

D 14

1 Inledning

Auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) periodiskt återkommande kvalitetskontroll. RN har efter genomförd kontroll mottagit en rapport från den kvalitetskontrollant som myndigheten anlitade. Av rapporten framgår att kontrollanten efter genomförd kvalitetskontroll bedömde att A-son inte kunde anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed.

De iakttagelser som kontrollanten redovisade i rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat ett av de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. Revisionsklienten benämns i detta beslut **utbildningsbolaget**. Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. Klienterna benämns här **dansbolaget**, **detaljhandelsbolaget**, **taxibolaget** och **distributionsbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Utbildningsbolaget	2011	19,2	5,7
Dansbolaget	2011	2,8	0,5
Detaljhandelsbolaget	2011	21,4	14,4
Taxibolaget	2010-10-26– 2011-12-31	10,9	4,3
Distributionsbolaget	2011-05-01– 2012-04-30	64,6	37,1

Utbildningsbolaget bedrev specialskola för barn. Dansbolaget bedrev kursverksamhet inom dans. Detaljhandelsbolaget bedrev butiksförsäljning av barnskor i egna butiker och via franchising. Taxibolaget bedrev taxiverksamhet, främst färdtjänst. Distributionsbolaget bedrev näthandel med dagligvaror. A-son avgav för samtliga bolag revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Fram till och med räkenskapsåret 2010 gällde Revisionsstandard i Sverige (RS). För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som har börjat den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA). Som framgår av tabellen ovan gällde således ISA för samtliga revisioner utom den av taxibolaget.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 behandlas organisationen av A-sons revisionsverksamhet. I avsnitt 3 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 4 behandlas A-sons granskning där iakttagelserna avser fler än ett revisionsuppdrag. I avsnitt 5–8 behandlas gransk-

ningen av ett antal väsentliga resultat- och balansposter samt vissa övriga frågor rörande revisionerna av de olika bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 9.

2 A-sons organisation av revisionsverksamheten

A-son bedriver revisionsverksamhet i ett bolag, fortsättningsvis benämnt A-bolaget. Han är även delägare i ett bolag, här benämnt R-bolaget.

I årsredovisningen för A-bolaget för räkenskapsåret 2011 angavs att bolaget bedriver revisionsverksamhet utan anställd personal. Det angavs också att de tjänster som behövs för att utföra revisionsuppdragen köps in från närstående företag och underkonsulter. Omsättningen redovisades med 984 tkr och kostnader för underkonsulter angavs till 873 tkr.

I årsredovisningen för R-bolaget avseende räkenskapsåret 2011/12 angavs att bolaget bedriver uthyrning av personal inom ekonomi. Omsättningen redovisades till 815 tkr. Det redovisades inga personalkostnader. RN noterar att förutom A-son var inga ägare, styrelseledamöter och styrelsesuppleanter i R-bolaget auktoriserade eller godkända revisorer (nedan kvalificerade revisorer).

RN noterar vidare att A-son den 27 april 2006 i ärende med dnr 2006-461 meddelades varning då han bl.a. bedrivit sin verksamhet på ett för kvalificerade revisorer otillåtet sätt genom att inte uppfylla kraven på ägande och styrelse i 11 § revisorslagen (2001:883).

A-son har uppgett följande.

Hans revisionsverksamhet bedrivs uteslutande i A-bolaget. Han äger 50,1 procent av aktierna i R-bolaget, medan resterande 49,9 procent av aktierna ägs av en annan person, IH. I R-bolagets verksamhetsbeskrivning angavs tidigare att bolaget bedrev revisionsverksamhet. Verksamhetsbeskrivningen ändrades efter RN:s beslut år 2006 till att avse endast uthyrning av personal. R-bolaget är inte ett revisionsbolag och bedriver ingen revisionsverksamhet. I R-bolaget bedrivs uthyrning av personal till A-bolaget samt viss ekonomisk konsultation till externa kunder. Omsättningen i R-bolaget för räkenskapsåret 2011/12 avsåg till 99 procent tjänster till A-bolaget. Underkonsultkostnaderna i A-bolaget avsåg under räkenskapsåret 2011 i sin helhet tjänster köpta från R-bolaget och utfördes av detta bolags ägare, varvid han fakturerade R-bolaget för av honom utförda tjänster från en enskild firma. Eftersom R-bolaget inte bedriver revisionsverksamhet har han antagit att revisorslagens krav på ägande och styrelse inte behöver vara uppfyllda för detta bolag.

RN gör följande bedömning.

Av 11 § revisorslagen följer att en revisor får utöva revisionsverksamhet i ett aktiebolag om bolaget ägs av revisorer eller av ett eller flera registrerade revisionsbolag och om styrelseledamöterna och styrelsesuppleanterna är revisorer.

Av RN:s beslut från 27 april 2006 framgår följande. A-son hade tillhandahållit revisionstjänster genom A-bolaget. Revisionsuppdragen hade bemannats med personal som var anställd i R-bolaget. Intäkterna i A-sons revisionsverksamhet hade fortlöpande tillförts R-bolaget i form av ersättning för den personal som användes i revisionsuppdragen. Verksamheten i R-bolaget var således en förutsättning för att revisionsverksamhet överhuvudtaget skulle kunna bedrivas i A-bolaget och R-bolaget hade haft en del av intäkterna i revisionsverksamheten. RN fann sammantaget att A-son bedrev revisionsverksamhet även i R-bolaget. RN konstaterade vidare att om R-bolaget ändrade sin faktiska verksamhet så att det inte längre bedrev revisionsverksamhet skulle bolaget inte längre utgöra ett revisionsföretag.

A-son har i nu aktuellt ärende uppgett att han bedriver revisionsverksamhet i A-bolaget utan anställd personal och att samtliga tjänster som krävs för att utföra revisionerna köps av R-bolaget. Av A-sons yttrande framgår visserligen att R-bolagets verksamhetsbeskrivning ändrades efter RN:s beslut. Av hans yttrande framgår emellertid att den verksamhet som bedrivs i A-bolaget och R-bolaget i allt väsentligt avser samma tjänster och är organiserad på samma sätt som tidigare. Således har intäkterna i A-bolaget fortlöpande tillförts R-bolaget i form av ersättning för utfört arbete och R-bolaget har följaktligen haft en del av intäkterna i revisionsverksamheten. Verksamheten i R-bolaget har fortfarande varit en förutsättning för att revisionsverksamhet skulle kunna bedrivas i A-bolaget.

RN finner därför att A-son har fortsatt att bedriva revisionsverksamhet i R-bolaget och att verksamheten således omfattas av revisorslagen. R-bolaget ägs till drygt 50 procent av A-son tillsammans med en person, IH, som inte är kvalificerade revisor. Styrelsen i R-bolaget består delvis även av personer som inte är kvalificerade revisorer. Genom att organisera sin verksamhet i strid med revisorslagens bestämmelser har A-son åsidosatt god revisorssed.

3 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd 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 och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att gransk-

¹ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

ningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av RN:s 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.

4 Iakttagelser som rör mer än ett revisionsuppdrag

4.1. Uttalande från företagsledningen

RN har noterat att de i revisionsdokumentationen förekommande uttalandena från respektive företagsledning inte är daterade. Av dokumentationen kan inte för något av bolagen utläsas om A-son reflekterade över denna fråga.

A-son har uppgett att det var ett återkommande problem att respektive företagsledning inte daterade sina uttalanden och att han därför numera, när han översänder dokumentet, påpekar att det ska dateras i samband med underskriften.

RN gör följande bedömning.

I p. 14 i ISA 580 *Skriftliga uttalanden* anges att datumet för det skriftliga uttalandet ska vara så nära datumet för revisorns rapport för de finansiella rapporterna som det är praktiskt möjligt, dock inte efter datumet för rapporten. I p. 12 i RS 580 *Uttalanden från företagsledningen*, som gällde vid A-sons revision av taxibolaget, anges att om revisorn begär ett uttalande från företagsledningen, ska revisorn begära att det är vederbörligen daterat och underskrivet.

A-son har vid samtliga här aktuella revisioner godtagit uttalanden som inte var daterade. Det är därför i efterhand inte möjligt att avgöra när respektive uttalande gjordes. Genom att godta odaterade uttalanden har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.2 Fortsatt drift

Dansbolaget redovisade för räkenskapsåret 2011 ett rörelseresultat om 125 tkr. Per balansdagen den 31 december 2011 redovisades eget kapital med minus 1 mnkr. I förvaltningsberättelsen angavs att bolaget år 2009 avyttrade en förlustbringande verksamhet som hade medfört att bolagets egna kapital hade förbrukats, men att verksamheten numera var vinstgivande och koncentrerad till bolagets kärnverksamhet. A-son har i en checklista besvarat en kontrollfråga om det fanns tveksamhet gällande bolagets förmåga till fortsatt drift med Ja.

Av årsredovisningarna framgår att både **detaljhandelsbolaget** och **distributionsbolaget** bedrev en omfattande verksamhet och redovisade kraftiga underskott både

under här aktuella räkenskapsår och det närmast föregående räkenskapsåret. Under skotten hade föranlett ägarna att löpande lämna kapitaltillskott till bolagen.

Detaljhandelsbolaget redovisade för räkenskapsåret 2011 årets resultat med minus 15 mnkr. Per balansdagen den 31 december 2011 redovisades ett eget kapital med 1,6 mnkr (föregående år minus 4,5 mnkr). I not anges att detaljhandelsbolaget under räkenskapsåret 2011 hade tillförts 24 mnkr genom nyemissioner.² A-son har med Nej besvarat revisionsprogrammets påståenden om att det var korrekt att det inte fanns negativa kassaflöden, att det inte fanns rörelsemässiga förluster och att det inte förelåg bristande förmåga att betala kreditgivare. Han har även noterat att det inte hade konstaterats några förändringar av den finansiella situationen.

Även vad gäller **distributionsbolaget** har A-son med Nej besvarat revisionsprogrammets påstående om att det var korrekt att det inte fanns negativa kassaflöden och att det inte fanns rörelsemässiga förluster. Distributionsbolaget redovisade för räkenskapsåret 2011/12 årets resultat med minus 26 mnkr och per balansdagen den 30 april 2012 ett eget kapital med 16,8 mnkr. I not angavs att distributionsbolaget under räkenskapsåret 2011/12 genom emissioner hade tillförts 40 mnkr. I förvaltningsberättelsen angavs vidare att bolaget efter räkenskapsårets utgång tillförts ytterligare cirka 40 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Med tanke på **dansbolagets** tidigare förlustbringande verksamhet och den låga kassalikviditeten saknade bolaget uthållighet, därav hans tveksamhet kring fortsatt drift. Mot bakgrund av företagsledarens goda rykte och den kännedom som denne hade om verksamheten bedömde han dock att företagsledaren skulle kunna driva bolaget vidare och på sikt återställa kapitalet. Efter avveckling av den förlustbringande verksamheten år 2009 började bolaget år 2010 att visa vinst. Han bedömde att han inte hade anledning att anmärka på fortsatt drift.

Detaljhandelsbolaget hade två starka huvudägare som dels historiskt skjutit till kapital när behov uppstått, dels uttalat att de avsåg att göra detta även framgent. De tillskott som hade lämnats medförde att det inte hade skett några förändringar i den finansiella situationen. Något tvivel från hans sida om att tillskott skulle lämnas även i framtiden förelåg inte.

Frågan om fortsatt drift i **distributionsbolaget** var inte aktuell i och med att nyemission om 30 mnkr var nära förestående och att bolaget tidigare hade tillförts kapital i form av nyemissioner.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt p. 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda

² I förvaltningsberättelsen anges att kapitalet ökades med totalt 25 mnkr varav 5 mnkr avsåg konvertering av ett lån till aktier. A-son har uppgett att han inte noterade differensen om 1 mnkr.

antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till om 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 upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats, ska revisorn enligt p. 20 uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* samt RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

I årsredovisningarna för de tre bolagen anges att de är upprättade enligt årsredovisningslagen. A-son identifierade ett antal osäkerhetsfaktorer rörande bolagens förmåga att fortsätta verksamheten men fann inte skäl att låta dessa framgå av revisionsberättelserna. Beträffande **dansbolaget** synes han ha grundat sitt antagande om att verksamheten trots allt skulle kunna drivas vidare på att denna sedermera blivit vinstgivande och på företagsledarens goda rykte. RN, som konstaterar att det skulle ta mycket lång tid att täcka underskottet i det egna kapitalet, anser inte att någon av dessa omständigheter undanröjde osäkerheten kring bolagets möjligheter till fortsatt drift. Vad avser **detaljhandelsbolaget** och **distributionsbolaget** grundade A-son sina antaganden om fortsatt drift på det förhållandet att ägarna löpande hade tillskjutit kapital till verksamheten. Såvitt framgår av hans dokumentation och hans yttranden hade han dock inga revisionsbevis som gav konkret stöd för antagandet om att ägarna skulle fortsätta att lämna tillskott till verksamheten i tillräcklig omfattning. Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att respektive företagsledning tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades. RN anser att han för bolagens styrelser skulle ha påtalat behovet av att dessa gjorde särskilda bedömningar av bolagens förmåga att fortsätta sin verksamhet. För det fall han bedömde att det därefter fortfarande kvarstod osäkerhet om förutsättningarna för fortsatt drift skulle han ha vidtagit åtgärder för att uppgift om detta lämnades i årsredovisningarnas förvaltningsberättelser. Han skulle då också i sina revisionsberättelser särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Om respektive styrelse inte lämnade särskild information, trots att han hade påtalat detta, skulle han i sin revisionsberättelse ha uttalat sig med reservation eller ha uttalat en avvikande mening. Genom att inte vidta någon av de här angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

4.3 Granskning av efterföljande händelser

Av dokumentationen för **utbildningsbolaget** och **distributionsbolaget** kan inte utläsas om A-son granskade efterföljande händelser. I revisionsprogrammet för distributionsbolaget berörs inte denna fråga över huvud taget. Vad avser **detaljhandelsbolaget** har A-son med Ja besvarat revisionsprogrammets kontrollfråga om granskning av balans- och resultaträkningar på nya räkenskapsåret. I dokumentationen finns dock inga andra noteringar som talar för att sådan granskning hade utförts.

A-son har uppgett följande.

Granskning görs alltid av efterföljande händelser. I samband med att han får tillgång till ett bolags räkenskaper för granskning ser han alltid till att få tillgång till såväl SIE4-fil som räkenskapsmaterial för en – tre månader av påföljande räkenskapsår.³ Syftet är bl.a. att kontrollera att verksamheten har fortsatt i linjär riktning. Granskningen dokumenteras endast genom SIE-filer som importerar i såväl SIEX som i Xor. Endast om påpekande erfordras dokumenteras detta.

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.

I ISA 560 *Efterföljande händelser* anges bl.a. att revisorn ska utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns rapport. Revisorn ska därvid skaffa sig en förståelse av de rutiner som företagsledningen har inrättat för att försäkra sig om att efterföljande händelser uppmärksammas. Revisorn ska vidare fråga företagsledningen alternativt styrelsen om det har inträffat några händelser som kan påverka de finansiella rapporterna, läsa eventuella protokoll från sammanträden med företagets ägare, företagsledning och styrelse, som har ägt rum efter datumet för de finansiella rapporterna och ställa frågor om förhållanden som har diskuterats vid eventuella möten som det ännu inte finns protokoll från.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han i fråga om något av de tre ovan nämnda bolagen granskade efterföljande händelser på det sätt som ISA 560 kräver. I sina yttranden har han lämnat en allmänt hållen redogörelse för hur han går tillväga då han granskar efterföljande händelser. Han kan dock inte genom denna redogörelse anses ha gjort sannolikt att han granskade efterföljande händelser på ett godtagbart sätt. RN:s slutsats är därför att hans granskning i detta hänseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 3 angivna bevisbörderegeln). Han har därmed åsidosatt god revisionssed.

³ SIE-filer är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram – Standard Import Export.

5 Utbildningsbolaget – granskning av resultaträkningen

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade utbildningsbolagets intäkter och kostnader för räkenskapsåret 2011 på annat sätt än genom en rimlighetsbedömning i form av en jämförelse mot föregående år samt en viss periodiseringskontroll. I anslutning till den granskning som genomfördes via SIEX, i allt väsentligt viss granskning av kostnader, anges som sammanfattande slutsats att bokföringen hade skötts på ett tillfredsställande sätt. Vad avser jämförelse mellan intäkter och kostnader har antecknats att relationen mellan personalkostnader och omsättning sjunkit något under året, ”dock inget anmärkningsvärt”. Beträffande personalkostnaderna finns noteringen U.a. avseende rimlighetsbedömning av lönekostnaderna. A-son har antecknat att lönespecifikationer saknades. Utbildningsbolagets personalkostnader redovisades med 10,3 mnkr.

RN har förelagt A-son att redogöra för sin granskning av utbildningsbolagets resultaträkning och att kommentera det förhållandet att han antecknat att lönespecifikationer saknades.

A-son har uppgett följande.

Bolaget är klient sedan lång tid tillbaka. Intäkterna härrörde från kommuner som fakturerades terminsvis. Hans granskning utfördes genom urval grundat på Monetary Unit Sampling, en metod som beaktar såväl väsentlighet som risk. Utifrån givna kriterier görs ett urval av transaktioner som ger ett representativt urval för den i resultaträkningen ingående transaktionspopulationen. De valda transaktionerna granskades mot underlag. Fördjupad analys av resultaträkningen görs endast om den procentuella förändringen jämfört med föregående år är iögonfallande. Avsaknaden av lönespecifikationer var ett återkommande problem. Tidigare år hade han fått specifikationer efter påpekande och kunnat utföra granskning utan anmärkning. Samma externa företag hade skött lönehanteringen under den tid han hade varit revisor i utbildningsbolaget. Underlag till kostnadsförda löner saknades inte men de hade inte fogats till bokföringen. Granskningen tidigare år hade dock inte visat på några fel eller brister.

RN gör följande bedömning.

A-son har lämnat en allmänt hållen redogörelse för hur han brukar granska resultaträkningen. Varken av hans dokumentation eller av hans yttranden framgår om han gjorde någon granskning för att förvissa sig om fullständigheten i intäktsredovisningen. Vad avser granskningen av löner har han i dokumentationen antecknat att han inte hade fått tillgång allt material. Han har vidare uppgett att det var ett återkommande problem som hade kunnat lösas vid tidigare revisioner. RN noterar att det varken av hans dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår vilka överväganden han därvid gjorde utöver ett konstaterande att hans granskning avseende tidigare år inte hade påvisat några brister.

Dokumentationen ger alltså inget stöd för att A-son granskade bolagets resultaträkning på ett godtagbart sätt. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att en sådan granskning likväl skedde. RN:s slutsats är därför att hans granskning i detta hänseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 3 angivna bevis-

börderegeln). Han hade därmed inte grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

6 Detaljhandelsbolaget

6.1 Granskning av uppskrivna värden av anläggningstillgångar

Detaljhandelsbolaget redovisade vid räkenskapsårets ingång den 1 januari 2011 hyresrätter med 2,8 mnkr samt en uppskrivningsfond med motsvarande belopp. Vid räkenskapsårets utgång redovisades båda posterna till noll kronor. I not till posten Hyresrätter anges årets nedskrivning på uppskrivet belopp till 2,8 mnkr. I resultaträkningen anges av- och nedskrivningar till 526 tkr. A-son har antecknat att den nya verkställande direktören hade valt att upplösa uppskrivna värden av hyresrätter mot uppskrivningsfond.

RN har förelagt A-son att redogöra för sin granskning vad avser ianspråktagande av uppskrivningsfonden och att förklara varför nedskrivningen av hyresrätten inte framgår av resultaträkningen.

A-son har uppgett att han kontrollerade att det uppskrivna beloppet på ”aktivsidan” var intakt så att upplösning kunde ske. I paritet med förfaringssättet vid uppskrivning användes samma sätt vid återföring, dvs. återföringen redovisades inte över resultaträkningen. Nedskrivningen bokfördes direkt mot uppskrivningsfonden.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 5 § årsredovisningslagen framgår att om en anläggningstillgång har ett lägre värde än det värde som följer av värderings- och avskrivningsreglerna i 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningar ska redovisas som en kostnad i resultaträkningen. I 4 kap. 7 § samma lag anges bl.a. att vid nedskrivning enligt 5 § ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning. Av 2 kap. 4 § första stycket 6 årsredovisningslagen framgår att kvittning inte får ske, vare sig av tillgångar och skulder eller av intäkter och kostnader.

Detaljhandelsbolaget har i strid med gällande regler gjort en nedskrivning av en anläggningstillgång utan att redovisa nedskrivningen som en kostnad i resultaträkningen. Kostnaden kvittades stället mot en upplösning av uppskrivningsfonden med samma belopp. Bolaget kom därigenom att redovisa ett resultat för räkenskapsåret med minus 15,2 mnkr i stället för minus 18 mnkr. A-son skulle ha påtalat den felaktiga redovisningen för bolaget och, om rättelse inte gjordes, gjort en anmärkning i revisionsberättelsen. Han har inte vidtagit någon av dessa åtgärder. Då felet var väsentligt, hade han inte grund för att tillstyrka fastställande av resultaträkningen. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

6.2 Granskning av skatter och avgifter

Av bolagets skattekontoutdrag för räkenskapsåret 2011 framgår att större belopp vid fem tillfällen hade överförts till Kronofogdemyndigheten och att saldot på skattekontot enligt kontoutdragen var negativt vid flertalet månadsskiften under året. A-son har antecknat att bolaget hade haft underskott på skattekontot under året och att belopp överförts till Kronofogdemyndigheten. Han har svarat Ja på revisionsprogrammets kontrollfråga om bolaget fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter och har antecknat att han kan lämna en revisionsberättelse som inte avviker från standardutformningen.

A-son har uppgett att han ögnade igenom bolagets huvudbokskonton avseende personalens källskatt och upplupna arbetsgivaravgifter och konstaterade att det inte hade förekommit någon eftersläpning med redovisningen av källskatt och arbetsgivaravgifter under året. Han noterade att skattekontot på grund av likviditetsbrist under perioder hade visat underskott men att det per balansdagen redovisade ett överskott. Han övervägde noga om han skulle göra en notering i revisionsberättelsen men nöjde sig med ett påpekande till bolaget. I och med att en notering i revisionsberättelsen oftast kan göra mer skada än nytta valde han att fria i detta fall.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1417).

Av A-sons dokumentation och yttranden framgår att han var medveten om att bolaget inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid under räkenskapsåret. Han har uppgett att förseningarna berodde på likviditetsbrist. Enligt RN:s uppfattning var de brister i bolagets sätt att hantera skatter och avgifter, såsom de framgår av skattekontoutdragen, så allvarliga att han skulle ha anmärkt på dessa i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2011. Genom att underlåta att anmärka på att skatter och avgifter inte betalades i rätt tid har han åsidosatt god revisionssed. Vad han uppgett om redovisningen av skatter och avgifter i huvudboken föranleder ingen annan bedömning.

6.3 Granskning av kundfordringar

Kundfordringar redovisades per balansdagen den 31 december 2011 med 4 mnkr (motsvarande 28 procent av balansomslutningen). A-son har i dokumentationen antecknat att det vid granskningstillfället den 17 februari 2012 endast hade gjorts ett fåtal inbetalningar utöver inbetalningar till det factoringföretag som bolaget anlitate. På ett arbetsblad finns en notering om fyra betalda fakturor, samtliga ställda till en kund, där betalningen kontrollerats mot underlag. Årsredovisningen är daterad den 23 april 2012 och A-sons revisionsberättelse den 15 maj 2012.

A-son har uppgett bl.a. följande. Han avslutade sin granskning i februari 2012. Då hade inga ytterligare betalningar gjorts. Det faktum att styrelsen dröjde med att underteckna årsredovisningen föranledde ingen kompletterande granskning. För övrigt saknades tid för detta. Han var uppmanad att färdigställa granskningen ”på plats” i februari 2012, en uppmaning som han följde.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 29 § aktiebolagslagen framgår bl.a. att en revisionsberättelse ska vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

A-son har uppgett att han avslutade sin revision av detaljhandelsbolaget i februari 2012 på uppmaning av bolaget och att han daterade revisionsberättelsen den 15 maj 2012 då han hade fått en undertecknad årsredovisning. Det är revisorn som har ansvar för planering och genomförande av revisionen. Enligt RN borde A-son i syfte att verifiera existens och värde på kundfordringarna ha kompletterat sin granskning av dessa innan han avgav revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2011. Det är inte godtagbart att en revisor begränsar sin granskning på grund av att revisionsklienten önskar att revisionen ska avslutas vid en viss tidigare tidpunkt. Bristerna i granskningsarbetet var därmed sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6.4 Granskning av kassarutin m.m.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade detaljhandelsbolagets kassarutin, kontanthantering eller intäktsredovisningen i övrigt.

A-son har uppgett att han inte granskade rutinen år 2011, eftersom den hade granskats år 2010. Urvalet år 2010 var slumpmässigt genererat och samtliga utvalda kassarapportsbelopp kontrollerades mot underliggande kassarapporter. På kassarapporterna uppgiven försäljning kontrollerades mot huvudbokens försäljningskonton. Han använde denna granskning som grund för 2011 års uttalande om försäljning då rutiner inte statistiskt är bundna till ett specifikt räkenskapsår utan, med acceptabel sannolikhet, kan antas gälla även nästkommande period.

RN gör följande bedömning.

Detaljhandelsbolagets verksamhet medför normalt en betydande kontanthantering, något som typiskt sett kan innebära en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning, kontanthantering och intäktsredovisningen i övrigt.

A-son har uppgett att han inte utförde någon granskning av dessa rutiner utan att han förlitade sig på den granskning av rutinerna som han utförde avseende räkenskapsåret 2010. Varken av hans dokumentation eller av hans yttrande kan dock utläsas om han kontrollerade om bolagets rutiner hade ändrats eller om de var oförändrade sedan föregående år. Han förlitade sig således på en granskning av

tidigare rutiner utan att ha något underlag för att bedöma om rutinerna fortfarande tillämpades och om de var godtagbara under räkenskapsåret.

I och med att A-son inte genomförde någon godtagbar uppföljning av den granskning av bolagets rutiner vad avser kassaredovisning, kontanthantering och intäktsredovisningen i övrigt som han hade gjort år 2010 hade han inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå tillstyrka att resultat- och balansräkningarna fastställdes har han åsidosatt god revisionssed.

7 Taxibolaget – väsentliga granskningsområden

A-son har antecknat att taxibolaget var nystartat och att rörelsen hade tagits över från en enskild firma. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade bolagets förvaltning, bedömde förekomsten av oegentligheter och fel, gjorde kontroller avseende penningtvätt, granskade händelser efter räkenskapsårets utgång, bedömde förutsättningarna för fortsatt drift och granskade årsredovisningen, arbetsmoment som omfattades av hans granskningsprogram.

A-son har uppgett att han ”missade” att utföra granskningsmomenten. Han har inte påträffat några transaktioner som skulle tyda på penningtvätt. Vad avser fortsatt drift noterade han utifrån en SIE-fil att bolaget fortsatte att gå med vinst.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son helt underlät att utföra ett flertal väsentliga granskningsområden.⁴ Dessa brister framstår som särskilt allvarliga mot bakgrund av

att räkenskapsåret 2010/11 var taxibolagets första räkenskapsår och därmed också en förstagångsrevision. Genom att inte utföra någon granskning av nu nämnda områden har A-son åsidosatt god revisionssed. Vad han i övrigt anfört om sina iakttagelser föranleder ingen annan bedömning.

8 Distributionsbolaget

8.1 Rutingranskning m.m.

A-son har i revisionsdokumentationen kortfattat beskrivit bolagets inköpsorganisation och inköpsrutin, försäljningsorganisation och försäljningsrutin samt olika ”löneområden”. Såvitt framgår av dokumentationen avser försäljningsrutinen endast försäljning av annonser, redovisade med 2 mnkr. Av dokumentationen kan inte utläsas om han granskade att rutinerna fungerade såsom de har beskrivits.

⁴ Se RevR 209 *Revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning*, RS 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser*, RS 550 *Närstående parter* vad avser bedömning av förekomsten av oegentligheter och fel, RS 560 *Händelser efter räkenskapsårets utgång* samt RS 570 *Fortsatt drift*. Motsvarande bestämmelser finns numera i ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser*, ISA 550 *Närståendeförhållanden*, ISA 560 *Efterföljande händelser* samt ISA 570 *Fortsatt drift*.

Han har antecknat att granskningen av nettoomsättningen hade utelämnats på grund av hög säkerhet i och med att all försäljning gjordes med kortbetalning och att risken för oegentligheter därmed var liten.

A-son har i revisionsprogrammet som sammanfattning antecknat att personalkostnader granskas i sin helhet i SIEX – se lönegranskning och att posten syntes rimligt redovisad. Personalkostnaderna redovisades med 16,4 mnkr. I SIEX-granskningen har han antecknat att han gjorde ett manuellt urval och kontrollerade mot underlag som han fann korrekta. Han har även satt en bock vid de valda transaktionerna. I hans dokumentation finns vidare 53 lönespecifikationer för september 2011.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde ingen uppföljning av att bolagets rutiner fungerade. På grund av tidsnöd flyttades denna granskning till år 2013. Bolagets omsättning utgjordes av ett mycket stort antal korttransaktioner som följaktligen administrerades av kortföretagen varvid likvider tillfördes bolaget endast genom bankinbetalningar. Han valde att i stället kontrollera bolagets banktransaktioner under en månad, att de hade bokförts rätt ”och utan undantag”. Bolaget hade smärre oförklarade differenser på grund av det stora antalet transaktioner och att kortföretagen inte alltid angav affärsdatum vid sina utbetalningar.

I SIEX-granskningen verifierade han utvalda belopp mot underlag. Underlagen scannades endast om det fanns någon kommentar eller anmärkning rörande den aktuella posten. De 53 lönespecifikationerna valdes ut för att göra en detaljerad granskning mot anställningsavtal, kollektivavtal och skattetablell. Granskningen genomfördes dock inte under året utan flyttades fram till kommande år.

RN gör följande bedömning.

Som framgått av avsnitt 1 redovisade bolaget en omsättning om 64,6 mnkr. För att kunna genomföra en effektiv granskning var det väsentligt för A-son att dokumentera bolagets rutiner och även förvissa sig om att de tillämpades på avsett sätt. Av uppgifter i dokumentationen framgår att han inte dokumenterade bolagets rutin för försäljning av dagligvaror. Han har uppgett att han inte heller granskade att bolagets rutiner fungerade. Eftersom han inte förvissade sig om att bolagets rutiner fungerade, framstår den granskning av bolagets banktransaktioner som han uppger sig ha genomfört inte som tillräcklig för att verifiera fullständigheten i intäktssredovisningen. Han genomförde inte heller den granskning han planerade att utföra avseende personalkostnaderna.

Sammantaget är bristerna i granskningen sådana att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

8.2 Avskrivning av immateriella anläggningstillgångar

Bolaget redovisade per balansdagen den 30 april 2012 immateriella anläggningstillgångar med 18,7 mnkr (motsvarande 51 procent av balansomslutningen). Posten bestod bl.a. av goodwill, 13,4 mnkr samt kundregister, 1,8 mnkr. I årsredovisningen anges att goodwill och kundregister skrivs av med 5 procent. Motivet för att den angivna procentsatsen valdes framgår inte av årsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Bolaget bedömde att det inte förelåg något nedskrivningsbehov avseende goodwill och kundregister, men att man inte desto mindre borde inleda ett avskrivningsförfarande. Han godtog bolagets motivering till den valda avskrivningstiden om 20 år.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt under denna period. Nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar ska normalt anses uppgå till högst fem år om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre tid tillämpas, ska det i en not lämnas upplysning om detta. I noten ska i så fall också skälen till den längre avskrivningstiden anges.

I årsredovisningen för distributionsbolaget anges att bl.a. goodwill och kundregister skrivs av med 5 procent. Motivet för valet av den lägre procentsatsen framgår inte av årsredovisningen, ett förhållande som A-son skulle ha påtalat och, om rättelse inte skedde, ha anmärkt på i sin revisionsberättelse. Genom att inte vidta någon av dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

9 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit att A-son har organiserat sin revisionsverksamhet i strid med revisorslagen. RN har vidare funnit ett stort antal brister i hans revisionsarbete. Han har i samtliga här aktuella revisionsuppdrag godtagit odaterade uttalanden från företagsledningarna. I flera uppdrag har hans granskning av fortsatt drift och efterföljande händelser varit bristfällig. I ett bolag har han inte granskat resultaträkningen på ett godtagbart sätt. I ett annat bolag har han godtagit att en nedskrivning av en anläggningstillgång inte redovisades i resultaträkningen. I samma bolag har han på uppmaning av bolaget avslutat sin granskning i sådan tid att hans granskning av posten Kundfordringar inte varit godtagbar. Han har även underlåtit att genomföra en godtagbar granskning av bolagets kassarutin och kontanthantering och av dess intäktsredovisning i övrigt och har också underlåtit att anmärka på att skatter och avgifter inte betalades i tid. I ett tredje bolag har han inte granskat väsentliga granskningsområden. I ett fjärde bolag har han gjort en otillräcklig granskning av väsentliga rutiner i bolaget och av uppgifter i årsredovisningen.

Genom att i nu behandlade avseenden åsidosätta god revisionssed har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid bestämmande av åtgärd beaktar RN följande.

A-son har vid tre revisioner tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för det. Redan detta är allvarligt. Det är också allvarligt att han, trots en år 2006 meddelad varning, fortsatt att bryta mot grundläggande principer i revisorslagen för utövande av revisionsverksamhet. RN har dock, vid en samlad bedömning, inte funnit omständigheterna vara så försvårande att hans auktorisation bör upphävas. Den disciplinära åtgärden kan därför stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, 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 närvarat direktören Anita Wickström, chefsrevisorn Bodil Björk, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Kerstin Stenberg som har föredragit ärendet.