgifter han har lämnat i sina yttranden till RN bedöma vilken grund han hade för att ta ställning till fullständigheten i intäktsredovisningen. RN anser därför att han inte gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten i bolagets intäktsredovisning (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Vad gäller *sotningsbolaget* har A-son hänvisat till tidigare års granskning av rutiner för intäktsredovisning, att dessa rutiner hade varit oförändrade över tiden och att han tidigare år hade kontrollerat att intäkter inte periodiserats felaktigt; därför begränsade han sin granskning till att gå igenom redovisningskonsultens sammanställning av utställda kundfakturor. Av hans yttrande framgår dock inte vilken karaktär och omfattning dessa åtgärder hade. Inte heller framgår det om han kontrollerade redovisningskonsultens arbete. Det framgår inte heller om han förvissade sig om att det inte hade skett några förändringar i rutinerna under det aktuella räkenskapsåret. Det går inte heller att utläsa om han utförde den granskning som var planerad enligt arbetsprogrammet. Även här kan tilläggas att en granskning av kundfakturor inte kan verifiera att intäktsredovisningen är fullständig. Enligt RN:s mening har A-son därför inte gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

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.

4 Biträde vid upprättande av årsredovisning (fiskebolaget)

I revisionsdokumentationen för *fiskebolaget* finns en beskrivning av bolagets bokslutsrutiner där A-son har angett att bokslutet för aktuellt räkenskapsår hade upprättats med viss hjälp och visst stöd av honom. Han har i sitt första yttrande till RN uppgett att han själv biträde bolaget med upprättande av årsredovisning samt att han numera ser till att det finns en bokslutsansvarig på uppdragen för att undvika denna typ av jävssituationer. I dokumentationen finns inga handlingar som visar vilka överväganden han gjorde avseende jäv och oberoende som ledde fram till att han ansåg att han kunde tillhandahålla denna typ av tjänster till bolaget.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han hade missuppfattat att han inte fick biträda bolaget med upprättande av årsredovisningen avseende räkenskapsåret 2011/12 och han hjälpte därför bolaget med detta. Han var väl medveten om att han inte fick biträda vid upprättandet av årsbokslutet, vilket han inte heller gjorde. Årsbokslutet upprättades av bolagets kontorist. Hans medverkan bestod i att han matade in de uppgifter som bolagets kontorist hade tagit fram i bokslutsprogrammets mall för bolaget för att få en årsredovisning

med jämförelsetal och korrekt flerårsöversikt. Han tog alltså ingen befattning med själva uppgifterna i bokslutet utan det var fråga om ett rent tekniskt biträde att registrera uppgifterna i programmet. Han ansåg att han var oberoende trots hans biträde med årsredovisningen, eftersom bokslutet hade upprättats av bolagets kontorist och denne även hade upprättat bokslutsbilagor och gjort periodiseringar m.m.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § första stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Av 4 kap. 1 § 5 bokföringslagen (1999:1078) följer att upprättande av årsredovisning är en del av fullgörandet av bokföringsskyldigheten. Åtgärder som avser upprättandet av årsredovisningen träffas således av reglerna i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen. Det innebär inte att en revisor är förhindrad att lämna råd och förslag till bokföringsåtgärder; tvärtom är revisorn skyldig att lämna råd om och förslag till förbättringar i bolagets bokföring och i dess förvaltning (s.k. revisionsrådgivning).² Däremot faller varje självständig befattning med bokföringen utanför det tillåtna området.

Genom A-sons egna uppgifter är klarlagt att han medverkade vid upprättandet av årsredovisningen. Vad han har uppgett om sin medverkan kan inte tolkas på annat sätt att omvandlingen av den löpande bokföringen till balansräkning, resultaträkning och noter väsentligen skedde genom åtgärder från hans sida. Han får därför anses ha biträtt vid upprättandet av årsredovisningen och, därmed, vid bokföringen. Genom att göra detta har A-son handlat i strid med 9 kap. 17 § aktiebolagslagen och alltså åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 Uttalande från företagsledningen (fiskebolaget)

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om A-son i samband med granskningen inhämtade något skriftligt uttalande från företagsledningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Av misstag inhämtades inte något skriftligt uttalande från företagsledningen detta räkenskapsår.

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

² Se prop. 2000/01:146 s. 40 och 86.

revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte inhämtade något skriftligt uttalande från företagsledningen. Genom att avge revisionsberättelse i bolaget trots att han inte hade tillgång till något uttalande från företagsledningen har han åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de tre här aktuella bolagen 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 i ett av bolagen åsidosatt en jävsregel i aktiebolagslagen. Slutligen har han avgett revisionsberättelse i ett av bolagen utan att inhämta ett skriftligt uttalande från företagsledningen.

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 allvarligt, särskilt som han har tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningar utan att ha grund för det samt åsidosatt en jävsregel i aktiebolagslagen. 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, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarat myndighetschefen Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Mathias Byström som föredragit ärendet.