

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen¹ 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 han inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionsned. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta disciplinärende.

Revisorsinspektionens utredning har omfattat ett av de revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. Det bolag som detta uppdrag avser benämns nedan *resebolaget*. Vidare har Revisorsinspektionen granskat ytterligare fem av A-sons revisionsuppdrag, varav två behandlas nedan. De bolag som dessa uppdrag gäller benämns *bergsbolaget* och *frisörbolaget*. I bolagens årsredovisningar anges att årsredovisningarna är upprättade i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och

¹ Den 1 april 2017 bytte Revisorsnämnden namn till Revisorsinspektionen.

Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2).

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

Bolag	Räkenskaps- år	Omsättning	Balansomslut- ning
Resebolaget	2014	432,6	27,6
Bergsbolaget	2015	12,8	4,2
Frisörbolaget	2014-07-01– 2015-06-30	39,1	14,9

Revisionsberättelserna för samtliga tre bolag innehöll en anmärkning om att skatter hade betalats in för sent vid flera tillfällen under året och att styrelsen därmed inte hade fullgjort sin skyldighet enligt 8 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551). I revisionsberättelserna uttalades vidare att försummelsen inte hade medfört någon skada för respektive bolag, utöver dröjsmålsräntor.

Ifråga om resebolaget och frisörbolaget anmärktes i revisionsberättelserna också att årsredovisning inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisionsberättelsen för bergsbolaget innehöll vidare en anmärkning om att det av årsredovisningens balansräkning framgick att bolagets egna kapital understeg hälften av aktiekapitalet och att styrelsen därför hade upprättat en kontrollbalansräkning per den 30 april 2016, som visade att det egna kapitalet hade återställts.

I revisionsberättelsen för frisörbolaget anmärktes att det fanns ett fel avseende mervärdesskatt om 151 tkr som avsåg tidigare räkenskapsår.

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 revisorer 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 granskningssatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Intäktsredovisningen (resebolaget)

A-son bedömde vid sin planering av revisionen av resebolaget att intäkterna utgjorde en hög risk för väsentliga fel. I granskningsprogrammet har han noterat att han hade rimlighetsbedömt intäkterna mot tidigare år, jämfört bruttovinsten mot tidigare år, utfört periodiseringskontroll för perioden november 2014 - februari 2015 samt stickprovsgranskat bokföring av försäljningstransaktioner.

Av dokumentationen framgår vidare att A-son tog 24 stickprov på konto 3115. Kontot redovisades i bokföringen till 409 Mkr. Han har noterat att huvudboksutdraget var på flera hundra sidor. I dokumentationen finns inte någon rutinbeskrivning och det kan inte utläsas hur han bedömde bolagets interna kontroll avseende intäktsredovisningen.

A-son har förelagts att uppge hur han bedömde kontrollmiljön samt vilken grund han hade för att godta att bolagets intäktsredovisning var korrekt och fullständig. Han har även förelagts att uppge vilka revisionsbevis han inhämtade avseende granskningen av den interna kontrollen.

A-son har uppgett följande.

Han bedömde nettoomsättningens väsentlighet, inneboende risk och kontrollmiljö såsom att det förelåg en hög risk för väsentliga fel. Han besökte bolaget och gick tillsammans med redovisningskonsulten igenom rutinerna för bl.a. intäktsredovisningen i systemet. Han granskade bolagets övervakande kontroller i samband med den löpande granskningen under året och gjorde en uppföljning vid bokslutet. Han följde upp den interna kontrollens effektivitet, dess eventuella risker och effektiviteten hos generella IT-kontroller. Han följde transaktioner genom flödet för att konstatera att kontrollerna fungerade på avsett sätt. Han granskade försäljningen stickprovvis genom transaktionstest mot leveranssedlar och fakturor. Han bedömde att bolagets interna kontroll var effektiv och att intäktsredovisningen var tillfredsställande.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-son bedömde att intäkterna var väsentliga och att de var förenade med en betydande risk. Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 29 ska en revisor som har fastställt att det finns en betydande risk skaffa sig en förståelse av företagets kontroller, vilket innefattar kontrollaktiviteter som är relevanta för den risken.

A-sons dokumentation innehåller inte någon rutinbeskrivning eller andra revisionsbevis för att han granskade bolagets interna kontroll. Den beskrivning som han har lämnat av sin granskning av den interna kontrollen är kortfattad, generell och utan konkretion. Den vinner inte heller något egentligt stöd av dokumentationen.

Av utredningen framgår i och för sig att A-son utförde viss substansgranskning, bl.a. genom att ta 24 stickprov. Underlaget bestod dock av flera hundra sidor och som slutsats finns endast noterat ”ok”. Det framgår inte hur stickproven valdes ut eller hur A-son motiverade antalet stickprov.

A-sons dokumentation utvisar alltså inte att han vidtog godtagbara granskningsåtgärder avseende existensen av redovisade intäkter. Den utvisar inte heller att han utförde några granskningsåtgärder avseende fullständigheten i intäktsredovisningen. Han har inte heller genom sina yttranden till inspektionen gjort sannolikt att sådana åtgärder företogs. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning i dessa hänseenden var bristfällig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att granskningsarbetet var otillräckligt avseende en väsentlig resultatpost saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsed.

4 Utelämnad upplysning i årsredovisningen (resebolaget)

Resebolaget hade en ställd säkerhet till Kammarkollegiet om 400 tkr. Detta framgår dock inte av bolagets årsredovisning. A-son har därför förelagts att redogöra för varför han godtog att den upplysningen kunde utelämnas i årsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Årsredovisningen kom att upprättas i tre versioner. I den slutliga versionen missade han att kontrollera att denna upplysning fanns med. Den fanns med i de tidigare versionerna.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Det är viktigt att ett bolags årsredovisning korrekt speglar den information som styrelsen har för avsikt att meddela omvärlden och bolagets intressenter. Det ställs därför höga krav på revisorns kontroll av att informationen i årsredovisningen är fullständig och korrekt. Att granska den slutliga årsredovisningen är därför ett viktigt moment vid revisionen.

Enligt Revisorsinspektionens uppfattning har A-sons granskning av den aktuella årsredovisningen inte varit tillräckligt noggrann, eftersom att en för läsarna av årsredovisningen väsentlig upplysning kom att utelämnas. Han har därigenom åsidosatt god revisionsred.

5 Uttalande från företagsledningen (frisörbolaget och bergsbolaget)

För frisörbolaget finns ett uttalande från företagsledningen daterat den 10 februari 2016. A-sons revisionsberättelse är avgiven den 17 mars 2016.

För bergsbolaget finns ett uttalande från företagsledningen daterat den 16 maj 2016. A-sons revisionsberättelse är avgiven den 30 juni 2016.

A-son har förelagts att kommentera varför han accepterade uttalanden som var daterade lång tid innan han avgav sina revisionsberättelser.

A-son har uppgett följande.

Granskningen hade fortskridit så långt att uttalandena kunde skrivas under. Anledningen till att dateringen av revisionsberättelserna gjordes senare förklaras av sena underskrifter av respektive styrelse.

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 revisionsberättelsen 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.

Genom att godta yttrandena från företagsledningarna, trots att dessa var daterade lång tid innan revisionsberättelserna avgavs, har A-son åsidosatt god revisionssed. Det som han har uppgett som förklaring påverkar inte denna bedömning.

6 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning samt val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete.

Han har i ett bolag inte utfört någon godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning. Bristerna i granskningen har varit så omfattande att han har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Vidare har hans granskning av en årsredovisning inte varit tillräckligt noggrann, eftersom en för läsarna av årsredovisningen väsentlig upplysning kom att utelämnas. Slutligen har han i två revisionsuppdrag undertecknat revisionsberättelserna utan att ha tillgång till skriftliga uttalanden som varit daterade i nära anslutning till tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelserna.

A-son har genom sina försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför, enligt 32 § andra stycket revisorslagen, åläggas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd har Revisorsinspektionen beaktat följande.

Det som nu läggs A-son till last är vid en sammantagen bedömning allvarligt, särskilt som han i ett uppdrag har tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningarna utan att ha grund för det. Försummelseerna är i sig sådana att de motiverar att A-son meddelas en varning med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883). I ärendet ska i och för sig också vägas in att han redan tidigare, den 31 oktober 2013, har meddelats en varning (dnr 2012-660). Den varningen avsåg emellertid huvudsakligen andra slag av försummelser än de som detta ärende gäller och gör det därför inte nödvändigt att nu välja en strängare disciplinär åtgärd. Den disciplinära åtgärden kan därför även denna gång stanna vid en varning.

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 Philip Lagerling och revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.