

D 12

1 Inledning

1.1 Bakgrund

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 fem aktiebolag, här benämnda **byggbolaget**, **skobolaget**, **tygbolaget**, **restaurangbolaget** och **båtbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Byggbolaget	2008-03-10–2009-08-31	10,8	2,0
”	2009-09-01–2010-08-31	9,7	1,6
Skobolaget	2010	4,0	1,6
Tygbolaget	2009-09-01–2010-08-31	5,0	16,9
Restaurangbolaget	2009	3,8	0,6
”	2010	3,3	0,45
Båtbolaget	2009	18,7	4,7
”	2010	8,8	5,3

Byggbolaget bedrev byggnation, renovering och finsnickeri. **Skobolaget** och **tygbolaget** bedrev butiksförsäljning av skor respektive tyger. **Restaurangbolaget** bedrev restaurangverksamhet, och **båtbolaget** varvsrörelse och båtbyggeri.

I revisionsberättelserna för **byggbolaget** avseende räkenskapsåret 2009/10 och för **restaurangbolaget** avseende räkenskapsåren 2009 och 2010 anmärkte A-son på att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. För det sistnämnda bolaget anmärkte han räkenskapsåret 2010 även på att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid. I övrigt avviker inte revisionsberättelserna för de fem bolagen från standardutformningen. Han har således beträffande samtliga bolag och räkenskapsår intygat att årsredovisningarna hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och att de gav en rättvisande bild av bolagens resultat och ställning. Han har också i samtliga fall tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna samt förslagen till vinstdispositioner.

RN:s utredning har omfattat A-sons sätt att fullgöra de aktuella revisionsuppdragen i ett flertal olika avseenden. I avsnitt 2 behandlas hans granskning av händelser efter räkenskapsårets slut och i avsnitt 3 hans granskning och rapportering avseende bolagens hantering av skatter och avgifter. I avsnitt 4 behandlas granskningen av rutiner för kontanthantering och kassaredovisning och i avsnitt 5 frågor om kapitalbrist och förutsättningar för fortsatt drift. I avsnitt 6 behandlas hans granskningsinsatser avseende ett antal väsentliga resultat- och balansposter och i avsnitt 7 vissa övriga frågor som aktualiserats under utredningen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 8.

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. A-son har uppgett att han inte har för avsikt att kommentera

promemorian. Likaså har han på ett flertal av RN:s kompletterande frågor endast svarat att han inte har några ytterligare kommentarer.

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 revisionsbolags 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 granskningsåtgärderna 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 Händelser efter räkenskapsårets slut

Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas om han, utöver periodiseringskontroller, utförde någon granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har uppgett att han granskar samtliga bolag efter räkenskapsårets utgång och att rapportering har skett i mötesform med relevant motpart.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt *RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut* ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen.¹

Av A-sons dokumentation kan inte i något fall utläsas att han följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Hans uppgift till RN om att han granskar samtliga

¹ RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige) eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de här aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i ISA (International Standard on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 560 finns i ISA 560 *Efterföljande händelser*.

bolag efter räkenskapsårets utgång är allmänt hållen och verifieras inte av någon dokumentation. RN anser mot den bakgrunden inte att han har gjort sannolikt att han i något av de fem uppdragen genomförde en godtagbar granskning avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte göra en tillräcklig granskning av händelser efter räkenskapsårets slut har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Skatter och avgifter

3.1 Byggbolaget

I revisionsdokumentationen avseende byggbolaget för räkenskapsåret 2008/09 finns skattekontoutdrag för perioden 14 juli 2009–15 oktober 2009. Av dessa framgår att bolaget vid flera tillfällen hade påförts kostnadsräntor. Av dokumentationen för räkenskapsåret 2009/10 kan inte utläsas om A-son granskade hur bolaget hade hanterat sina betalningar av skatter och avgifter.

RN har från Skatteverket inhämtat ett skattekontoutdrag för byggbolaget avseende perioden 1 januari 2008–31 december 2011. Av detta framgår att bolaget under räkenskapsåren 2008/09 och 2009/10 hade påförts kostnadsräntor nästan varje månad på grund av för sena inbetalningar av skatter och avgifter och att Skatteverket den 5 juni 2010 hade överlämnat en skuld om 149 tkr till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

RN har förelagt A-son att förklara varför han inte räkenskapsåret 2008/2009, med hänsyn till informationen i de skattekontoutdrag som finns i hans dokumentation, utökade sin granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter. Han har också förelagts att kommentera avsaknaden av dokumentation för räkenskapsåret 2009/10. Vidare har RN mot bakgrund av vad som framgår av det skattekontoutdrag som inhämtats under utredningen frågat honom varför han inte för något av de två räkenskapsåren anmärkte på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har såvitt avser avsaknaden av dokumentation för räkenskapsåret 2009/10 uppgett att han ”kommenterar endast om det inte sker på ett korrekt sätt”. Han har inte besvarat RN:s övriga frågor.

3.2 Skobolaget

I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2010 finns kopior av några skattedeklarationer. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om han granskade hur bolaget hade hanterat sina betalningar av skatter och avgifter.

RN har från Skatteverket inhämtat ett skattekontoutdrag för skobolaget avseende räkenskapsåret 2010. Av utdraget framgår att bolaget varje månad hade påförts kostnadsräntor på grund av för sent inbetalade skatter och avgifter.

RN har förelagt A-son att kommentera dessa omständigheter och förklara varför han i sin revisionsberättelse inte anmärkte på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har inte heller i detta fall besvarat RN:s frågor på annat sätt än att han förklarat avsaknaden av dokumentation med att han ”kommenterar endast om detta hanteras på ett oriktigt sätt”.

3.3 Restaurangbolaget

I ett dokument avseende restaurangbolaget rubricerat Synpunkter Revision 2009 har A-son bl.a. antecknat att bolaget vid några tillfällen inte hade betalat skatter och avgifter i tid. Av anteckningar framgår att moms för oktober–december 2009 inte hade betalats förrän i maj 2010. Av skattekontoutdrag i dokumentationen framgår att bolaget hade påförts kostnadsräntor på grund av sena betalningar av skatter och avgifter och att bolaget per balansdagen den 31 december 2009 hade en skuld till Skatteverket om 179 tkr samt att bolaget hade påförts förseningsavgift avseende skattedeklaration för november 2009.

RN har förelagt A-son att förklara varför han i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009 inte anmärkte på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har inte besvarat frågan.

3.4 Båtbolaget

3.4.1 Räkenskapsåret 2009

I ett dokument avseende båtbolaget rubricerat Synpunkter höstrevision 2009-09-23 har A-son bl.a. antecknat att bolaget hade en skuld till Skatteverket/Kronofogdemyndigheten med 1,75 mnkr och att i detta belopp ingick en momsskuld från april 2009 på 345 tkr som ”nu skall betalas”.

RN har från Skatteverket inhämtat ett skattekontoutdrag för båtbolaget avseende perioden 1 januari 2009–31 december 2011. Av detta framgår att bolaget under räkenskapsåret 2009 hade påförts kostnadsräntor vid elva tillfällen på grund av för sena inbetalningar av skatter och avgifter. Vidare hade Skatteverket vid två tillfällen under året överlämnat skulder om 469 tkr respektive 397 tkr till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

RN har mot nu angiven bakgrund förelagt A-son att förklara varför han inte i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009 anmärkte på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter. Han har inte kommenterat frågan.

3.4.2 Räkenskapsåret 2010

I dokumentationen för räkenskapsåret 2010 finns kontoutdrag från Skatteverket för år 2010. Av dessa utdrag framgår att Skatteverket vid sex tillfällen hade överlämnat skulder till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Beloppen varierade mellan 13 tkr och 390 tkr. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över dessa försummelser och om han övervägde anmärkning i revisionsberättelsen.

A-son har i ett första yttrande uppgett att han hade anmärkt på dessa brister under flera år tidigare och att han under år 2011 hade följt upp att skulden var reglerad och att inga nya ärenden fanns hos Kronofogdemyndigheten.

Av det skattekontoutdrag som RN har inhämtat (se föregående avsnitt) framgår att båtbolaget under räkenskapsåret 2010 hade påförts kostnadsräntor vid nio tillfällen. Vidare framgår att bolaget också under år 2011 varje månad hade påförts kostnadsräntor fram till dess att A-son i slutet av juni 2011 undertecknade sin revisionsberättelse.

RN har förelagt A-son att kommentera detta och att förklara varför han inte i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2010 anmärkte på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter. Han har avstått från att kommentera detta.

3.5 RN:s bedömning

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen (2005:551), i dess lydelse före den 1 januari 2012, ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att göra skatteavdrag eller i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen.²

Vad gäller byggbolaget och skobolaget konstaterar RN att det inte av revisionsdokumentationen kan utläsas om A-son utförde någon granskning av bolagens hantering av skatter och avgifter. Det framgår inte heller om, och i så fall i vilken grad, han var medveten om de allvarliga brister i dessa avseenden som framgår av de skattekontoutdrag som RN har inhämtat under ärendets handläggning. I fråga om byggbolaget finns i revisionsdokumentationen information i skattekontoutdrag som visar att bolaget i slutet av räkenskapsåret 2008/09 och i början av räkenskapsåret 2009/10 hade påförts kostnadsräntor. Detta borde ha föranlett A-son att fördjupa sin granskning avseende bolagets hantering av skatter och avgifter. Det finns dock inte någon dokumentation som tyder på att så skedde. Han har inte heller i sina yttranden till RN för något av bolagen redogjort för några granskningsåtgärder eller överväganden. RN drar av detta slutsatsen att det inte har skett någon tillfredsställande granskning i detta avseende (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte granska byggbolagets och skobolagets hantering av skatter och avgifter har A-son åsidosatt god revisionssed.

Beträffande restaurangbolaget och båtbolaget finns för samtliga aktuella räkenskapsår noteringar och information i revisionsdokumentationen om betydande brister i skatte- och avgiftshänseende. A-son har inte lämnat någon förklaring till varför han inte anmärkte på bristerna i sina revisionsberättelser, förutom att han i fråga om båtbolaget räkenskapsåret 2010 har anfört att han hade anmärkt på felen tidigare år och att han under år 2011 hade följt upp att skulden var reglerad och att inga nya ärenden fanns hos Kronofogdemyndigheten. Denna uppgift motsägs emellertid av vad som framgår av det skattekontoutdrag som RN har inhämtat. A-son har haft tillfälle att lämna ytterligare förklaringar men har avstått från att göra det. Enligt RN:s uppfattning var de brister som finns noterade i hans dokumentation så allvarliga att det ålåg honom att i revisionsberättelserna för restaurangbolaget och båtbolaget anmärka på att bolagen inte hade uppfyllt sina skyldigheter i fråga om betalning av skatter och avgifter. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Kontanthantering och kassaredovisning

4.1 Skobolaget, tygbolaget och restaurangbolaget

Skobolaget och tygbolaget bedrev försäljning i butik medan restaurangbolaget bedrev restaurangverksamhet. Förutom en notering beträffande tygbolaget om att beloppen från dagskassorna den 30 och 31 augusti 2010 var insatta på bank den 2 och 3 september samma år finns inte för något av bolagen dokumentation som visar om A-son gjorde några kontroller av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning och om han förvissade sig om vilken typ av kassaapparater som bolagen använde. Beträffande tygbolaget och restaurangbolaget finns det inte heller några hänvisningar till granskningar under tidigare år. RN har förelagt honom att

² Paragrafens nu gällande lydelse har i princip samma innebörd men hänvisar till skatteförfarandelagen (2011:1244) som sedan den 1 januari 2012 gäller i stället för skattebetalningslagen.

kommentera dessa omständigheter och beskriva eventuella kontroller samt att förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta bolagens intäktsredovisning.

4.2 A-sons yttranden

Beträffande skobolaget har A-son anfört att han vid flera tillfällen diskuterade bolagets rutiner med dess redovisningskonsult som han hyste stort förtroende för (jfr avsnitt 6.2 nedan) och som på hans uppdrag fick genomföra granskningen av bolagets "kassakontroll".

Vad gäller tygbolaget har han uppgett att han vid flera besök hos klienten konstaterade att bolaget hade godkända kassaapparater och att kassarutinerna fungerade klanderfritt.

I fråga om restaurangbolaget har han uppgett att han hade konstaterat att bolaget använde sig av en godkänd kassaapparat samt att han granskade dagsrapporter. Han har tillagt att kontroller genomfördes men att hans dokumentation är bristfällig.

4.3 RN:s bedömning

Restaurangbolagets verksamhet medförde en betydande kontanthantering, något som typiskt sett innebär en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Även i skobolaget och tygbolaget, som bedrev försäljning från butik, får det anses ha funnits en ökad risk i detta avseende. Vid revisionen av dessa tre bolag var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt intäktsredovisningen i övrigt. Av revisionsdokumentationen går inte att utläsa att det gjordes någon sådan granskning och bedömning. A-son har inte heller genom sina allmänt hållna uppgifter i yttrandena 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 av rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt av intäktsredovisningen generellt i de tre bolagen var bristfällig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet är sådana att A-son inte för något av bolagen hade grund för att de aktuella räkenskapsåren tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Som framgått ovan har A-son uppgett att han uppdrog åt bolagets redovisningskonsult att genomföra viss granskning. RN vill med anledning av detta framhålla att en revisor inte äger att utan egna verifierande kontroller förlita sig på granskningsarbete som utfördes av bolagets redovisningskonsult, eftersom denne är en del av bolagets interna kontroll. A-son har inte redogjort för några sådana verifierande kontroller. Den eventuella granskning som utfördes av redovisningskonsulten har därför inte gett honom grund för att bedöma skobolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering.

5 Förutsättningar för fortsatt drift

5.1 Byggbolaget

Byggbolagets resultat för räkenskapsåret 2008/09 – som var bolagets första räkenskapsår – uppgick till 57 tkr. Resultatet för räkenskapsåret 2009/10 uppgick till minus 2,6 mnkr. Eget kapital uppgick per balansdagen den 31 augusti 2009 till 157 tkr och, efter ett aktieägartillskott om 1 mnkr, per balansdagen den 31 augusti 2010 till minus 1,4 mnkr.

I förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2009/10 uppgavs att det "egna kapitalet" beräknades vara återställt baserat på inneliggande orderstock samt gjorda aktieägartillskott. RN har förelagt A-son att redogöra för sina bedömningar av förutsättningarna för fortsatt drift och att uppge om han utredde vilken grund som fanns för uppgiften om inneliggande orderstock.

A-son har anfört att han hade löpande kontakt med bolaget och att han kunde konstatera att aktieägartillskott hade skett. Han har vidare uppgett att han hade sådan kunskap om klienten att han visste att fortsatt drift var möjlig.

5.2 Restaurangbolaget

Restaurangbolaget redovisade räkenskapsåret 2009 en förlust om 913 tkr och räkenskapsåret 2010 en förlust om 176 tkr. Bolagets eget kapital uppgick till minus 547 tkr per balansdagen den 31 december 2009 och till minus 359 tkr per balansdagen den 31 december 2010, efter aktieägartillskott om 93 tkr respektive 365 tkr. Som framgått under avsnitt 1.1 ovan anmärkte A-son i sina revisionsberättelser för båda räkenskapsåren på att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över förutsättningarna för fortsatt drift eller om han övervägde att lämna information angående denna fråga i revisionsberättelserna. RN har förelagt honom att kommentera detta.

A-son har anfört att moderbolagets starka ställning lade en stabil grund för dotterbolagets fortsatta drift.

5.3 RN:s bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i RS 570 *Fortsatt drift* ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen.³ Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift, ska revisorn uttala en avvikande mening.⁴

Byggbolaget redovisade en betydande förlust för räkenskapsåret 2009/10. Även restaurangbolaget redovisade förluster för räkenskapsåren 2009 och 2010. Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningarna tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningarna upprättades.

Som framgått ovan har A-son anfört att aktieägartillskott hade tillförts till byggbolaget. Det tillskott som hade lämnats under räkenskapsåret 2009/10 var dock långt ifrån tillräckligt för att återställa det registrerade aktiekapitalet. A-son har inte dokumenterat några överväganden vad avser frågan om fortsatt drift och inneliggande orderstock och i sitt svar till RN har han endast kortfattat hänvisat till löpande kontakter med bolaget och sin kunskap om klienten. Vad gäller restaurangbolaget har han endast hänvisat till att moderbolaget hade finansiell styrka.

³ Bestämmelser motsvarande RS 570 finns numera i ISA 570 *Fortsatt drift*.

⁴ RS 570 p. 32–35.

Mot bakgrund av att A-son beträffande båda bolagen i huvudsak synes ha grundat sin bedömning på att ägarna vid behov kunde tillföra nytt kapital anser RN att det har ålegat honom att förvissa sig om att det förelåg sådana åtaganden. Han har emellertid inte presenterat några underlag som visar att så var fallet. I den uppkomna situationen skulle han antingen ha begärt att bolagen skaffade sig skriftliga utfästelser från aktieägarna som garanterade bolagens egna kapital eller för bolagens styrelser ha påtalat behovet av att de gjorde särskilda bedömningar av bolagens förmåga att fortsätta sin verksamhet. I det senare fallet skulle han dessutom i sina revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift eller kommit till slutsatsen att förutsättningar för fortsatt drift saknades och därför avgett revisionsberättelser som avvek från standardutformningen. Genom att inte vidta någon av de här angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

6 Granskningen av väsentliga resultat- och balansposter

6.1 Byggbolaget (resultaträkningen m.m.)

Räkenskapsåret 2008/09 var byggbolagets första räkenskapsår. A-son har i ett dokument rubricerat Synpunkter revision 2008/09 antecknat bl.a. följande: "Några reflektioner på Resultaträkning 2008/09: förbrukningsinventarier 164 920 kr, arbetskläder 107 043 kr, bilkostnader 567 927 kr, mobiltelefon 55 010 kr, företagsförsäkringar 51 619 kr, redovisningstjänster 43 160 kr, konsultarvoden 52 000 [kr]." RN har förelagt A-son att förklara om denna notering innebär att han ifrågasatte vissa kostnader och, om så var fallet, varför han godtog bolagets resultaträkning. Han har också förelagts att förklara hur han bedömde rimligheten av kostnader för förbrukningsinventarier, arbetskläder och bilkostnader.

Förutom ovan angivna anteckningar finns det inte för något av räkenskapsåren dokumentation som visar om några resultatposter granskades. RN har beträffande räkenskapsåret 2009/10 förelagt A-son att kommentera detta och förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta bolagets resultaträkning.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son för något av räkenskapsåren granskade några uppdragsavtal för att förvissa sig om vilka uppdrag som var till fast pris respektive på löpande räkning. Han har förelagts att kommentera detta och att uppge i vilken omfattning bolaget hade avtal som var till fast pris respektive på löpande räkning.

Under rubriken Redovisnings- och värderingsprinciper har det i årsredovisningarna för båda räkenskapsåren angetts att pågående arbeten till fast pris hade värderats till 97 procent av de totala kostnaderna. I årsredovisningen saknas dock information om bolagets principer för intäktsredovisning. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son uppmärksammade och påtalade denna brist. RN har förelagt honom att kommentera detta och beskriva bolagets principer för intäktsredovisning.

A-son har anfört följande.

Hans anteckningar för räkenskapsåret 2008/09 om kostnadsposter utgjorde underlag för ett möte med företagsledningen. Beträffande räkenskapsåret 2009/10 utförde han endast en rimlighetsbedömning av större poster och gjorde jämförelser med föregående år.

Han granskade inte några uppdragsavtal. Ungefär 90 procent av alla avtal var en kombination av fast pris och löpande räkning. Dessa avtal hade ingåtts med leverantörer av nyckelfärdiga hus som bolaget reser åt dem. Han granskade inte bolagets principer för intäktsredovisning.

6.2 Skobolaget (resultaträkningen och varulager)

Av dokumentationen kan inte utläsas om några resultatposter granskades. Under fliken *RR: Resultaträkning och löner* i årsakten finns inte ett enda dokument. RN har förelagt A-son att kommentera detta och förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta bolagets resultaträkning.

Posten Varulager togs upp till 1,4 mnkr, motsvarande 89 procent av balansomslutningen. Förutom en anteckning om att bolagets redovisningskonsult hade deltagit vid inventeringen tillsammans med en av ägarna finns det inget i dokumentationen som visar om någon granskning skedde av posten. A-son har förelagts att förklara varför han anlitade redovisningskonsulten för att delta vid inventeringen.

A-son har anfört följande.

Vid flera tillfällen diskuterade han bolagets rutiner med redovisningskonsulten. Han hyste ett genuint förtroende för redovisningskonsulten och lät därför denne genomföra granskningen av resultaträkningen och utföra lagerkontrollen. Kontrollerna utfördes tillfredsställande.

6.3 Tygbolaget (resultaträkningen och varulager)

Av dokumentationen kan inte utläsas om några resultatposter granskades. Under fliken *RR: Resultaträkning och löner* i årsakten finns inte några dokument. Det finns inte heller några hänvisningar till att granskning hade skett tidigare år. Det enda som finns är en anteckning: "Analyserat vitala resultatkonton." Hur detta skett och eventuella slutsatser framgår inte. RN har förelagt A-son att kommentera detta och förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta bolagets resultaträkning.

Posten Varulager togs upp till 4,2 mnkr per balansdagen den 31 augusti 2010, motsvarande 25 procent av balansomslutningen. A-son har antecknat att han hade utfört priskontroller och periodiseringskontroller samt rimlighetsbedömt lagret vid besök i september 2010. Det finns dock inget i dokumentationen som visar om några kontroller hade skett av lagrets existens. Det finns inte heller några hänvisningar till att granskning hade skett tidigare år. Han har förelagts att kommentera detta och uppge på vilken grund han ansåg sig kunna godta lagrets existens och värde.

A-son har anfört följande.

Han hade under flera år som revisor i bolaget aldrig noterat några felaktigheter i resultatposterna. Han bedömde därför dessa granskningsmoment som mindre viktiga. Han konstaterade att varulagret existerade. Bolaget hade mycket genomarbetade inventeringsrutiner där det bl.a. skedde löpande inventeringar av hela lagret.

6.4 Restaurangbolaget (resultaträkningen och varulager)

Av dokumentationen kan inte för något av räkenskapsåren 2009 och 2010 utläsas om några resultatposter granskades. Under fliken *RR: Resultaträkning och löner* i årsakterna finns inga dokument. Det finns inte heller några hänvisningar i dokumentationen till att mer ingående granskningar hade skett tidigare år. Det enda som finns för respektive räkenskapsår är en anteckning: "Analyserat vitala resultatkonton." Hur detta skett och eventuella slutsatser framgår inte. RN har förelagt A-son att kommentera detta och förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta bolagets resultaträkningar.

Posten Varulager togs upp till 89 tkr respektive 119 tkr per balansdagarna den 31 december 2009 och 2010 vilket motsvarade 16 respektive 27 procent av balansomslutningarna. Av dokumentationen kan inte utläsas om några granskningar hade skett. A-son har i

planeringsdokument avseende räkenskapsåren 2009 och 2010 angett 44 tkr respektive 42 tkr som väsentliga belopp.

A-son har anfört följande.

Beträffande granskningen av resultatposter utfördes räkenskapsåret 2010 endast periodiseringskontroller. Vad gäller varulagret så granskades det räkenskapsåret 2009. Dokumentationen är dock bristfällig. Räkenskapsåret 2010 bedömde han att lagrets värde var ringa. Därför utfördes ingen närmare granskning. Han hade dock vid ett besök konstaterat att varulagret existerade.

6.5 Båtbolaget (resultaträkningen, kundfordringar, varulager och pågående arbeten)

Som framgått ovan uppgick båtbolagets nettoomsättning till 18,7 mnkr räkenskapsåret 2009 och till 8,8 mnkr räkenskapsåret 2010. A-son har antecknat att bolagets omsättning hade sjunkit på grund av att bolaget under räkenskapsåret 2010 hade slutat att sälja en viss båtmodell. Av dokumentationen för räkenskapsåret 2010 kan inte utläsas om några resultatposter granskades. Under fliken RR: Resultaträkning och löner i årsakten finns inte ett enda dokument. RN har förelagt A-son att kommentera detta och förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta bolagets resultaträkning.

Posten Kundfordringar togs upp till totalt 1,5 mnkr per balansdagen den 31 december 2009. Av detta belopp kvarstod obetalt 632 tkr den 7 juni 2010, varav 237 tkr var äldre än sex månader. Endast 65 tkr hade reserverats som osäkra fordringar. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utredde huruvida ytterligare belopp borde ha reserverats som osäkra fordringar. Per balansdagen den 31 december 2010 togs posten Kundfordringar upp till 2,6 mnkr. Dokumentationen består av en reskontra om sju sidor försedd med två bockar samt en anteckning "Enligt reskontra". Det finns utöver denna avstämning inget i dokumentationen som visar om någon granskning hade skett. A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser.

Posten Varulager togs upp till totalt 1,1 mnkr per balansdagen den 31 december 2009. I posten ingick ett delbelopp om 240 tkr som enligt A-sons anteckningar utgjorde "upparbetad tid + material 2009". I dokumentationen finns inget underlag som verifierar posten. I varulagret ingick också ett delbelopp om 248 tkr som enligt A-sons anteckningar utgjorde reservdelar. Han har noterat att han saknade underlag till denna post. Han har förelagts att förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta det redovisade värdet av posten Varulager.

Utförda men ej fakturerade arbeten redovisades med 750 tkr per balansdagen den 31 december 2009, vilket motsvarade 16 procent av balansomslutningen. A-son har i dokumentationen antecknat att han inte heller detta år hade erhållit någon förteckning över pågående arbeten per balansdagen och att posten föregående år hade tagits upp till 700 tkr. Han har vidare antecknat att det bokförda beloppet räkenskapsåret 2009 om 750 tkr var en uppskattning av bolagets ägare. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son hade efterfrågat något underlag. Per balansdagen den 31 december 2010 togs utförda men ej fakturerade arbeten upp till 785 tkr, vilket motsvarade 15 procent av balansomslutningen. I dokumentationen finns en översiktlig sammanställning som anger Varmhallen 325 tkr, Verkstad 425 tkr och Garantiarbeten 35 tkr. A-son har antecknat att han gjorde en kontroll mot faktureringen år 2011. Det finns ingen ytterligare dokumentation som verifierar denna kontroll. Av dokumentationen framgår inte heller om han efterfrågade någon mer detaljerad sammanställning över posten, exempelvis per projekt. RN har förelagt honom att kommentera dessa iakttagelser och att förklara på vilken grund han ansåg sig kunna uttala i revisionsberättelserna att årsredovisningarna gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Avseende räkenskapsåret 2010 har RN vidare, mot bakgrund av att dokumentationen endast innehåller en mycket

översiktlig sammanställning över posten, förelagt honom att förklara hur han förvissade sig om att det som fakturerades faktiskt var upparbetat per balansdagen den 31 december 2010.

A-son har anfört följande.

Vid granskningen av bolagets resultaträkning räkenskapsåret 2010 läste han verifikationer och utförde periodiseringskontroller. Detta dokumenterades dock inte. Posten Kundfordringar granskades mot fakturor och mot betalningar. Även åldersanalys och bedömning av eventuella kundförluster utfördes.

Vad avser kundfordringarna per balansdagen den 31 december 2009 samtalade han med företagsledaren och fick då rimliga förklaringar. Hans dokumentation över granskningen av kundfordringarna räkenskapsåret 2010 är dock bristfällig. Beträffande posten Varulager kontrollinventerade han alla större poster i lagret. Granskning utfördes båda räkenskapsåren men dokumentationen är bristfällig. Även pågående arbeten granskades båda räkenskapsåren. Dokumentationen över denna granskning är emellertid bristfällig. Uppföljningen av fakturor genomfördes. Räkenskapsåret 2010 verifierades posten mot utgående fakturor år 2011.

6.6 RN:s bedömning

A-sons revisionsdokumentation innehåller i princip ingenting om förekommande granskning av bolagens resultaträkningar. I fråga om tygbolaget och restaurangbolaget har A-son antecknat att han hade analyserat vitala resultatkonton. Det framgår emellertid inte hur detta hade skett och vilka slutsatser han hade dragit.

Även beträffande granskningen av varulagret i sko-, tyg, restaurang- och båtbolagen är dokumentationen ytterst knapphändig. Vad gäller tygbolaget finns en anteckning om priskontroller och periodiseringskontroller men ingenting om granskning av lagrets existens. Vad gäller båtbolaget framgår det av dokumentationen för räkenskapsåret 2009 att A-son saknade granskningsunderlag för delar av posten.

I fråga om båtbolaget finns ingen dokumentation för räkenskapsåret 2009 som visar hur A-son bedömde behovet av att reservera ytterligare medel med anledning av att bolaget sedan länge hade obetalade kundfordringar som uppgick till inte oväsentliga belopp. Inte heller av dokumentationen för räkenskapsåret 2010 framgår närmare hur posten Kundfordringar granskades. Vad gäller pågående arbeten framgår av dokumentationen för räkenskapsåret 2009 att A-son inte hade erhållit något underlag för posten. Huruvida han efterfrågade något sådant underlag kan inte utläsas. Den sammanställning över posten som finns i dokumentationen för räkenskapsåret 2010 är så översiktlig att det enligt RN:s mening inte utifrån denna har varit möjligt att göra någon sådan uppföljning mot enskilda fakturor som han har hänvisat till.

I sina yttranden till RN har A-son lämnat vissa kompletterande upplysningar om sin granskning. Dessa redogörelser är kortfattade och allmänt hållna. Vad gäller varulagret i restaurangbolaget har A-son uppgett att han inte granskade detta närmare, eftersom han bedömde dess värde som ringa. RN konstaterar emellertid att lagret togs upp till 119 tkr, att jämföra med A-sons väsentlighetstal som hade angetts till 42 tkr, och att lagrets redovisade värde därmed motsvarade 27 procent av balansomslutningen som detta år uppgick till 450 tkr. A-son hade därför inte grund för att avstå från en närmare granskning av lagret.

Vad gäller samtliga fem här aktuella bolag och räkenskapsår är A-sons revisionsdokumentation över granskningen av ovan beskrivna väsentliga resultat- eller balansposter så ofullständig att den inte medger några slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han beträffande någon av posterna vidtog granskningsåtgärder som gav honom tillräcklig grund för de ställningstaganden som han gjorde i revisionsberättelserna. RN drar av detta slutsatsen att hans revision var otillräcklig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i hans

revisionsarbete framstår som så omfattande att han för samtliga fem bolag saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Vad gäller förlitan på arbete som enligt A-sons hade utförts av bolagets redovisningskonsult hänvisas till vad RN anfört i avsnitt 4.3 ovan.

7 Övriga iakttagelser

7.1 Byggbolaget (närståendetransaktion)

Anskaffningsvärdet för posten Maskiner och inventarier togs upp till 561 tkr per balansdagen den 31 augusti 2009 med ett bokfört värde om 190 tkr per balansdagen den 31 augusti 2009. I anskaffningsvärdet ingick 345 tkr avseende maskiner och inventarier som enligt A-sons anteckningar hade förvärvats från ägarens enskilda firma. Av dokumentationen kan inte utläsas om han utredde huruvida denna transaktion med närstående hade skett till marknadsvärden eller vilka tillgångar som hade förvärvats. Han har förelagts att kommentera detta och förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta denna närståendetransaktion och att maskiner och inventarier tillfördes ett anskaffningsvärde om 345 tkr.

A-son har uppgett att han gjorde en rimlighetsbedömning baserad på en fullständig specifikation av postens innehåll.

RN gör följande bedömning.

Vid förvärv av tillgångar från närstående företag är det viktigt att revisorn bedömer att tillgångarna inte har köpts för värden överstigande marknadsvärden och att de är till nytta för det köpande bolaget. Som framgått ovan hade byggbolaget förvärvat maskiner och inventarier till ett inte oväsentligt belopp från ett närstående företag. A-sons dokumentation innehåller ingenting som tyder på att han vid sin granskning övervägde denna fråga. Han har inte heller genom sitt kortfattade svar till RN gjort detta sannolikt. RN drar av detta slutsatsen att några sådana överväganden inte gjordes (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Detta innebär också att A-son inte hade grund för att bedöma posten Maskiner och inventarier. Genom att underlåta att bedöma en närståendetransaktion och genom att godta en balanspost utan tillräckligt underlag har han åsidosatt god revisionssed.

7.2 Båtbolaget (underlåtna avskrivningar och datering av revisionsberättelsen)

7.2.1 Underlåtna avskrivningar

Anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier uppgick till 2,7 mnkr per balansdagen den 31 december 2009. Några avskrivningar skedde inte under detta räkenskapsår. I årsredovisningen uppges att någon avskrivning inte anses befogad för år 2009. A-son har beträffande anläggningstillgångar gjort en notering i dokumentationen av samma innebörd. Han har, mot bakgrund av bestämmelsen om avskrivning av anläggningstillgångar i årsredovisningslagen, förelagts att förklara skälen till att han godtog denna redovisning.

A-son har anfört att han efter genomgång av posten konstaterade att tillgångarnas verkliga värde väsentligt översteg bokfört värde.

RN gör följande bedömning

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen ska en anläggningstillgång med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Bolaget hade under räkenskapsåret 2009 underlåtit att göra avskrivningar på maskiner och inventarier. Det förhållandet att en anläggningstillgång bedöms ha ett verkligt värde som överstiger det bokförda värdet på tillgången är inte skäl för att underlåta att göra planenliga avskrivningar. A-son skulle ha tagit kontakt med styrelsen och påtalat att reglerna i årsredovisningslagen måste följas. Om rättelse inte skedde, skulle han i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009 ha anmärkt på den felaktiga redovisningen. Genom att underlåta detta och i stället godta en redovisning av anläggningstillgångar som stod i strid med årsredovisningslagen har han åsidosatt god revisionssed.

7.2.2 Datering av revisionsberättelsen

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2010 är daterad 14 juni 2011 och A-sons revisionsberättelse den 28 juni 2011. Av ett e-postmeddelande från en företrädare för bolaget den 6 juli 2011 framgår att denne då skickade över ett förslag till årsredovisning till A-son. Han har med hänsyn härtill förelagts att förklara skälet till att han daterade sin revisionsberättelse den 28 juni 2011.

A-son har anfört att han hade granskat den preliminära årsredovisningen och därefter upprättade revisionsberättelsen. Skälet var att det fanns oklarheter om vem som skulle underteckna årsredovisningen. Han har vidare uppgett att han givetvis granskade den slutliga årsredovisningen mot den preliminära och att det inte hade skett några förändringar.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Detta innebär att såväl datering som undertecknande ska ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet har avslutats.⁵ I revisionsberättelsen får alltså inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet.⁶ Eftersom revisorn bl.a. ska granska den årsredovisning som styrelsen och den verkställande direktören har upprättat, får revisionsberättelsen inte dateras med en dag då årsredovisningen ännu inte har undertecknats av styrelsen och den verkställande direktören och således inte är färdigställd.

Det är utrett att det inte fanns någon undertecknad årsredovisning vid den tidpunkt då A-sons revisionsberättelse är daterad. Genom att ge revisionsberättelsen en felaktig datering har A-son åsidosatt god revisionssed. Att den slutliga årsredovisningen inte utvisade några förändringar jämfört med den preliminära föranleder ingen annan bedömning.

⁵ Se 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen och *RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag*, p. 23 SE. Motsvarande bestämmelser finns i *ISA 700 Bilda sig en uppfattning om finansiella rapporter m.m.*, punkt 41.

⁶ Se RN:s beslut den 13 september 2007 i ärende dnr 2007-319 (D 32/07 i RN:s praxissamling), RN:s beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2008-34 (D 24/09 i RN:s praxissamling) och RN:s beslut den 18 september 2009 i ärende dnr 2008-1489 (D 34/09 i RN:s praxissamling).

8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete.

Hans granskning av viktiga rutiner eller av väsentliga resultat- eller balansposter har varit bristfällig i alla fem revisionsuppdragen. Han har inte för något av uppdragen skaffat sig tillräckliga underlag för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Granskningen har för samtliga bolag och räkenskapsår varit så bristfällig att han har saknat grund för att ta ställning till bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att i samtliga fall ändå tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna har han på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed.

Han har inte i något uppdrag granskat händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har vidare i flera fall utfört en otillräcklig granskning av hur bolagen hade fullgjort sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende och även underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på brister i detta avseende. I två av uppdragen har han inte heller gjort tillräckliga överväganden när det gäller frågan om förutsättningarna för fortsatt drift. I ett fall har han underlåtit att bedöma huruvida en närståendetransaktion skett på marknadsmässiga villkor och i ett annat har han godtagit en felaktig redovisning av anläggningstillgångar samt gett revisionsberättelsen en felaktig datering.

A-son har genom dessa försummelser på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner i fem bolag och för tre av bolagen dessutom avsett två räkenskapsår. Genomgående har hans revisionsarbete uppvisat sådana allvarliga brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Vid en sammantagen bedömning av de konstaterade bristerna finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor ska därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § andra stycket nämnda lag bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

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