

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att godkände 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-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed och god revisorssed. 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, här benämnda *A-bolaget* och *B-bolaget*. Vidare har RN inhämtat revisionsdokumentation för ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag, här benämnda *C-bolaget*, *X-bolaget*, *Y-bolaget* och *Z-bolaget*. 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>
A-bolaget	2013-07-01–2014-06-30	36,2	10,7
B-bolaget	2013-05-01–2014-04-30	10,8	3,1
C-bolaget	2014	23,3	34,0
X-bolaget	2014	18,4	13,9
Y-bolaget	2013-07-01–2014-06-30	9,8	2,5
Z-bolaget	2013-05-01–2014-04-30	6,1	1,8

A-sons revisionsberättelser för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår var utformade enligt standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitten 3–6 behandlas frågor rörande A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 7.

2 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

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

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 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 intäktsredovisning (B-bolaget, C-bolaget och Z-bolaget)

3.1 B-bolaget

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen. I dokumentationen finns enbart en notering i ett arbetsprogram av vilken framgår att jämförelse av intäkter mellan det aktuella räkenskapsåret och föregående räkenskapsår inte kunde ske samt en hänvisning till en resultatanalys. RN har dock vid sin genomgång inte kunnat finna någon resultatanalys. A-son har i efterhand skickat in en resultatanalys som utvisar vissa resultatmått under de senaste tre räkenskapsåren.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande. Han kontrollerade att samtliga fakturor i nummerordning hade bokförts i rätt datumordning. Han kontrollerade att utförda arbetsordrar också fakturerades.

3.2 C-bolaget

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av posten *Nettoomsättning*. Det RN vid sin genomgång har kunnat finna är ett arbetsprogram utan noteringar och en jämförelse av nettoomsättning och bruttovinst mellan det aktuella räkenskapsåret och föregående räkenskapsår med en notering som lyder ”inget anmärkningsvärt har framkommit”.

A-son har i yttrande till RN uppgett att det detta räkenskapsår inte utfördes någon ingående granskning av bolagets nettoomsättning.

3.3 Z-bolaget

Vad gäller granskningen av fullständigheten i intäktsredovisningen har A-son i ett arbetsprogram noterat att de redovisade omsättningssiffrorna för det aktuella

räkenskapsåret och föregående räkenskapsår inte var jämförbara. Han har även noterat förändringen av bruttovinsten samt antecknat att denna var godtagbar, att ägaren hade daglig kontroll över verksamheten och att det inte fanns någon direkt intern kontroll avseende intäktsredovisningen. I övrigt kan inte utläsas om han utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen. RN har därför förelagt honom att redogöra för vilken grund han hade för att godta fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Hans bedömning av nettoomsättningen baserades på bolagets rutiner för fakturering. Varje nytt arbete fick ett arbetsnummer och dessa arbetsnummer ledde sedermera till fakturering. Detta kontrollerades av företagsledarens fru. Att verifiera fullständigheten i intäktsredovisningen lät sig inte göras, men i detta fall var sannolikheten mycket hög för att alla utförda arbeten och sålda produkter ledde till att en intäkt bokfördes.

3.4 RN:s bedömning

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

Det kan inte för något av de här aktuella bolagen av dokumentationen utläsas att intäktsredovisningen granskades på ett godtagbart sätt.

Vad gäller *B-bolaget* har A-son uppgett att han kontrollerade att samtliga fakturor i nummerordning hade bokförts i rätt datumordning. RN konstaterar att denna åtgärd inte är tillräcklig för att han skulle kunna dra slutsatsen att den samlade intäktsredovisningen var fullständigt redovisad. Han har vidare uppgett att han kontrollerade att utförda arbetsorder hade fakturerats. Denna upplysning är dock så allmänt hållen och kortfattat beskriven att den inte medger någon bedömning av om han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

Rörande *C-bolaget* har A-son vitsordat att någon granskning av intäktsredovisningen inte utfördes under aktuellt räkenskapsår.

Vad gäller *Z-bolaget* har A-son inte redogjort för några utförda granskningsåtgärder. Han har i stället anført att det inte gick att verifiera fullständigheten i intäktsredovisningen men att det var mycket sannolikt att intäktsredovisningen var fullständig. Vilken grund han hade för denna bedömning framgår inte av hans yttrande.

Enligt RN:s mening har A-son därför, varken genom sin dokumentation eller sina yttranden till myndigheten, gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga åtgärder för att han skulle kunna verifiera fullständigheten i de aktuella bolagens intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig i samtliga tre bolag (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till arten av bristerna i granskningsarbetet saknade han grund för att tillstyrka

fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Granskning av varulager (Z-bolaget)

Posten *Varulager* i Z-bolaget redovisades med 1,2 mnkr per balansdagen, vilket motsvarade 69 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation av granskningen av lagret består av ett arbetsprogram, en bokslutsbilaga, ett undertecknat varulagerintyg och en kopia av sista sidan av en lagervärdelista, utvisande summan av värdet av lagerartiklarna. Kopian av sidan av lagervärdelistan är daterad den 3 september 2014 och avser, såvitt RN kan bedöma, summan av de lagervärden på artiklar som fanns i lager per balansdagen den 30 april samma år. A-son har i arbetsprogrammet noterat att han hade granskat lagerlistorna hos bolaget stickprovsvis. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilken inriktning och omfattning denna granskning hade. Det framgår inte heller av dokumentationen om han var närvarande vid lagerinventeringen. Slutligen går det inte att utläsa om han utförde någon granskning av varulagrets prissättning, förutom att han i arbetsprogrammet gjorde en notering att lagerartiklarna var värderade till inköpspris ”omräknat med rabattkod”.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Detta var bolagets andra räkenskapsår. Tidigare bedrevs rörelsen som enskild firma. I och med att bolaget bildades krävde han att det skulle införa lagerbokföring. Genomförandet tog tid och eftersom lagret bestod av ett stort antal artiklar tog det tid för bolaget att få kontroll över varulagret. Lagret delinventerades i stort sett varje månad under bolagets lågsäsong som inföll under perioden oktober–februari. Under räkenskapsåret deltog han vid delinventeringar vid två tillfällen, eftersom det hade uppkommit differenser vid tidigare inventeringar. Dessa differenser berodde på att det fanns en mängd förbrukningsartiklar som inte hade gått att registrera i lagerbokföringen. Han betraktade sin närvaro vid inventeringarna och sina insatser vid dessa tillfällen närmast som rådgivning men givetvis var detta även till nytta i revisionen. Han hade via e-post tillgång till hela dokumentationen av lagerinventeringen och diskuterade den ingående med företagsledaren. Han bedömde att lagret inte var för högt värderat per den 30 april 2014. Lagret bestod till 95 procent av reservdelar från en leverantör och det uppdaterades automatiskt med leverantörens prissättning. Hans dokumentation i samband med bokslutsgranskningen blev bristfällig.

RN konstaterar att det inte finns någon dokumentation från de inventeringar som A-son har uppgett att han var närvarande vid. RN har i efterhand fått ta del av dokumentation avseende den inventering som han säger sig ha haft tillgång till via e-post. Denna dokumentation består av en 78-sidig utskrift av bolagets lagervärdelista per balansdagen och innehåller inga noteringar från någon granskning.

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 till-

räckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om sådan närvaro är praktiskt genomförbar, 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 bolaget. A-son skulle därför ha närvarat vid en lagerinventering, om detta inte var praktiskt ogenomförbart. Han har i ett yttrande till RN uppgett att han har varit närvarande vid två inventeringar där delar av lagret inventerades. Vad han uppgett i denna del får dock inget som helst stöd av hans dokumentation. De uppgifter han har lämnat till RN är allmänt hållna och innefattar inte någon redogörelse för omfattningen och inriktningen av de granskningsåtgärder som han företog i samband med inventeringarna eller hur stor del av lagret som inventerades vid respektive tillfälle. RN finner därför att han varken genom sin dokumentation eller sina yttranden har gjort sannolikt att han utförde tillräckliga granskningsåtgärder i samband med bolagets lagerinventeringar.

Dokumentationen ger inte heller något besked om hur A-son granskade prissättningen av varulagret. Den redogörelse som han har lämnat till RN för hur bolagets princip för prissättning fungerade ger inget positivt stöd för att bolagets varulager var riktigt prissatt eller att han utförde tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna ha grund för att godta prissättningen av varulagret. RN finner därför att han inte heller vad gäller varulagrets prissättning har gjort sannolikt att han utförde tillräckliga granskningsåtgärder.

RN drar av detta slutsatsen att A-sons granskning av bolagets varulager var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten *Varulager* var väsentlig var denna brist i hans granskning så väsentlig att han även av detta skäl saknade grund för att tillstyrka fastställande av Z-bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Granskning av efterföljande händelser (B-bolaget och Z-bolaget)

Vad gäller granskning av efterföljande händelser i *B-bolaget* finns det i dokumentationen ett arbetsprogram där A-son har noterat att han inte hade utfört de åtgärder som fanns planerade i arbetsprogrammet. Han har vidare noterat att han hade haft kontakt med styrelsen och att inget hade framkommit som skulle ”rapporteras”.

Av dokumentationen för *Z-bolaget* kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av efterföljande händelser. I dokumentationen finns ett arbetsprogram för händelser efter räkenskapsårets slut, men där finns inga noteringar från någon utförd granskning.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han träffade regelmässigt hela styrelsen i *B-bolaget*, varvid frågor om händelser efter räkenskapsårets slut och fortsatt drift diskuterades. I sitt arbetsprogram sammanfattade han dessa diskussioner genom att notera att inget hade framkommit som fanns att rapportera. Vad gäller *Z-bolaget* hade han löpande kontakt med bolaget. Flertalet av hans revisionsklienter är små fåmansbolag och dessa upplever honom som en diskussionspartner och han har därför fått löpande information om bolagens utveckling. I samband med hans slutrevisioner har han alltid en genomgång med styrelsen och diskuterar bl.a. händelser efter balansdagen och i övrigt bolagens framtidsplaner.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) i den paragrafens lydelse intill utgången av år 2015 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* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser, som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning 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 exempelvis avklippskontroller.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han, före avgivandet av revisionsberättelserna för *B-bolaget* och *Z-bolaget*, vid sin granskning följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets utgång i respektive bolag. Inte heller av hans kompletterande upplysningar till RN framgår det att han vid revisionen genomförde en tillräcklig granskning av händelser efter balansdagen. Han har visserligen uppgett att han hade täta kontakter med bolagen och att han därvid diskuterade vissa frågor. Han har dock inte genom sina kortfattade uppgifter i denna del gjort sannolikt att kontakterna gav honom tillräckligt underlag för att bedöma förekomsten av 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).

RN gör för båda bolagen bedömningen att A-sons granskning avseende efterföljande händelser var otillräcklig. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed.

6 Uttalande från företagsledningen (samtliga bolag)

I den dokumentation som A-son har skickat in till RN finns inte för något av bolagen några skriftliga uttalanden från företagsledningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han begär generellt sett inte in några skriftliga uttalanden från företagsledningen från de klienter som han har haft under många år. Flertalet revisionsuppdrag har han haft i mer än tio år. Han gör en noggrann genomgång av innehållet i ett skriftligt uttalande vid sin första revision av ett bolag. Samtliga här aktuella bolag har anlitat en av honom själv anvisad redovisningsbyrå som svarar för redovisning, bokslut och årsredovisningar. Detta ger honom en viss trygghet och även värdefull information om något inträffar i bolagen. Styrelserna i dessa bolag saknar närmare insikt om vad som krävs av en årsredovisning, även om de är medvetna om sitt långtgående ansvar för denna. Respektive styrelse saknar alla förutsättningar att kunna bedöma att årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Att dessa styrelser till honom ska intyga att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga felaktigheter eller innehåller oegentligheter anser han inte är materiellt relevant, styrelserna består normalt bara av företagsledaren. Detta är anledningen till att han inte kan uppvisa undertecknade uttalanden från respektive företagsledning.

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.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte inhämtade något skriftligt uttalande från företagsledningen i respektive bolag. Vad han har anfört avseende anledningen till detta utgör inte skäl för att underlåta att inhämta uttalandena. Genom att avge revisionsberättelse i bolagen trots att han inte hade tillgång till något uttalande från företagsledningen har han åsidosatt god revisionssed.

7 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-son revisionsarbete. Han har för tre av de här aktuella bolagen inte utfört en tillräcklig granskning av bolagens intäkter. I ett av uppdragen har han inte utfört en tillräcklig granskning av bolagets varulager. På grund av detta har han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han har ifråga om två av bolagen inte utfört en tillräcklig

granskning av efterföljande händelser. Slutligen har han inte för något av de här aktuella bolagen inhämtat något skriftligt uttalande från företagsledningen.

A-son har genom sina försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som läggs honom till last är, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, 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 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, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt tf. chefsrevisorn Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.