

D 12

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Ärendet har överförs till detta disciplinärende. RN har granskat A-sons revisionsdokumentation av genomförda revisioner i fyra aktieföretag, här benämnda **tygföretaget**, **frisörföretaget**, **restaurangföretaget** och **inredningsföretaget**. Företagens omsättning och balansomslutning framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Tygföretaget	2009-09-01–2010-08-31	1,8	0,9
Frisörföretaget	2010-05-01–2011-04-30	3,2	0,9
Restaurangföretaget	2010	9,4	2,0
Inredningsföretaget	2010-05-01–2011-04-30	17,9	15,5

A-son avgav för samtliga här aktuella företag och räkenskapsår revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

RN:s utredning har omfattat A-sons sätt att fullgöra de aktuella revisionsuppdragen i flera avseenden. I avsnitt 2 behandlas granskningen av rutiner för kontanthantering och kassaredovisning och i avsnitt 3 hans granskning och rapportering avseende inredningsföretagets legotillverkning. RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 4.

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria som han har förelagts att yttra sig över. I det sammanhanget har RN också förelagt honom att besvara ett antal kompletterande frågor. Han har kommenterat promemorian och besvarat frågorna.

1.2 Allmänt om 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, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsföretags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, 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 en stor del av tillsynsmyndighetens 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.

2 Kontanthantering och kassaredovisning (*tygbolaget, frisörbolaget och restaurangbolaget*)

Av förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för **tygbolaget** räkenskapsåret 2009/2010 framgår att bolaget bl.a. sålde sybehör och tyger. Bolaget bedrev försäljning i butik. På en checklista rubricerad Löner har A-son antecknat att han kontrollerade nummerserien på Z-utslag för två månader. Av en handskrivnen notering framgår att granskningen omfattade maj-juni 2010 och att serien var obruten. Av dokumentationen kan inte utläsas om han gjorde några ytterligare granskningar av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning, exempelvis avstämning mot bokföringen eller kontroll av vilken typ av kassaapparat som bolaget hade.

Frisörbolaget bedrev frisörverksamhet samt försäljning av hårvårdsprodukter. A-son har i sin dokumentation antecknat att bolagets verkställande direktör hade god kontroll över ekonomi och utveckling men att det i övrigt inte fanns någon intern kontroll. Av dokumentationen kan inte utläsas om han granskade bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. Det som finns i dokumentationen är en kontoanalys för konto 1910 Kassa, som visar att beloppen i kassan varierade mellan 26 tkr och 109 tkr under räkenskapsåret 2010/2011. Flertalet månader uppgick saldot till mellan 70 tkr och 80 tkr, trots att insättningar i bank hade skett strax innan. Av dokumentationen framgår att 55 tkr bokades bort från kassasaldot per balansdagen den 30 april 2011 (verifikation 920). Som förklaring har antecknats ”Korr kassa”. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över om det faktiskt hade funnits någon kassa till de belopp som redovisades. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han följde upp på vilket motkonto denna transaktion redovisades, exempelvis om insättning hade skett i bank.

Restaurangbolaget bedrev restaurangverksamhet. A-son har i sin dokumentation noterat att bolagets två styrelseledamöter hade god kontroll över ekonomi och utveckling men att det i övrigt inte fanns någon intern kontroll. Av dokumentationen kan inte utläsas om han räkenskapsåret 2010 granskade bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. Han har antecknat att kassasaldot var rimligt och att det inte fanns några negativa saldon.

A-son har för samtliga tre bolag förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och att beskriva sina granskningar samt uppge vilken grund han hade för att godta bolagens intäktsredovisning. Om han tidigare år hade gjort mera ingående granskningar av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning har RN begärt att som lån ta del av dokumentation över senast genomförd sådan granskning.

A-son har beträffande **tygbolaget** uppgett ”Z-utslag varje dag, inga bortbokade differenser av kassasaldo i huvudbok, visst förlitande på redovisningskonsult” och beträffande **frisörbolaget** och **restaurangbolaget** ”Z-utslag varje dag, inga differenser bortbokade över kassan, visst förlitande på redovisningskonsult. Visst förlitande på skattemyndighetens ’svarta låda’ ”. Vad gäller bortbokningen av 55 tkr i **frisörbolaget** har han angett att motkontot var Avräkning aktieägare och att beloppet avsåg några återbetalningar till aktieägare som inte hade blivit bokförda tidigare. Han har inte beskrivit vilka kontroller som hade utförts av respektive bolags redovisningskonsult. Han har inte heller förklarat på vilket sätt han kunde förlita sig på Skatteverkets kontrollsystem.

RN gör följande bedömning.

Frisörbolaget och **restaurangbolaget** bedrev sådana verksamheter som normalt medför en betydande kontanthantering, något som typiskt sett innebär en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Även i **tygbolaget**, som bedrev försäljning från butik, fanns en ökad risk i detta avseende. Vid planeringen och genomförandet av revisionen i dessa tre bolag var det därför av väsentlig betydelse att beakta denna risk samt att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt intäktsredovisningen i övrigt. Av revisionsdokumentationen går inte att utläsa att det gjordes några sådana överväganden eller någon sådan granskning och bedömning, utöver en granskning av Z-nr för två månader i **tygbolaget**.

A-son har inte för något av bolagen gett in någon dokumentation över några mera ingående granskningar som gjorts under tidigare år av bolagens rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. RN drar av detta slutsatsen att sådana granskningar inte har skett. RN konstaterar vidare att det inte för något av bolagen finns någon dokumentation som visar att respektive redovisningskonsult gjort några kontroller.

A-son har inte heller genom sina fåtaliga uppgifter till RN gjort sannolikt att han granskade rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering på ett godtagbart sätt. Han har inte heller gjort sannolikt att han utförde några kontroller för att förvissa sig om att bolagens intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig. RN drar av detta slutsatsen att granskningen i de tre bolagen av rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt av intäktsredovisningen generellt var bristfällig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte för något av bolagen hade grund för att i fråga om de här aktuella räkenskapsåren tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Med anledning av vad A-son har anfört om att han till viss del förlitade sig på respektive bolags redovisningskonsult vill RN framhålla att en revisor inte utan egna verifierande kontroller kan förlita sig på granskningsarbete som utförs av klienternas redovisningskonsulter, eftersom dessa utgör en del av bolagets interna kontroll.

3 Granskning av förlustrisker m.m. (inredningsbolaget)

Av förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för **inredningsbolaget** räkenskapsåret 2010/2011 framgår att bolaget tillverkade, sålde och monterade inredningsdetaljer, främst konvektorklädnader och ledningskanaler. Bolagets verksamhet utgjordes av legotillverkning. I årsredovisningen uppges att pågående arbeten värderades till nedlagda direkta kostnader och skälig andel av indirekta kostnader. Posten Varulager togs upp till totalt 4 675 tkr. Av detta belopp redovisades råvaror och förnödenheter med 772 tkr och pågående arbeten för annans räkning med 3 903 tkr. Av en notupplysning framgår att det som hade delfakturerats kunder uppgick till 5 723 tkr, vilket redovisades som förskott från kunder.

Beträffande råvaror och förnödenheter har A-son i sin dokumentation antecknat att han gjorde stickprovsvisa kontrollinventeringar av lagrets existens, vilket verifieras av några handskrivna anteckningar. Det finns dock inget som visar om han gjorde några priskontroller. Han har vad gäller pågående arbeten noterat att han stickprovsvis granskade två projekt mot underlag samt att underlagen utgjordes av kopior av fakturor, tidssedlar och materialuttag. Hans dokumentation utgörs av handlingar rubricerade Rapport pågående arbeten på vilka han signerat vissa belopp under rubrikerna Kundfakturor, Arbetad tid, Materialuttag samt Inköp för projekt. Det framgår inte vad signaturen avser. I den dokumentation som getts in till RN finns inte någon beskrivning av bolagets system för projektredovisning. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade några avtal för att förvissa sig om vilka priser som hade avtalats eller om han

bedömde förlustrisken utifrån nedlagda kostnader, upparbetningsgrad och avtalat fast pris samt jämförde med utfakturerade belopp. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser.

A-son har anfört följande.

Vad gäller priskontroller bestämdes värdet av varulagret i samma system som pågående arbeten. Pågående arbeten kontrollerade han stickprovsvis genom granskning mot underlag. Signaturen i dokumentationen betyder att han stämde av bokförda belopp "Kundfakturor" mot kopior av utgående fakturor, bokförd arbetstid "Arbetad tid" mot tidssedlar samt bokförda belopp "Materialuttag" mot kopior av inköpsfakturor. Samtliga transaktioner hänförliga till de olika projekten registrerades i systemet för projektredovisning. Kopior av kundfakturor registrerades och samlades i en projektmapp. Tidssedlarna var projektbestämda då de lämnades in och tiderna registrerades på respektive projekt. Timpriserna beräknades till kalkylmässig timlön och sociala kostnader. Pålägg för tillverkningsomkostnader beräknades på antal timmar (150 kr/tim). Inköpsfakturor projektbestämdes och registrerades till inköpspris. Samtliga projekt var till fast pris. Projekten redovisades i sin helhet som pågående arbete tills de var slutfakturerade. Detta innebär att all delfakturering redovisades som förskott från kunder.

RN gör följande bedömning.

Som framgår av den aktuella årsredovisningens information om redovisningsprinciper värderades pågående arbeten till nedlagda kostnader och skälig andel av indirekta kostnader. RN har tolkat detta som att bolaget redovisade pågående arbeten enligt alternativregeln i Bokföringsnämndens vägledning BFNAR 2003:3 *Redovisning av intäkter*. Av punkt 39 i denna vägledning följer att en bedömd förlust i sin helhet omgående ska redovisas som kostnad samma period som förlusten identifierats, oavsett om arbetet har påbörjats eller inte.

I **inredningsbolaget**, vars verksamhet utgjordes av legotillverkning, var det viktigt att A-son tog del av avtal för att kunna bedöma bolagets eventuella behov av reserveringar för förluster. Hans dokumentation innehåller emellertid inte något som visar att han gjorde detta. Han har inte heller genom vad han har anfört i sina yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade avtal eller bedömde förlustrisken utifrån nedlagda kostnader, upparbetningsgrad och avtalat fastpris samt jämförde med utfakturerade belopp. RN drar av detta slutsatsen att granskningen var otillräcklig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte utföra tillräckliga granskningsåtgärder i det aktuella avseendet har A-son åsidosatt god revisionsd.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt god revisionsd i flera avseenden. För tre av de i ärendet aktuella bolagen har han inte genomfört någon godtagbar granskning av bolagens rutiner för kontanthantering och kassaredovisning samt intäktsredovisning i övrigt och har därmed saknat grund för sitt tillstyrkande av fastställande av bolagens result- och balansräkningar. I ett fjärde bolag har han inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att bedöma behovet av eventuella reserveringar för förlustrisken.

A-son har i nu behandlade avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid bestämmandet av åtgärd beaktar RN följande.

A-son meddelades den 14 februari 2008 varning på grund av att han hade åsidosatt revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet i ett uppdrag. Vidare var dokumentationen över hans granskningar bristfällig. Han hade inte heller gjort sannolikt att hans revisionsåtgärder generellt hade varit tillräckliga. RN konstaterade vidare allvarliga brister i hans revisionsarbete vad avsåg granskning av pågående arbeten (dnr 2006-1503). Den omständigheten

att han nu återigen har åsidosatt sina skyldigheter som revisor är graverande. Sammantaget finner dock RN inte att vad som läggs honom till last i detta ärende är så allvarligt att hans auktorisation ska upphävas. Den disciplinära åtgärden kan därför stanna vid en varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.