

D 17

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som har gett myndigheten anledning att öppna ett disciplinärende avseende den auktoriserade revisorn A-sons revision av ett aktiebolag (nedan bolaget) för räkenskapsåret 2011. I ärendet har frågor om intäktsredovisning, efterföljande händelser och uttalandet från företagsledningen aktualiserats.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En 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 §§ 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 hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall har det ansetts att Revisorsinspektionens bevisbörda övergår 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 en

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 inte förmår att göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Intäktsredovisningen

Bolagets verksamhet bestod främst i att anordna gruppresor till utlandet. Av A-sons dokumentation framgår att han bedömde att försäljningsprocessen var en väsentlig process och att bolagets intäkter utgjorde en betydande risk för väsentliga fel. Han bedömde vidare att balansposten Kassa och bank, där intäkterna bokfördes löpande direkt mot företagets bankkonto, utgjorde en låg risk. Han utförde en analytisk granskning av intäkterna. Av dokumentationen framgår att intäkterna mellan åren 2010 och 2011 hade ökat med 3,6 miljoner kronor.

A-son har förelagts att uppge hur han granskade försäljningsprocessen och att ange om han sökte en förklaring till intäktsökningen. Han har också förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta att bolagets intäktsredovisning var korrekt och fullständig samt att ange hur han resonerade när han kom fram till att balansposten Kassa och bank utgjorde en låg risk för väsentliga fel.

A-son har uppgett följande.

Resorna marknadsfördes genom annonser i tidningar och genom rekommendationer från redan befintliga kunder. När en kund anmälde sig till en resa, fick kunden en betalningsplan från bolaget. Betalningsplanen betecknades Faktura. Kunden betalade sedan in ett förskott till bolagets bankkonto. Anmälningsavgifterna bokfördes löpande som intäkter. När kunden betalade slutlikviden, bokfördes även denna som en intäkt. Ingen kund kunde delta i en resa utan att ha betalat hela avgiften för resan. Vid räkenskapsårets slut gjorde bolaget en avstämning och flyttade förskotts- och slutbetalningar avseende ännu inte genomförda resor till ett konto för förutbetalda intäkter. Alla intäkter bokfördes löpande direkt mot bankkontot. Bolagets kontroll av bankkontot var en central intern kontrollrutin av intäkterna i bolaget. Vid revisionen

bedömde han att bolagets interna rutiner genomfördes så att bolagets avstämningar fångade upp eventuella felaktigheter i intäkterna. Hans analytiska granskning visade en intäktsökning för år 2011 med 3,6 mnkr, motsvarande 41,4 procent. Bruttovinsten minskade samtidigt marginellt med 0,8 procent, trots den relativt stora intäktsökningen. Detta gjorde att han enbart utförde en analytisk granskning. Intäktsökningen medförde att bolagets omsättning år 2011 uppgick till cirka 12,3 mnkr. Detta var i nivå med den omsättning som bolaget hade haft under räkenskapsåren 2006 och 2007. Att intäkterna hade ökat till samma nivå som tidigare ansåg han inte vara något märkligt. Konjunkturen för resor varierar mellan åren och bolaget var verksamt på en konkurrensutsatt marknad. Intäktsökningen framstod snarast som ett bevis på att man hade lyckats komma till rätta med de problem som man tidigare år hade haft med en vikande omsättning. Bruttovinsten hade minskat från 21 procent till 17 procent mellan åren 2008 och 2011, vilket han ansåg kunde vara en förklaring till att bolaget hade lyckats ta marknadsandelar.

De omständigheter som han har redovisat i sina yttranden och den granskning som han genomförde gjorde att han kunde dra slutsatsen att bolagets intäktsredovisning var korrekt och fullständig.

Han granskade översiktligt bankkontona i huvudboken under året och kunde konstatera att det inte funnits några avstämnings- eller korrigeringsposter bokförda på dessa konton. Han ansåg att det visade att bolaget kunde hantera löpande avstämningar av väsentliga konton och att risken för oavsiktliga fel i och med detta hade minskat avsevärt jämfört med tidigare. Bolaget hade ingen kontantförsäljning, utan alla betalningar skedde direkt mot bolagets bankkonto. Han fann därmed att balansposten Kassa och bank utgjorde en låg risk i och med att man fångade upp eventuella felaktigheter i tid.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som en revisor har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-son bedömde att försäljningsprocessen var väsentlig och att den var förenad 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 företags kontroller, vilket innefattar kontrollaktiviteter som är relevanta för den risken. Trots detta bestod, såvitt framkommit, A-sons granskning av intäktsredovisningen endast av en jämförelse med tidigare år. Av dokumentationen i ärendet framgår det således inte om han gjorde någon granskning av fullständigheten i bolagets intäktsredovisning. I sammanhanget fanns det anledning att beakta att bolaget redovisade en intäktsökning med 3,6 mnkr, 41,4 procent, jämfört med föregående år. Detta får anses vara en väsentlig ökning. Det fanns därför, särskilt mot bakgrund av att bolaget inte redovisade någon ökad bruttovinst, skäl för A-son att kontrollera fullständigheten i intäktsredovisningen närmare. Han sökte emellertid inte någon närmare förklaring till ökningen utan lät sig nöjas med att nettoomsättningen åter var i nivå med vad den hade varit drygt fem år tidigare. Inbetalningarna från kunderna bokfördes kredit intäkter och debet bankkonto, vilket medförde att bankkontona hade en central betydelse för att kunna verifiera intäkterna. A-son nöjde sig emellertid med en översiktlig granskning av bankkontot. De av honom vidtagna åtgärderna gav honom inte tillräckliga revisionsbevis för att kunna möta den förhöjda risken som fanns rörande intäktsredovisningens fullständighet.

De åtgärder som A-son vidtog för att granska bolagets intäktsredovisning framstår alltså inte som tillräckliga. Han saknade därför grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Efterföljande händelser

Revisionsberättelsen är undertecknad den 25 juni 2012. Det framgår inte av dokumentationen om det gjordes någon granskning av efterföljande händelser. A-son har förelagts att beskriva hur en eventuell granskning utfördes.

A-son har uppgett följande.

Han förde en muntlig kommunikation med ägarna i samband med revisionen och det framkom då inget väsentligt som behövde tas upp i årsredovisningen. Vid revisionen

granskade han även delar av 2012 års räkenskaper. Inte heller under den granskningen framkom något som gav anledning till en kommentar i årsredovisningen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska det i årsredovisningen lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut.¹

I ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 anges att revisorn ska utföra granskningsåtgärder som ger revisorn 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 revisorns rapport, och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna.

A-son har uppgett att han hade en muntlig kommunikation med ägarna i samband med att han utförde sin revision och att det då inte framkom något väsentligt som föranledde någon justering av årsredovisningen. Han har också uppgett att han granskade delar av 2012 års räkenskaper, där han inte heller fann något som gav anledning till någon åtgärd. Av hans dokumentation kan dock inte utläsas att han vidtog någon av de angivna åtgärderna, innan han avgav sin revisionsberättelse. Den beskrivning som han har lämnat i sitt yttrande till Revisorsinspektionen är allmänt hållen och medger inte någon egentlig bedömning av den påstådda granskningens omfattning och innehåll. Det som han har anfört gör det därför inte sannolikt att han har vidtagit tillräckliga åtgärder av det slag som ISA 560 p. 6 förutsätter. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning var bristfällig, se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning har han åsidosatt god revisionssed.

5 Uttalandet från företagsledningen

A-sons revisionsdokumentation innehåller inget uttalande från företagsledningen. Han har därför tillfrågats om huruvida han hade tillgång till ett sådant.

A-son har uppgett följande.

Räkenskapsåret 2011 var det första år då den av branschorganisationen FAR översatta ISA 580 – *Skriftliga uttalanden* skulle tillämpas vid revisioner i Sverige. Rutinerna för inhämtande av skriftliga uttalanden i små, ägarledda företag väckte förvåning bland företagarna och flera småföretagare vägrade till att börja med att skriva under sådana uttalanden. I detta bolag inhämtade han inte något skriftligt uttalande detta första år.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår att en revisor 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 p. 11 samma standard, 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.

A-son har uppgett att han inte hämtade in något skriftligt uttalande från företagsledningen för räkenskapsåret 2011. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed. Hans invändning om att det var det första året som ISA 580 tillämpades i Sverige leder inte till någon annan bedömning.

6 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att verifiera fullständigheten i bolagets intäktsredovisning. Han har inte heller granskat efterföljande händelser i tillräcklig omfattning. Han har slutligen underlåtit att inhämta ett uttalande från företagsledningen.

¹ Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen.

A-son har genom sina försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han har tillstyrkt fastställande av bolagets balans- och resultaträkningar utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Bo Johansson, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, biträdande chefsjuristen Anders Ahlgren, revisionsdirektören Kerstin Ceder samt avdelningsdirektören Lotta Westerberg, som har föredragit ärendet, närvarat.