

Disciplinärende - godkände revisorn A-son

Revisorsinspektionen upphäver A-sons godkännande som revisor och bestämmer att beslutet ska gälla omedelbart.

1 Inledning

Revisorsinspektionen 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 i enlighet med god revisorssed och god revisionsned. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta disciplinärende.

Revisorsinspektionens utredning har omfattat två revisionsuppdrag som ingick i FAR:s kvalitetskontroll. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg *taxibolaget* och *bussbolaget*. Vidare har Revisorsinspektionen granskat ytterligare två av A-sons revisionsuppdrag. De bolag som dessa uppdrag gällde benämns i det följande *budbolaget* och *tillverkningsbolaget*. I bolagens årsredovisningar anges att de är upprättade i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktieföretag (K2).

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Om- Sättning	Balans- omslutning	Datering revisions- berättelse
Taxibolaget	2013-05-01– 2014-04-30	3,4	0,8	2014-09-30
Bussbolaget	2014	37,7	40,0	2015-03-12
Budbolaget	2015	11,9	10,8	2016-02-15
Tillverknings- bolaget	2014-09-01– 2015-08-31	54,4	51,6	2015-10-18

För samtliga bolag avgav A-son revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren som inte avvek från standardutformningen.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred 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 revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av ISA 230 *Dokumentation av revisionen*. 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 Revisorsinspektionens 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 Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Ärendets handläggning och A-sons revisionsdokumentation

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att ge in all revisionsdokumentation som avser de fyra granskade revisionsuppdragen (se avsnitt 1). Han har gett in utskrifter från sitt revisionsprogram samt grund- och årsakter. Grund- och årsakterna har upprättats av bolagens bokföringsbyrå på anmodan av A-son. Skälet till att bokföringsbyrån upprättade akterna var enligt A-son att han inte hade någon egen administrativ personal.

I det material som A-son har gett in finns bl.a. granskningsprogram. Granskningsprogrammen består av olika granskningssteg som i flera fall är besvarade med ja, nej eller E/T och saknar kommentarer eller hänvisningar till den övriga dokumentationen. Beträffande granskningen av boksluten består revisionsdokumentationen av en specifikation av de konton som ingår i respektive balans- eller resultatpost samt ett granskningsprogram med olika föreslagna revisionsåtgärder. A-son har i dessa granskningsprogram angett u.a. för respektive granskningsåtgärd. Inte heller här finns några hänvisningar till underliggande revisionsdokumentation. I dokumentationen saknas genomgående underlag som visar vilken granskning som genomfördes, vilka iakttagelser som gjordes och vilka slutsatser som drogs.

A-son har förelagts att besvara frågor kring sina revisionsåtgärder. Vissa frågor har han besvarat. I många fall har han dock enbart hänvisat till sin revisionsdokumentation. När det gäller dokumentationen har han uppgett att de granskningsprogram som han använder har parametrarna u.a. och e/t och att de granskningsåtgärder som ingår återfinns i granskningsprogrammet.

Mot den bakgrunden har Revisorsinspektionen förelagt A-son att ge in en skriftlig redogörelse över sina genomförda revisionsåtgärder för respektive bolag. I föreläggandet har angetts att han på ett tydligt sätt ska beskriva vilken granskning han har utfört, vilka iakttagelser han har gjort, hur han har kommit fram till dessa slutsatser och på vilken grund han har bedömt att han kunde göra sina uttalanden i respektive revisionsberättelse. Han har också uppmanats att ange hur utförda revisionsåtgärder är kopplade till relevanta revisionsbevis. Han har inte

kommit in med den begärda redogörelsen utan har fortsatt hänvisat till sin tidigare insända dokumentation.

4 Intäktsredovisningen (samtliga bolag)

I revisionsdokumentationen för tre av bolagen finns, såvitt avser intäktsredovisningen, ett arbetsprogram där det är antecknat u.a. efter samtliga revisionsåtgärder. Något motsvarande arbetsprogram finns inte ifråga om taxibolaget. När det gäller räkenskapspåståendet fullständighet har A-son antecknat u.a. alternativt ok för samtliga bolag. I övrigt finns ingen dokumenterad granskning av intäktsredovisningen. A-son har därför förelagts att redogöra för vilken grund han hade för att godta att bolagens intäktsredovisning var korrekt och fullständig.

A-son har uppgett följande.

Intäktsredovisningen i taxibolaget skedde genom att ett särskilt utomstående bolag anlätades för s.k. taxametertömningar. Dessa intäkter redovisades dagligen i bokföringen.

Frånsett beskrivningen ovan har A-son inte i sina yttranden redogjort för någon granskning av intäktsredovisningen i de fyra bolagen utan har hänvisat till den tidigare ingivna revisionsdokumentationen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-sons dokumentation består väsentligen av checklistor på vilka granskningsåtgärder har markerats med u.a. eller liknande. Såsom Revisorsinspektionen har konstaterat i flera disciplinärenden kan det slaget av markeringar inte anses tillräckliga för att dokumentera eventuellt vidtagna revisionsåtgärder.¹

A-son har inte heller i sina yttranden till Revisorsinspektionen redogjort för någon granskning, utan har hänvisat till att utförda granskningsinsatser framgår av den tidigare ingivna dokumentationen. Han har därför inte gjort sannolikt att han har vidtagit några granskningsåtgärder. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av

¹ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2009–157 och den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010–682.

bolagens intäktsredovisningar var otillräcklig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

5 Varulager (tillverkningsbolaget)

I tillverkningsbolagets årsredovisning redovisades ett varulager om 8,1 mnkr, vilket motsvarade ca 16 procent av balansomslutningen. I A-sons revisionsdokumentation finns ett arbetsprogram med föreslagna revisionsåtgärder där det är antecknat u.a. efter samtliga åtgärder.

I dokumentationen finns också en checklista avseende fysisk närvaro vid inventering av varulager. Av checklistan kan utläsas att lagerlistorna kontrollerades och att det genom stickprov gjordes en inventering av större värden och att slumpvis valda poster i lagret stämde av mot lagerlistan. Listan består av 12 sidor. Cirka 20 stickprov kontrollinventerades och priskontrollerades. Det kan inte utläsas vilken grund A-son hade för att bedöma lagerlistan som fullständig med hänsyn till att det saknades summering per sida och att totalsummeringen inte överensstämde med huvudbokens saldo. Det går inte heller att utläsa hur han förvissade sig om att den slutliga lagerlista, som utgjorde underlag till bokföringen, överensstämde med hans iakttagelser vid inventeringen. Det finns ingen beskrivning eller annan dokumentation av pristest. A-sons dokumenterade slutsats var att inga differenser i inventeringen hade framkommit och att det inte hade noterats några anmärkningar i prissättningen av lagret. Han har förelagts att redogöra för på vilken grund han godtog lagrets existens och värde.

A-son har uppgett följande.

Granskningen av varulagret skedde genom stickprov av vissa större markerade poster varvid ingen anmärkning kunde riktas mot inventeringen. Han hade också övervakat utskriften av lagerlistorna. Priskontrollen gjordes mot inköpsfakturer och gällande prislister. Att inventeringsvärdet och lagerlistan inte stämde överens berodde på att lagret värderades till försäljningspris och att det därefter gjordes en omräkning till anskaffningsvärde genom bruttovinstavdrag.

A-son har skickat in kompletterande dokumentation avseende inventeringen av varulagret. Denna består av en checklista avseende fysisk närvaro vid inventering av varulager.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I International Standard on Auditing (ISA) 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas vilka överväganden som gjordes när han valde antalet stickprov. Det går inte heller att utläsa hur han förvissade sig om att den slutliga lagerlista, som utgjorde underlag till bokföringen, överensstämde med hans iakttagelser vid inventeringen. Det finns inte någon dokumentation avseende pristest.

Dokumentationen ger alltså inte belägg för att det utfördes en tillräcklig granskning av lagrets existens och värde och A-son har inte heller genom sina kortfattade yttranden till inspektionen gjort sannolikt att det skedde en sådan granskning. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av bolagets varulager var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Kundfordringar (tillverkningsbolaget och taxibolaget)

I tillverkningsbolagets årsredovisning redovisades kundfordringar till 6,4 mnkr, vilket motsvarade 12 procent av bolagets balansomslutning. I taxibolagets årsredovisning redovisades samma post till 218 tkr, motsvarande 27 procent av bolagets balansomslutning. Revisionsdokumentationen består i båda fallen av ett arbetsprogram där A-son har antecknat u.a. efter samtliga revisionsåtgärder. För taxibolaget noterade han under rubriken *revisionsmässiga problemställningar* att det hade förekommit eftersläpningar i avstämningsarbetet av kundfordringarna. Av bolagets kundreskontra framgår att många kundfordringar hade uppstått under tidigare räkenskapsår. Som slutsats vid granskningspunkten *åldersanalys/osäkra fordringar* har A-son antecknat u.a. Han har förelagts att beskriva utförd granskning och att komma in med eventuell kompletterande dokumentation.

A-son har hänvisat till tidigare inskickad revisionsdokumentation och uppgett följande.

Tillverkningsbolagets kundreskontror granskades månatligen genom översända rapporter av reskontror. Individuell bedömning av fordringar samt eventuellt nedskrivningsbehov hade

skett i samråd med företagets personal och ägare. Han gick igenom taxibolagets äldre kundfordringar med bolagets företrädare och kontrollerade att betalningsuppföljning hade skett av varje enskild post.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-son har använt ett standardiserat granskningsprogram där slutsatsen av samtliga revisionsåtgärder har markerats u.a. Det finns inte någon dokumentation av genomförd granskning eller några kommentarer till varför han i taxibolagets fall godtog flera år gamla kundfordringar.

Dokumentationen ger alltså inte belägg för att det utfördes en tillräcklig granskning av posten kundfordringar i de två bolagen. A-son har inte heller genom sina kortfattade yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att det skedde en sådan granskning. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av bolagens kundfordringar var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten i båda bolagen var väsentlig saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Händelser efter räkenskapsårets utgång (samtliga bolag)

I A-sons dokumentation av händelser efter räkenskapsårets utgång finns för alla bolag, utom bussbolaget där dokumentation helt saknas i detta avseende, ett granskningsprogram där han har noterat ”Ja” på flera allmänna påståenden. Han har förelagts att beskriva utförd granskning samt komma in med eventuell kompletterande dokumentation.

A-son har inte beskrivit granskningen av händelser efter balansdagen i sina yttranden, utan har endast hänvisat till tidigare inskickad revisionsdokumentation.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554), i dess lydelse före den 1 januari 2016, ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om sådana händelser av

väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.² Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisorn granska efterföljande händelser. I samtliga fyra bolag saknas dokumentation som ger belägg för att sådan granskning skedde. A-son har inte heller i sina yttranden till Revisorsinspektionen redogjort för några granskningsåtgärder. Revisorsinspektionen kan därför inte dra någon annan slutsats än att hans granskning var otillräcklig. Genom att inte granska händelser efter räkenskapsårets utgång på ett godtagbart sätt har han åsidosatt god revisionssed.

8 Datering av revisionsberättelsen för budbolaget

Revisionsberättelsen för budbolaget är daterad den 15 februari 2016. I arbetsprogrammen har flera revisionsåtgärder för det aktuella räkenskapsåret (2015) antecknats som utförda den 9 juni 2016. Det avser flera balansposter, t.ex. Byggnader och mark, Kundfordringar och Kassa och bank. A-son har förelagts att kommentera dateringen av revisionsberättelsen.

A-son har svarat att dateringen av revisionsberättelsen är korrekt.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att såväl datering som undertecknande av en revisionsberättelse får ske tidigast det datum när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna. Revisionsberättelsen får alltså inte åsättas ett datum som infaller innan revisorn har avslutat sitt granskningsarbete. Av A-sons revisionsdokumentation framgår att revisionsarbetet inte var avslutat per det datum som revisionsberättelsen åsattes. Han har därför åsidosatt god revisionssed.

9 Skatter och avgifter (taxibolaget)

I A-sons dokumentation avseende taxibolaget finns ett granskningsprogram där han har noterat ”Ja” på påståendet *Företaget har fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter*. I dokumentationen finns inga noteringar över hans granskning av skatter och avgifter. Han har förelagts att redogöra för den granskning som han utförde och hur han kom fram till slutsatsen att skatter och avgifter hade betalats i rätt tid.

² Upplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut behöver numera inte lämnas i förvaltningsberättelsen men ska i stället lämnas i not, se 5 kap. 22 § årsredovisningslagen.

A-son har uppgett följande.

Granskningen utfördes mot upprättade skattedeclarationer och utdrag från huvudboken. Skatter och avgifter hade redovisats med korrekta belopp, men vid några tillfällen med mindre fördröjningar.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244). A-son har inte gett in någon dokumentation till Revisorsinspektionen som visar att han genomförde några granskningsåtgärder avseende skatter och avgifter. Han har inte heller genom sina yttranden till inspektionen gjort sannolikt att han utförde tillräckliga kontroller när det gäller detta granskningsområde. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter inte var tillräcklig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörde-regeln). Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

10 Uttalande från företagsledningen (taxibolaget och bussbolaget)

A-son har gett in skriftliga uttalanden från respektive företagsledningen i taxibolaget och bussbolaget. För taxibolaget är uttalandet daterat den 10 september 2014. Revisionsberättelsen är daterad den 30 september 2014. För bussbolaget är uttalandet daterat den 1 februari 2015, medan revisionsberättelsen är daterad den 12 mars 2015.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 anges 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 samma ISA 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 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberätt-

elsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

De uttalanden från företagsledningen som A-son inhämtade är daterade ca tre veckor respektive ca en och en halv månad före det att han avgav sina revisionsberättelser. Han har inte gjort gällande att det inte hade varit praktiskt möjligt att inhämta uttalandena vid en senare tidpunkt. Genom att godta skriftliga uttalanden från företagsledningarna som var daterade för tidigt i förhållande till avgivandet av revisionsberättelserna har A-son åsidosatt god revisionsred. ³

11 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i ett flertal avseenden. Hans granskning av intäktsredovisningen har varit otillräcklig i samtliga fyra uppdrag. I två av uppdragen har granskningen av posten kundfordringar varit bristfällig. I ett av uppdragen har även granskningen av posten varulager varit otillräcklig. Den otillräckliga granskningen av intäktsredovisningen och väsentliga balansposter har medfört att han inte för något av de granskade revisionsuppdragen har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagen resultat- och balansräkningar. Han har inte heller i något fall utfört en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång. I ett fall har han daterat sin revisionsberättelse till en tidpunkt då revisionsarbetet ännu inte var avslutat. Vidare har brister konstaterats i hans granskning av skatter och avgifter. Slutligen har han godtagit skriftliga yttranden från företagsledningen som har varit daterade för tidigt i förhållande till revisionsberättelserna. Särskilt det förhållandet att A-son i samtliga revisionsberättelser som omfattas av granskningen har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det är allvarligt.

A-son har alltså i ett flertal avseenden åsatt god revisionsred och bristerna framstår tillsammans som mycket allvarliga. Till detta kommer att Revisorsnämnden den 19 februari 2015 (dnr 2013–1317) meddelade honom en varning för brister i revisionsarbetet. Det var i

³ Jfr Revisorsnämndens beslut dnr 2016–1171.

det ärendet fråga om brister av samma slag som Revisorsinspektionen har funnit i förevarande ärende. Tre av A-sons nu aktuella revisionsberättelser har avgetts efter det att han meddelades den tidigare varningen.

Med hänsyn härtill anser Revisorsinspektionen att omständigheterna är synnerligen försvårande. Det finns därmed skäl för att, med stöd av 32 § andra stycket och 35 § revisorslagen, upphäva A-sons godkännande som revisor med omedelbar verkan.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.