

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har underättats om att den revisionsbyrå vid vilken godkände revisorn A-son är verksam i november 2011 genomgick FAR:s kvalitetskontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet bedömde att revisionsbyrån inte uppfyllde den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionssed. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende avseende A-son som är den revisor som omfattades av kontrollen. RN:s utredning har omfattat de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i FAR:s kvalitetskontroll. De två aktuella aktiebolagen benämns nedan **försäljningsbolaget** och **detaljhandelsbolaget**. Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. De fyra aktiebolagen benämns nedan **antikbolaget**, **trädgårdsbolaget**, **entreprenadbolaget** och **tillverkningsbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår nedan (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Försäljningsbolaget	2010	3,8	0,9
Detaljhandelsbolaget	2010-05-01–2011-04-30	5,3	4,0
Antikbolaget	2010	8,9	1,8
Trädgårdsbolaget	2010-05-01–2011-04-30	6,0	2,7
Entreprenadbolaget	2010-09-01–2011-08-31	22,6	9,3
Tillverkningsbolaget	2011	16,4	9,7

Försäljningsbolaget bedrev handel med rengöringsmedel. I årsredovisningen anges att bolagets försäljning till stor del skedde på konsumentmässor. **Detaljhandelsbolaget** bedrev detaljhandel med inredningsprodukter och **antikbolaget** bedrev handel med ur, mynt, smycken etc. inom antikvitsbranschen. **Trädgårdsbolaget** bedrev handelsträdgårdsrörelse med försäljning av egenproducerade växter till grossister. **Entreprenadbolagets** verksamhet var främst inriktad på fjärrvärmeinstallationer och **tillverkningsbolagets** verksamhet bestod av utveckling, tillverkning och försäljning av konsumentprodukter till grossister. A-sons revisionsberättelser är för samtliga bolag upprättade i enlighet med standardutformningen.

A-son har yttrat sig över en av RN upprättad promemoria och dessutom besvarat ytterligare frågor.

Som framgått ovan avser RN:s granskning i fem fall räkenskapsåren 2010 respektive 2010/11 och i ett fall räkenskapsåret 2011. För bolag med räkenskapsår 2010 och 2010/11 gällde Revisionsstandard i Sverige (RS). För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller istället International Standards on Auditing (ISA). I det följande hänvisas därför både till RS och ISA.

2 Dokumentation

2.1 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). I 24 § revisorslagen sägs bl.a. att dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand. Av RN:s föreskrifter följer vidare att dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Det ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts och när åtgärderna vidtagits, 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 bestämmelser 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.

2.2 Kontrollantens iakttagelser

FAR:s kontrollant har i sin rapport uppgett att A-sons revisionsdokumentation uppvisar allvarliga brister. Dokumentationen består av bokslutsbilagor, balans- och resultatrapporter och liknande som erhållits från respektive bolags redovisningskonsult. A-son har enligt kontrollanten förlitat sig på redovisningskonsultens kontroller utan att göra några egna kompletterande kontroller.

A-son har uppgett att kontrollanten vid kvalitetskontrollen valde att granska ett uppdrag där A-son var medveten om att dokumentationen var bristfällig. Därutöver kontrollerades ytterligare ett revisionsuppdrag, även detta med dokumentation som han visste var bristfällig. Han kände inte till att han kunde be kontrollanten att utöka kontrollen och granska ett av hans större revisionsuppdrag där han bedömde att dokumentationen skulle kunna anses vara godtagbar. Han har åtta mindre uppdrag där han vid tidpunkten för kvalitetskontrollen var medveten om att hans dokumentation var bristfällig.

3 RN:s iakttagelser

3.1 Planering

Dokumentet *Övergripande revisionsplan* är, vad avser sammanfattningen, likalydande för alla sex revisionsuppdragen förutom att olika beloppsgränser anges för granskningen av

balansposterna. Där anges att revisionen ska utföras genom analytisk granskning och annan substansgranskning och att omfattningen ska bestämmas med hänsyn till den kontrollfunktion som det innebär att respektive bolag anlitar en fristående redovisningskonsult. Enligt dokumentet *Granskningsprogram* ska granskningen av resultaträkningen inriktas på analytisk jämförelse med föregående år och större avvikelser ska utredas och bedömas. Vidare ska sociala avgifter och eventuell löneskatt bedömas i förhållande till löner och eventuella pensionskostnader. Beträffande granskningen av balansposterna anges att granskningen ska inriktas på värdering och existens, alternativt värdering och periodisering. I samtliga granskningsprogram saknas uppgift om omfattningen av planerad granskning och om hur granskningen i övrigt ska genomföras.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Granskningsprogrammen vad avser resultaträkningen är "överensstämmande" för merparten av hans klienter och oftast likalydande. Beträffande balansräkningen har de generella formuleringarna historiska orsaker. Han fick dem vid en tidigare kvalitetskontroll och har använt dem sedan dess.

RN gör följande bedömning.

I RS 300 *Planering* anges att en revisor ska planera arbetet så att revisionen utförs på ett effektivt sätt. Revisorn ska utarbeta och dokumentera en övergripande revisionsplan som beskriver den förväntade inriktningen och omfattningen på revisionen och hur den ska utföras. Revisorn ska vidare utarbeta och dokumentera ett granskningsprogram som anger karaktär, omfattning och förläggning i tiden av planerade granskningsåtgärder som krävs för att genomföra den övergripande revisionsplanen. Den övergripande revisionsplanen och granskningsprogrammet ska ses över och ändras på det sätt som behövs under revisionens gång. I ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* anges att revisorns mål är att planera revisionen så att den utförs på ett ändamålsenligt sätt. Revisorn ska upprätta en övergripande revisionsstrategi som fastställer revisionens omfattning, tidpunkt och inriktning och som ger vägledning för arbetet med granskningsplanen. Granskningsplanen ska innehålla en beskrivning av sådana granskningsåtgärder som måste genomföras för att uppdraget ska följa ISA. Revisorn ska under revisionens gång vid behov ändra den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen.

RN konstaterar att A-sons planeringsdokument är mycket allmänt hållna och omfattar likalydande granskningsåtgärder i samtliga revisionsuppdrag oberoende av bolagens verksamhet. Han har inte heller i sina yttranden till RN lämnat några uppgifter som gör det sannolikt att han har planerat revisionsarbetet så att detta har kunnat utföras på ett effektivt och ändamålsenligt sätt. RN drar av detta slutsatsen att hans revisionsplanering har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte planera sitt revisionsarbete på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

3.2 Granskningen av händelser efter räkenskapsårets utgång

Av dokumentationen kan inte i något fall utläsas om A-son vid de aktuella revisionerna utförde någon granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han dokumenterade i flertalet fall händelser efter räkenskapsårets slut bl.a. genom uppföljning av betalningar av per balansdagen redovisade kundfordringar och leverantörsskulder. Han kontaktade också redovisningskonsulterna och företagsledarna för att förvissa sig om att den löpande redovisningen hade skötts, att resultatutvecklingen visade att bolagen skulle komma att överleva och att några väsentliga händelser inte hade inträffat som borde ha framgått av förvaltningsberättelsen i årsredovisningarna. Han inser att hans

dokumentation är bristfällig vad avser kontakter med redovisningskonsulterna och företrädare för bolagen.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) 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. Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns rapport, för att säkerställa att dessa avspeglas korrekt i de finansiella rapporterna.

Som har angetts ovan kan det inte i något av de sex uppdragen av A-sons dokumentation utläsas att han utförde någon granskning av vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Han har inte heller genom de kortfattade och allmänt hållna uppgifter som han har lämnat i sina yttranden till RN gjort sannolikt att han i något av uppdragen genomförde en godtagbar granskning i detta avseende. RN:s slutsats är därför att hans kontroll av händelser efter räkenskapsårets utgång har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång har A-son åsidosatt god revisionssed.

3.3 Granskning av varulager

Vad avser **försäljningsbolaget**, **trädgårdsbolaget** och **tillverkningsbolaget** har A-son antecknat att han på grund av tidsbrist inte hade möjlighet att närvara vid bolagens inventeringar varför kontroll av varulagren skulle göras ”via överslagsberäkning”.

Av dokumentationen för **försäljningsbolaget** kan inte utläsas att A-son genomförde någon granskning av varulagrets existens och värde, förutom en bruttovinstberäkning. Lagret redovisades per balansdagen den 31 december 2010 till 389 tkr (motsvarande 44 procent av balansomslutningen).

Trädgårdsbolagets varulager redovisades per balansdagen den 30 april 2011 till 1,19 mnkr (motsvarande 44 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att anskaffningsvärdet för växande plantor beräknades utifrån pris per stickling, jord, krukor och gödningsmedel samt att man även tog hänsyn till hur mycket plantan hade vuxit. Han tog del av bolagets resultatrapport för perioden maj–juni 2011 för att göra en rimlighetsbedömning av lagret. Han beräknade täckningsbidraget för räkenskapsåren 2009/10 och 2010/11 till 59 respektive 67 procent. För perioden maj–juni 2011 beräknade han täckningsbidraget till 90 procent och antecknade att han bedömde att det redovisade varulagret därigenom ”synes vara i stort sett korrekt”. Av räkenskapsutdraget framgår inte om han vid beräkningen av täckningsbidraget tog hänsyn till aktuellt lagervärde per den 30 juni 2011. Det framgår dock att saldot på ett konto avseende inköp av växter, 296 tkr, inte inkluderades i varukostnaden vid beräkningen av täckningsbidraget för perioden maj–juni 2011.

Tillverkningsbolagets varulager redovisades per balansdagen den 31 december 2011 till 3,36 mnkr (motsvarande 35 procent av balansomslutningen), varav 2,65 mnkr rubricerades råvaror och förnödenheter, 10 tkr varor under tillverkning och 704 tkr färdiga varor. A-son har antecknat att han vid närvaro vid tidigare års inventeringar funnit lagerhanteringen i mycket god ordning.

Han beräknade täckningsbidraget till 64 procent jämfört med 62 procent föregående år. Av dokumentationen kan inte utläsas att han utförde någon granskning av varulagrets existens och värde per balansdagen. Av dokumentationen kan inte heller utläsas att han granskade rutinen order-lager-fakturering eller kontrollerade bolagets hantering av in- och utleveranser kring balansdagen.

I **antikbolaget** redovisades varulagret per balansdagen den 31 december 2010 med 1,67 mnkr (motsvarande 93 procent av balansomslutningen). I årsredovisningen anges att varulagret redovisades till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. A-son har antecknat att han närvarade vid bolagets inventering av varulagret den 4 januari 2011, varvid han kontrollräknade 30 mynt samt identifierade sex tygpåsar innehållande 3,5 kg ”skrotguld” till ett värde av 512 tkr. Han fann att de inventerade varorna hade tagits med på lagerlistorna och fick även tillgång till inköpsnotor avseende de kontrollerade mynten. Han har vidare antecknat att bedömningen av värdet på varulagret var förenat med svårigheter. Av uppgifter i dokumentationen framgår att ”skrotguld”, upptaget till 512 tkr, per balansdagen hade värderats till samma pris per gram trots att det hade köpts in vid olika tillfällen och till olika priser. A-son har antecknat att den ökade omsättningen och det förbättrade täckningsbidraget bl.a. berodde på ett ökat guldpris, eftersom lagret hade köpts in till mycket lägre priser.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Vad avser **försäljningsbolaget** kontrollräknade han lagerlistorna och bedömde det redovisade lagervärdet utifrån marginalberäkningar och bokförda inköp i anslutning till balansdagen. Han gjorde inte någon priskontroll. Han konstaterar att hans dokumentation är bristfällig. Han har inte närvarat vid någon lagerinventering.

I **trädgårdsbolaget** var underlaget och slutsatserna för hans bedömning av befintligt varulager per den 30 april 2011 felaktiga då han hade utgått från fel rapporter. Han fick en inventeringslista per balansdagen som han försökte rimlighetskontrollera. Han hade tidigare år tagit del av bolagets kalkyler avseende värdering av växande plantor. Han har inte närvarat vid någon tidigare inventering.

Han kontrolladderade **tillverkningsbolagets** lagerlistor men i övrigt gjorde han inte någon granskning förutom att han kontrollerade täckningsbidraget och konstaterade att det hade ökat med två procentenheter under räkenskapsåret. Han gjorde därmed bedömningen att lagret redovisades med ett korrekt värde. Granskningen borde ha utökats med en stickprovskontroll av att artiklarna hade tagits upp till rätt anskaffningspris. Den 2 januari 2006 besökte han bolaget i samband med inventeringen och kontrollerade då rutinen order-lager-fakturering. Bolaget har fortfarande samma personal och rutinen är oförändrad.

I **antikbolaget** förvarades varje inköp av ”skrotguld” (guld för nedsmältning) i en separat påse på vilken det bl.a. antecknats dag för inköp och pris. Guldets förvarades på detta sätt tills det såldes. Vid inventeringen vägdes påsarna och utifrån varje påses inköpspris (pris/gram) beräknades ett genomsnittligt anskaffningspris för hela lagret av skrotguld. Ett mera korrekt sätt att få fram anskaffningsvärdet hade varit att summera vad som faktiskt hade betalats vid samtliga inköp som fanns kvar i lager på balansdagen.

RN gör följande bedömning.

Av RS 501 *Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster* framgår att när varulagret är en väsentlig post i årsredovisningen ska revisorn skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt. När det är ogörligt att närvara, beroende på sådana omständigheter som t.ex. varulagrets art eller belägenhet, ska revisorn ta ställning till om alternativa åtgärder kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och

tillstånd, detta för att kunna dra slutsatsen att han eller hon inte behöver anmärka i revisionsberättelsen på begränsningar i revisionsarbetets inriktning och omfattning. I ISA 501 *Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster* anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering, såvida detta inte är praktiskt genomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

I de fyra nu aktuella uppdragen var varulagret en väsentlig post att granska. A-son närvarade endast vid inventeringen i ett av dessa bolag, antikbolaget. Han har i fråga om övriga bolag antecknat att han på grund av tidsbrist inte hade möjlighet att närvara vid respektive bolags inventering, ett förhållande som inte kan anses vara ett godtagbart skäl för att underlåta att närvara. Han har uppgett att han inte gjorde någon priskontroll i försäljningsbolaget och att hans granskning i tillverkningsbolaget borde ha utökats. De kontroller han utförde avseende trädgårdsbolaget var baserade på felaktiga underlag. I antikbolaget var anskaffningsvärdet för en inte oväsentlig del av lagret beräknat enligt en schablon som inte gav ett korrekt värde. RN konstaterar att A-sons granskning av varulagren i samtliga här aktuella revisionsuppdrag har varit otillräcklig och att han därmed inte kunnat verifiera lagrens existens och värde. Han har därigenom saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.4 Granskning av kontantförsäljning m.m.

I dokumentet *Övergripande revisionsplan* för **försäljningsbolaget**, **detaljhandelsbolaget** och **antikbolaget** angavs inte kontantförsäljning som ett riskområde. Såvitt framgår av dokumentationen granskade inte A-son de tre bolagens kontanthantering, kassarutiner eller intäktsredovisningen i övrigt. Det framgår inte heller om han granskade om bolagen använde ett kassaregister som kunde presentera behandlingshistorik och om det fanns någon systemdokumentation. Vad avser **antikbolaget** antecknade han att han granskade bolagets kassaapparat. I dokumentationen finns en kopia av ett enda Z-kvitto avseende en försäljning den 8 januari 2011.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Vad avser **försäljningsbolaget** har han i efterhand insett att kontanthanteringens borde ha angetts som ett riskområde i den övergripande revisionsplanen. Merparten av bolagets försäljning skedde mot kontant betalning på ambulerande marknader. Redovisningen av försäljningen ställdes samman av bolagets styrelsesuppleant. Bolaget lydde inte under kassaregisterlagen och behövde därför inte ha något kassaregister. Försäljningen redovisades på separat upprättade försäljningsrapporter och nettot sattes in på bolagets bankkonto. Han godtog bolagets intäktsredovisning, eftersom han bedömde styrelsesuppleantens trovärdighet som god.

Då **detaljhandelsbolaget** endast hade ett fåtal kassatransaktioner per dag valde bolaget att upprätta kontantfakturor avseende sådana transaktioner. Han bedömde att fakturorna uppfyllde bokföringslagens krav. Dagsrapporter upprättades på vilka in- och utgående kassasaldo noterades. Dagskassor sattes in på bolagets bankkonto i nära anslutning till försäljningsdagen.

Avseende **antikbolaget** tog han del av ett av Skatteverket utfärdat intyg över ett godkänt kassaregister. Systemdokumentation och behandlingshistorik har beskrivits och satts in i en särskild pärm. Kassaapparaten var av standardmodell där en manual förklarade olika kodors betydelse. På apparaten fanns även en funktion för utskrift av inställda programmeringar. Han

analyserade kassasaldot löpande under året för att förvissa sig om att kassorna sattes in på bolagets bankkonto ”i nära tid”. Mot denna bakgrund samt att han bedömde att ägaren var en seriös person utgick han från att kassaredovisningen sköttes på ett tillförlitligt sätt. Därmed bedömde han även att intäktsredovisningen var i överensstämmelse med beloppet i resultaträkningen. Att han inte tog upp granskning av kassarutiner, kontanthantering m.m. i sin granskningsplan för antikbolaget var fel, men sådan granskning kommer att ingå i planeringen vid kommande revisioner.

RN gör följande bedömning.

Försäljningsbolaget, detaljhandelsbolaget och antikbolaget bedrev en verksamhet som kan medföra en inte oväsentlig kontanthantering, något som typiskt sett innebär en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid planeringen och genomförandet av revisionen i dessa bolag var det därför av väsentlig betydelse att beakta denna risk samt att granska och bedöma bolagens rutiner för kassaredovisning, kontanthantering och intäktsredovisningen i övrigt. Som framgått i avsnitt 3.1 omfattade A-sons planeringsdokument likalydande granskningsåtgärder i samtliga revisionsuppdrag oberoende av bolagens verksamhet. De planerade åtgärderna omfattade inte granskning av bolagens rutiner för kassa- och kontanthantering. Av dokumentationen kan inte heller utläsas att någon godtagbar granskning genomfördes. A-son har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade dessa rutiner på ett godtagbart sätt eller att han i övrigt utförde några kontroller för att förvissa sig om att intäktsredovisningen var tillförlitlig och fullständig. RN finner därför att hans granskning i dessa delar var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för försäljningsbolaget, detaljhandelsbolaget och antikbolaget för här aktuella räkenskapsår. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.5 Granskning av resultaträkningarna

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han genomförde någon granskning av resultaträkningen i övrigt för **försäljningsbolaget, detaljhandelsbolaget** och **trädgårdsbolaget**. Vad avser granskningen av **antikbolagets** resultaträkning antecknade han att han gjorde en analytisk jämförelse mot föregående år av nettoomsättningen, övriga rörelseintäkter, handelsvaror, personalkostnader, avskrivning och rörelseresultatet. Han antecknade även att täckningsbidraget hade ökat med fyra procentenheter under året och att omsättnings- och täckningsbidragsökningen bl.a. berodde på kraftig ökning av guldpriset (jfr avsnitt 3.3).

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Beträffande **försäljningsbolaget** och **detaljhandelsbolaget** granskade han att upprättade resultatrappporter överensstämde med resultaträkningarna och att de senare var upprättade enligt årsredovisningslagen. Han kontrollerade att sociala avgifter hade bokförts med rätt belopp. Han tog även del av ett utkast till inkomstdeklaration för vardera bolaget samt konstaterade att försäljningsbolaget inte hade betalat några räntekostnader avseende skattekontot. Beträffande **trädgårdsbolaget** förvissade han sig om att samtliga fakturor hade bokförts i nummerordning. Kontrollen gjordes i datorn. I dokumentationen för **antikbolaget** har han antecknat felaktiga värden avseende det beräknade täckningsbidraget. Täckningsbidraget hade inte ökat med fyra procentenheter utan minskat med knappt fyra procentenheter. Han hade svårigheter vid beräkningen då bolaget hade erhållit en försäkringsersättning efter en stöld och inte kände till anskaffningsvärdet för de stulna varorna. Vid granskningen av trädgårdsbolaget och antikbolaget valde han ut vissa konton i resultaträkningen och kontrollerade stickprovvis att det inte förekom

några rörelsefrämmande poster eller ej avdragsgilla poster som inte hade beaktats, samt härledde poster av interimskaraktär. Han inser att hans dokumentation är bristfällig.

RN gör följande bedömning.

A-sons revisionsdokumentation innehåller vad avser tre av de här aktuella revisionsuppdragen inga noteringar om utförd granskning av bolagens resultaträkningar. I fråga om antikbolaget har han antecknat att han hade gjort analytisk granskning mot föregående år. Vad gäller samtliga fyra här aktuella bolag (försäljningsbolaget, detaljhandelsbolaget, trädgårdsbolaget och antikbolaget) och räkenskapsår är hans revisionsdokumentation över granskningen av bolagens resultaträkningar så ofullständig att den inte medger några slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. Han har inte heller genom de kortfattade och allmänt hållna kompletterande upplysningar som han har lämnat i sina yttranden till RN gjort sannolikt att han beträffande något av bolagen vidtog granskningsåtgärder som gav honom tillräcklig grund för de ställningstaganden som han sedan gjorde i revisionsberättelserna. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning var otillräcklig (jfr den i avsnitt 1.2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i hans granskning av resultaträkningarna framstår som så omfattande att han för samtliga fyra bolag saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.6 Granskning av mervärdesskatt

Det finns inget i dokumentationen för **antikbolaget** som visar att A-son granskade hanteringen av mervärdesskatt, utöver att han kontrollerade att skatten hade betalats in i rätt tid och att den överensstämde med vad som hade bokförts och deklarerats. A-son har förelagts att redogöra för sin granskning av bolagets hantering av mervärdesskatt.

A-son har redogjort för antikbolagets rutiner och har därutöver uppgett följande.

Han accepterade bolagets sätt att hantera redovisningen av mervärdesskatten men har nu insett att det inte var i överensstämmelse med gällande lagstiftning. För perioden januari–mars granskade han att bokförda belopp överensstämde med deklarerade belopp och att inbetalning gjordes i rätt tid.

RN gör följande bedömning.

Antikbolaget bedrev verksamhet i en bransch med speciella regler för beräkning och redovisning av mervärdesskatt vid försäljning av guld, samlarföremål och antikviteter.¹ Den enda revisionsåtgärd som framgår av hans dokumentation och yttranden är att han granskade att bokförda belopp överensstämde med deklarerade belopp och hade betalats i rätt tid. Denna kontroll kan, mot bakgrund av de speciella regler som bolaget hade att iaktta i fråga om mervärdesskatt, inte anses tillräcklig utan han borde ha fördjupat granskningen för att förvissa sig om att redovisningen blev korrekt. Genom att inte genomföra en godtagbar granskning av hur bolaget hanterade mervärdesskatteredovisningen har han åsidosatt god revisionssed.

3.7 Principerna för intäktsredovisning

¹ Se 1 kap. och 9 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Entreprenadbolaget redovisade per balansdagen den 31 augusti 2011 pågående arbeten med 934 tkr. I årsredovisningen saknas uppgift om tillämpade principer för intäktsredovisningen och vilken metod som använts för att fastställa färdigställandegraden av pågående arbeten. Det finns inget i A-sons revisionsdokumentation som visar att han uppmärksammade denna brist.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han noterade att årsredovisningen saknade uppgift om tillämpade principer för intäktsredovisningen och om vilken metod som använts för att fastställa färdigställandegraden av pågående arbeten. Han upplyste företrädare för bolaget om detta och uppgiften kommer att finnas med i årsredovisningen för räkenskapsåret 2011/12.

RN gör följande bedömning.

Av BFNAR 2003:3 *Redovisning av intäkter*, punkt 42, framgår att en årsredovisning ska innehålla tilläggsupplysningar om vilka principer som tillämpas för intäktsredovisningen. I den nu aktuella årsredovisningen saknas sådan uppgift. A-son har uppgett att han påtalade bristen för bolagets företrädare. Eftersom årsredovisningen inte rättades, skulle han i revisionsberättelsen ha anmärkt på att informationen saknades. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning

A-son har i ett flertal avseenden åsidosatt god revisionssed vid utförandet av de sex revisionsuppdragen. Hans planering av revisionerna har i samtliga granskade uppdrag varit otillräcklig. Han har inte i något av de granskade uppdragen granskat händelser efter räkenskapsårets utgång på ett godtagbart sätt. Beträffande försäljningsbolaget och antikbolaget har hans granskning varit otillräcklig vad avser granskning av varulager, kontanthantering och resultaträkningar. Ifråga om trädgårdsbolaget har granskningen av varulager och resultaträkning varit otillräcklig, medan granskningen av tillverkningsbolaget har varit otillräcklig vad avser varulager och granskningen av detaljhandelsbolaget har varit otillräcklig avseende kontanthantering och resultaträkning. Detta har medfört att han vid fem av revisionerna har kommit att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Vidare har hans granskning av mervärdesskatt varit otillräcklig i ett av bolagen. Han har även underlåtit att anmärka på att principer för redovisning av intäkter saknades i årsredovisningen för ett bolag.

A-son har i nu nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid bestämmandet av disciplinär åtgärd beaktar RN följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete i det nu aktuella ärendet har omfattat revisioner av sex bolag. I flertalet uppdrag har det förekommit så allvarliga brister i hans revisionsarbete att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att utföra revisioner av godtagbar kvalitet. Därtill kommer att RN den 6 november 2008 meddelade honom varning för allvarliga brister under två räkenskapsår i ett revisionsuppdrag (dnr 2007-1527) och att flera av de nu konstaterade bristerna är av samma slag som de som föranledde den varningen.

Vid en sammantagen bedömning finner RN att omständigheterna måste anses synnerligen försvårande och att A-sons godkännande som revisor bör 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 samma 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, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, 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 revisionsdirektören Kerstin Stenberg som har föredragit ärendet.