

D 16

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn, SUT (dnr 2016-180). Vad som därvid har framkommit, och som redovisas nedan, har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för fyra aktiebolag. Nedan redogörs för hans revisionsarbete i tre av dessa bolag, benämnda **byggbolaget**, **montagebolaget** och **entreprenadbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Byggbolaget	2014-07-01–2015-06-30	3,5	2,0
Montagebolaget	2014	6,4	2,9
Entreprenadbolaget	2014	19,6	6,5

För samtliga här aktuella bolag avgav A-son revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 och 4 redogörs för A-sons revisionsarbete i här aktuella bolag. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd 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 § samma föreskrifter.

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 Intäkter – byggbolaget

Bolaget redovisade en nettoomsättning om 3,5 mnkr. A-son har i sin dokumentation antecknat att posten Nettoomsättning har en hög kontrollrisk. I dokumentation finns en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, på vilken A-son har angett ”U.a.” (utan anmärkning) efter olika granskningsåtgärder.² Han har också antecknat att han hade kontrollerat redovisningen för juni och juli 2015. Vidare finns en anteckning om att täckningsgraden var 47 procent men att detta mått var svårtolkat då andelen material varierade kraftigt mellan olika typer av projekt. I dokumentationen finns också en förteckning över fakturanummer avseende intäkter med sju rödmarkeringar samt fakturakopior som motsvarar rödmarkeringarna.³ Vidare finns under benämningen *Kontoanalys* två utdrag ur huvudboken för hela året och avseende konto 3052 (Försäljning av varor i Sverige med 12 procent moms) och konto 3911 (Hyresintäkter). Utdragen är inte försedda med några anteckningar. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han härutöver granskat bolagets intäktsredovisning.

A-son, som av RN har förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att intäktsredovisningen var fullständig, har anfört följande.

Han utförde kontroller av att den årliga försäljningssumman stämde mot redovisade månatliga summor i resultatrapporterna och inrapporterade omsättningssiffror till Skatteverket. Vidare utförde han stickprovsanalyser av kundens fakturor för att kontrollera fakturahandling mot belopp i reskontra samt inläsning i analysprogram för att finna avvikelser gällande moms och omsättning. En övergripande bedömning gjordes av rimligheten gällande täckningsgrad och lönesummor i bolaget. Nettoomsättningen rimlighetsbedömdes genom jämförelse med föregående år. Ökningen av omsättningen diskuterades med företagsledaren. Han fann den förklaring som han fick vara rimlig och bedömde att inget tydde på oegentligheter. Slutligen granskade han om avklipp hade gjorts för intäkterna kring årsskiftet samt kontrollerade att det inte fanns glapp i nummerserierna på fakturor och kreditnotor.

² Dessa åtgärder är bruttovinst/täckningsbidrag, jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, jämför intäkter och varuinköpskostnader mot budget, periodiseringskontroll, granskning av nummerserier samt periodisering av försäljningsintäkter.

³ Beloppet på de markerade posterna uppgår till 584 tkr. I beloppet ingår en kreditfaktura om 50 tkr.

Kontrollerna som utfördes utan att det hittades några orimligheter ledde till att han hade grund för att anse att intäktsredovisningen var fullständig.

Revision sker via ett fastställt revisionsprogram och med stöd av de grundläggande revisionsåtgärder som finns beskrivna i detta program. Detaljriktigheten kring redogörelsen av utförd granskning blir då lite begränsad och måste ses tillsammans med de åtgärdsförslag som programmet presenterar. Ett ”U.a.” är därför en bekräftelse av att revision har skett i enlighet med förslaget i detta fastställda revisionsprogram.

Då han bytte arbetsgivare var han dessutom tvungen att uppdatera och delvis ändra många handlingar. En stor mängd text producerades därför främst under början av året. Detta har möjligen förorsakat att den individuella beskrivningen på utförd granskning i vissa fall blivit något förenklad.

RN gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-son har hänvisat till att åtgärder utfördes enligt checklistor på vilka granskningsåtgärder har markerats med ”U.a.”. Det finns dock inget i dokumentationen som verifierar att intäktsredovisningens fullständighet granskades.

RN har i flera beslut i disciplinärenden uttalat att det inte är tillräckligt att ange ”U.a.” på checklistor, eftersom sådana anteckningar inte verifierar att några faktiska granskningsåtgärder har utförts.⁴

RN konstaterar vidare att det inte heller på grundval av A-sons uppgifter till nämnden går att bedöma om han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten av intäkterna i byggbolaget. 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 kunna verifiera fullständigheten i byggbolagets intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig (jfr den i avsnitt 2.1 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till arten av bristerna i granskningsarbetet saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Skriftliga uttalanden – montagebolaget och entreprenadbolaget

A-sons revisionsberättelse avseende *montagebolaget* är daterad den 26 mars 2015. I grundakten finns ett uttalande från företagsledningen, daterat den 3 mars samma år. A-son har förelagts att förklara varför han godtog ett uttalande som var daterat mer än tre veckor innan han avgav sin revisionsberättelse.

A-sons revisionsberättelse beträffande *entreprenadbolaget* är daterad den 8 februari 2015. I dokumentationen finns ett skriftligt uttalande, daterat den 3 mars samma år,

⁴ Se t.ex. RN:s beslut 11 juni 2009 i ärende dnr 2009-157 och RN:s beslut den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010-682.

dvs. efter det att han hade avgett sin revisionsberättelse. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelse och förklara varför han avgav en revisionsberättelse utan att ha erhållit ett skriftligt uttalande.

A-son har anfört följande.

Hans revision av montagebolaget blev något försenad och avslutades cirka tre veckor efter det att uttalandet var daterat. Eftersom detta var ett mindre bolag med relativt stabil och oföränderlig verksamhet, ansåg han inte att dateringen var av väsentlig betydelse.

Vad gäller entreprenadbolaget var hans revisionsbyrå behjälplig med en mall till styrelsen som denna kunde utgå från när den avgav sitt skriftliga uttalande. Han var vid sin revision inte uppmärksam på att dateringen var orimlig och inte korrekt.

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. 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. ISA 580 får därför anses förutsätta att uttalandet är daterat.

Företagsledningens uttalande i montagebolaget hade åsatts ett datum som i tiden var mer än tre veckor före dateringen av A-sons revisionsberättelse. Uttalandet avseende entreprenadbolaget var daterat efter det att A-son hade daterat sin revisionsberättelse.

Detta innebär att A-son har åsidosatt god revisionssed i två avseenden, dels genom att i ett bolag underlåta att inhämta ett yttrande som var daterat i nära anslutning till dateringen av revisionsberättelsen, dels genom att i ett annat bolag godta ett yttrande som var daterat efter det att han hade avgett sin revisionsberättelse. Vad han har anfört som förklaringar påverkar inte denna bedömning.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit brister i A-sons revisionsarbete. Han har för ett bolag inte utfört någon godtagbar granskning av fullständigheten i ett aktiebolags intäktsredovisning. Bristerna i granskningen har varit så omfattande att han för detta bolag har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräk-

ningar. Vidare har han i ett fall godtagit ett skriftligt uttalande som var daterat mer än tre veckor innan han avgav sin revisionsberättelse och i ett annat fall undertecknat en revisionsberättelse utan att vid den tidpunkten ha tillgång till ett korrekt daterat uttalande.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han i ett bolag har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, ordföranden i Skatterättsnämnden, direkt skatt, Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström och direktören Per-Ola Jansson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.