

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en skrivelse avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag i ett aktiebolag. Bolaget bedrev tillverkning och handel med färdigmat. Skrivelsen avsåg bl.a. uppgifter om att bolaget hade anlitat s.k. svart arbetskraft. Med anledning av skrivelsen öppnade RN ett förfrågansärende rörande revisionen av bolaget (dnr 2012-981). Med anledning av vad som framkom i förfrågansärendet har RN öppnat detta disciplinärende.

A-son valdes till revisor i bolaget i september 2009. RN har tagit del av hans revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2010 och 2011. Detta beslut avser hans revision av räkenskapsåret 2011. Hans revisionsberättelse för detta räkenskapsår är daterad den 29 juni 2012 och avviker inte från standardutformningen.

Av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2011 framgår att balansomslutningen per balansdagen den 31 december 2011 uppgick till 66 mnkr, att bolagets resultat uppgick till minus 4,7 mnkr och att bolaget redovisade en nettoomsättning om 113 mnkr. Vidare framgår att rörelsens kostnader för året uppgick till 117 mnkr, varav 76 mnkr utgjorde Råvaror och förnödenheter (nedan varukostnader).

I det följande behandlas i avsnitt 2 frågan om bolagets fortsatta drift, i avsnitt 3 granskningen av intäktsredovisningen och i avsnitt 4 granskningen av varukostnader. RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

2 Fortsatt drift

2.1 A-sons revisionsdokumentation

Av förvaltningsberättelsen i årsredovisningen kan under rubriken *Väsentliga händelser under räkenskapsåret och efter dess utgång* utläsas följande.

”Under senhösten gjordes myndighetskontroll av personalens arbetstillstånd. Bolaget hade gjort tillståndskontroller enligt reglerna men den negativa publiciteten kring ärendet gjorde att ett antal större kunder under utredningstiden tillfälligt avbröt sina affärsförhållanden men återkom efter att utredningen visat att bolaget inte gjort sig skyldig till något brott.

Detta medförde dock ett ansevärt intäktsbortfall som medförde att den likvida situationen snabbt blev akut. Bolaget ansökte om företagsrekonstruktion vilken inleddes den 25 januari 2012.”

Av ett tingsrättsprotokoll daterat den 7 maj 2012 framgår att rätten den 25 januari 2012 beslutade om företagsrekonstruktion för bolaget. Den 15 februari 2012 hölls ett borgenärssammanträde, varvid tingsrätten beslutade att rekonstruktionen skulle fortsätta. Den 23 april 2012 yrkade bolaget att tingsrätten ännu en gång skulle besluta om att företagsrekonstruktionen skulle fortsätta. Rekonstruktören tillstyrkte yrkandet. Tingsrätten beslutade därefter om förlängning av företagsrekonstruktionen till den 25 juli 2012.

Ett ackordserbjudande till fordringsägarna, daterat den 2 juli 2012, innehåller information om bolagets ekonomi, dess betalningssvårigheter samt vidtagna åtgärder sedan rekonstruktionen inleddes. I ackordserbjudandet begärdes besked från fordringsägarna senast den 17 augusti 2012.

I ett arbetsprogram benämnt *Övergripande revisionsstrategi* har A-son under rubriken *Händelser efter räkenskapsårets utgång* antecknat att bolaget inledde en rekonstruktion i slutet av januari 2012 och att bolagets leverantörer i samband därmed begärde förskottsbetalning. Under rubriken *Fortsatt drift* har han antecknat att ackordslikviden skulle betalas i juli 2012 samt hänvisat till en beräkning av rörelsekapital.

Av odaterade handskrivna noteringar under rubriken *Noteringar efter revisionen* framgår sammanfattningsvis att finansieringen hade varit ett problem men att A-son ändå bedömde att förutsättningarna för en lyckad rekonstruktion var uppfyllda.

I en slutkontrollista har en del avsnitt bockats för. Avsnittet *Bedöm händelser efter räkenskapsårets utgång och möjlighet till fortsatt drift* har dock lämnats obesvarat. A-son har vid slutförandet av revisionen gjort och dokumenterat en riskbedömning. Av denna kan utläsas att den största risken för ett eventuellt obestånd bedömdes vara att ackordslikviden inte kunde infrias.

2.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

Grunden för den uppkomna situationen var en missvisande artikel i kvällspressen med anklagelser om användandet av s.k. svart arbetskraft. Den förundersökning som inleddes hänförlig till dessa uppgifter lades sedermera ned av åklagaren. Konsekvensen blev initialt att viktiga kunder sade upp avtal och att finansinstitut sade upp factoring- och rörelsekrediter. Dessutom sade banken upp alla kredit-engagemang förutom ett fastighetslån. Detta medförde snabbt likviditetsproblem. Bolaget försökte finna annan finansiering, dock utan framgång. Bolagets balansmässiga ställning var god med ett eget kapital om 13,5 mnkr och en soliditet på cirka 35 procent exklusive fastigheter. Det var således fråga om en akut likviditetsbrist som rekonstruktionen med ackord skulle kunna återställa.

Den uppkomna situationen var endast tillfällig. Bolaget hade mycket snart efter det att kunderna temporärt återkallat sina beställningar minskat personalstyrkan och anpassat kostnaderna och produktionen efter de nya omständigheterna. Vartefter det klargjordes att uppgifterna i media i många fall inte stämde upptog kunderna

handelsförbindelserna. I det läget vände sig bolaget till en advokatbyrå och ansökte om frivilligt ackord vilket stoppade likviditetsutflödet.

Fram till dess att han undertecknade sin revisionsberättelse fördes löpande diskussioner med företagsledaren angående utvecklingen av försäljningen, inköpen och personalsituationen. Han hade även samtal med rekonstruktören. Dokumentationen i denna fråga är något knapphändig. Den ska ses mot bakgrund av hans övriga revision och tidigare kännedom om bolaget.

Vid tidpunkten för avgivandet av hans revisionsberättelse hade kunderna återkommit med ett undantag. Bolagets leverantörer fortsatte att leverera under rekonstruktionen vilket möjliggjorde fortsatt verksamhet. Kassaflödet var positivt vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande. Visserligen betalades leverantörerna kontant under företagsrekonstruktionen men samtidigt hade ett nytt factoringavtal tecknats som gjorde att bolaget hade löpande positiv likviditet samt att det fanns likvida medel i bolaget vid ingången av företagsrekonstruktionen. Utifrån dessa omständigheter hade han inte anledning anta att bolaget inte skulle bedriva lönsam verksamhet framgent.

Av hans anteckningar framgår att ackordslikviden skulle erläggas under hösten 2012. Däremot hade rekonstruktören begärt att berörda leverantörer skulle lämna besked till mitten av juli 2012 huruvida de avsåg att godta det frivilliga ackordet eller inte.

Vid sin bedömning av fortsatt drift vägde han in bolagets snabba agerande enligt ovan för att minimera skadan. Tidpunkten för godkännandet av ackordet var strax efter det att han hade avgett sin revisionsberättelse. Han hade då fört samtal med rekonstruktören och företagsledningen om förutsättningarna för att få det föreslagna ackordet godkänt. Underhandsinformationen och bolagets beräknade betalningskapacitet samt den omständigheten att leverantörerna, tillika fordringsägarna, hade fortsatt att leverera gjorde att han sammantaget inte hade anledning anta annat än att ackordet skulle godkännas. Risken för att ackordet inte skulle antas och att ackordslikviden inte skulle kunna regleras var inte tillräckligt hög för att han skulle ifrågasätta fortsatt drift och därmed avge en oren revisionsberättelse. Därtill hade information lämnats i förvaltningsberättelsen.

2.3 RN:s bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt International Standards on Auditing (ISA) 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn enligt p. 12 i samma ISA utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn enligt p. 18 avgöra om de finansiella rapporterna på

ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn avgöra om det i de finansiella rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar har lämnats ska, enligt p. 19, revisorn i revisionsberättelsen ta in en s.k. upplysning av särskild betydelse som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor.

RN:s utredning har visat att bolaget i slutet av räkenskapsåret hade en mycket ansträngd likviditet, att bolaget hade redovisat en förlust för räkenskapsåret om 4,7 mnkr, och att det strax efter räkenskapsårets utgång inleddes en företagsrekonstruktion. Då A-son den 29 juni 2012 avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2011 hade fordringsägarna ännu inte haft möjlighet att ta del av det ackordserbjudande som var daterat den 2 juli 2012. Han hade därför inte något underlag för en bedömning av om dessa skulle godta erbjudandet. Förhållandena var därmed sådana att han i sin revisionsberättelse, som en upplysning av särskild betydelse, skulle ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Granskning av intäktsredovisningen

3.1 A-sons revisionsdokumentation

Beträffande granskningen av intäktsredovisningen finns ett handskrivet dokument om en sida som beskriver rutinen för kundfakturerings, från inkommen order till utskick av kundfaktura. A-son har i dokumentet antecknat att omsättningen hade ökat med 5 mnkr till 113 mnkr men att bruttovinsten samtidigt hade minskat med 3 procentenheter till 34 procent. Dokumentationen i övrigt rörande intäktsredovisningen består av ett exempel på en ifylld orderblankett som hade inkommit via e-post.

3.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

Intäkter var en väsentlig post i resultaträkningen. I sin planering beträffande granskning av intäktsredovisningen har han angett att han skulle kontrollera bolagets intäkter genom att dokumentera rutinerna. Valet av revisionsåtgärd baserades på att bolaget ställde ut många kundfakturor (ca 12 000), vanligen på mindre belopp. Vidare anlätades bolaget av så gott som uteslutande stora kunder som exempelvis stora tåg- och flygbolag samt matvarukedjor. Uppkomsten av felaktigheter i intäktsredovisningen skulle enligt hans bedömning i sådana fall bero på felaktig hantering på grund av brister i rutinerna. Utifrån sin revisionsplanering genomförde han en rutingenomgång av hanteringen från order till utställd kundfaktura. Detta framgår även av hans dokumentation. Vid revisionen framkom ingenting som föranledde någon fördjupad granskning eller annan åtgärd från hans sida.

Vid sidan av den huvudsakliga granskningen som har beskrivits ovan gjorde han rutinmässiga noteringar om omsättningsökning och förändring av bruttovinst. Omsättningsökningen om fem procent föranledde ingen ytterligare granskning utan var en normal utveckling. Också förändringen av bruttovinstmarginalen om tre procentenheter var rimlig, eftersom bolagets avtal med leverantörerna skilde sig åt och prissättningen av produkterna förändrades löpande beroende på kund och produktsammansättning. Enligt hans bedömning finns det i den aktuella branschen anledning att göra en djupare analys av marginalförändringarna om avvikelserna uppgår till mellan fem och tio procent. Således föranledde den noterade förändringen ingen ytterligare åtgärd från hans sida. Genomförd revision var tillfyllest för att han skulle kunna uttala sig om intäktsredovisningen.

A-son har till RN gett in ett handskrivet A4-ark med rubriken [*Bolagets namn*] *2011 Planering*. Av dokumentet framgår att intäkterna var en av de väsentliga resultatposterna. Vidare framgår det av dokumentet vad som skulle granskas och hur denna granskning skulle genomföras. Beträffande intäktsredovisningen skulle granskningen inriktas på att följa flödet från inkommen order fram till fakturering.

3.3 RN:s bedömning

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 4 följer att revisorns mål är att utforma och utföra granskningsåtgärder på ett sådant sätt att han eller hon kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisen ska vara sådana att det är möjligt att dra rimliga slutsatser som grund för uttalandena i revisorns rapport. Av p. 6 i samma ISA framgår att revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. I detta ligger bl.a. att revisorn vid revisionen ska uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller fel, se ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, p. 5.

Bolagets intäkter var en väsentlig post, något som A-son också beaktade i sin planering av revisionsuppdraget. Varken av hans dokumentation eller av hans yttranden till RN kan det utläsas att han vidtog några andra åtgärder för att granska intäkterna än att beskriva bolagets rutiner och rutinmässigt notera omsättningsökningar och förändringar av bruttovinsten. Dessa åtgärder var med hänsyn till intäkternas väsentlighet inte tillräckliga för att verifiera fullständigheten i bolagets intäktsredovisning. A-son saknade därför grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Granskning av varukostnader

4.1 A-sons revisionsdokumentation

Beträffande granskningen av varukostnader finns i dokumentationen ett handskrivet dokument av vilket kan utläsas att inköpsfakturorna var sorterade i bokstavsordning samt att ett slumpmässigt urval gjordes av sammanlagt tio leverantörsfakturer från leverantörer vars namn började på bokstäverna F och L. Av dokumentationen framgår vidare att utförd granskning inriktades på periodiseringskontroll, rörelsetillhörighet och kontering. A-son har dessutom antecknat att de granskade fakturorna var utan anmärkning (bortsett från att bolagets gamla firma fanns angiven på vissa fakturer). Dokumentationen i övrigt rörande varukostnader består av tio kopior på fakturer från leverantörer på totalt 200 tkr. Av resultaträkningen framgår att varukostnader redovisades med 76 mnkr, vilket utgjorde 65 procent av bolagets kostnader. Vidare har A-son antecknat i sin dokumentation för räkenskapsåret 2010 att hans bedömning var att det inte förelåg en intern kontroll som medförde att granskningen kunde reduceras. Generellt skulle därför väsentliga poster substansgranskas. För räkenskapsåret 2011 finns antecknat att möjligheten till god intern kontroll genom arbetsfördelning var starkt begränsad på grund av ett fåtal personer.

4.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

Han bedömde posten Råvaror och förnödenheter som väsentlig och att den skulle granskas. I mindre bolag med få administrativa funktioner blir ofta den interna kontrollen bristfällig. Så var fallet även i detta bolag. Vid god intern kontroll kan revisorn förlita sig på bolagets rutiner och göra begränsade revisionsinsatser. Saknas sådan kontroll får revisionen i stället främst inriktas på substansgranskning. Likt försäljningen bestod varukostnader av ett mycket stort antal fakturer. I planeringen valde han därför att göra ett slumpmässigt urval genom att välja tio fakturer från leverantörer vars namn började på bokstäverna F och L.

Året innan hade han tillämpat en annan metod för att göra ett slumpmässigt urval av bolagets transaktioner. Dessa revisionsåtgärder utvisade att samtliga då granskade fakturer var korrekta utifrån samma kriterier (periodiseringskontroll, rörelsetillhörighet samt kontering) som tillämpades för 2011 års granskning. 2011 års granskning utvisade inte heller några egentliga felaktigheter som skulle ha föranlett en fördjupad granskning av posten. När antalet fakturer är mycket stort och slumpmässiga metoder tillämpas för granskningen, blir vanligen det granskade totalbeloppet begränsat i förhållande till postens storlek. Han hade tillräcklig information för att kunna uttala sig om postens giltighet.

A-son har till RN gett in ett handskrivet A4-ark med rubriken [*Bolagets namn*] 2011 Planering. Av dokumentet framgår att varukostnaderna var en av de väsentliga resultatposterna. Vidare framgår det av dokumentet vad som skulle granskas och hur denna granskning skulle genomföras. Beträffande varukostnader skulle granskningen inriktas på att kontrollera ett urval av inköpsfakturer.

4.3 RN:s bedömning

För att ha grund för de uttalanden som ska göras i revisionsberättelsen måste revisorn enligt god revisionssed skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, se vad som anförs i föregående avsnitt om ISA 500. I de fall granskningen baseras på ett urval måste detta göras på ett sätt som minskar urvalsrisken¹ till en godtagbar nivå, se ISA 530 p. 7.

Varukostnaderna utgjorde en betydande del av bolagets totala kostnader och var därför en väsentlig post att granska (vilket också A-son beaktade i sin revisionsplanering). Det fanns därför skäl för A-son att ägna posten särskild uppmärksamhet. Såväl av hans dokumentation som hans yttranden till RN framgår att han ansåg att den interna kontrollen var bristfällig. Hans revision inriktades därför på substansgranskning. I förevarande fall baserade han sin substansgranskning av varukostnaderna på ett urval av leverantörsfakturor avseende leverantörer vars namn började på bokstäverna F eller L motsvarande endast 200 tkr av totalt 76 mnkr. Detta urval var allt för begränsat för att ge honom tillräckliga revisionsbevis för en bedömning av varukostnaderna. Hans granskning av posten var därför otillräcklig. Med hänsyn till postens väsentlighet saknade han även på denna grund tillräckligt underlag för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om sin granskning avseende ett tidigare år föranleder ingen annan bedömning.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har underlåtit att i revisionsberättelsen upplysa om den osäkerhetsfaktor som förelåg beträffande bolagets förmåga att fortsätta sin drift. Vidare har hans granskning av bolagets intäktsredovisning och varukostnader varit otillräcklig och han har därför saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) 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, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och

¹ I ISA 530 *Revisionsmässiga urval* p. 5 definieras urvalsrisk som risken för att de slutsatser revisorn drar grundat på ett urval kan skilja sig från de slutsatser som skulle dras om hela populationen blev föremål för samma granskningsåtgärd.

auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsrevisorn Bodil Björk, revisionsdirektören Maria Hynning samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.