
FörvR dom 2015-04-22, mål nr 1295-15, avslag

KamR beslut 2015-11-05, mål nr 4570-15, ej prövningstillstånd

HFD beslut 2016-03-22, mål nr 6816-15, ej prövningstillstånd

D 14**1 Inledning**

Godkände 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 anlitate. Av rapporten framgår att kontrollanten bedömde att A-son inte kunde anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. De iakttagelser som kontrollanten redovisade har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat de tre revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. De aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämns här **bilbolaget**, **maskinbolaget** och **detaljhandelsbolaget**. Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. De aktiebolag som uppdragen avser benämns här **elekt-ronikbolaget**, **cafébolaget**, **byggbolaget** och **hotellbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Bilbolaget	2011	75,1	19,7
Maskinbolaget	2011	34,8	18,2
Detaljhandelsbolaget	2011-09-01–2012-08-31	165,5	21,6
Elektronikbolaget	2011	36,3	9,9
Cafébolaget	2011-09-01–2012-08-31	9,9	2,2
Byggbolaget	2012	40,8	17,0
Hotellbolaget	2012	10,0	1,6

Bilbolaget bedrev bilskadeverkstad och maskinbolaget sålde entreprenadmaskintjänster. Detaljhandelsbolaget bedrev detaljhandel med dagligvaror. Elektronikbolaget bedrev försäljning och service av datorer och telefoner. Cafébolaget bedrev café- och kioskverksamhet. Byggbolaget bedrev byggentreprenader. Hotellbolaget bedrev hotellverksamhet i en hyrd fastighet.

A-son avgav för samtliga bolag revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 behandlas jäv enligt aktiebolagslagen (2005:551) och i avsnitt 4 A-sons granskning av väsentliga resultat- och balansposter. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

2 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 (2001:883) 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 granskningsåtgärderna 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.

3 Jäv enligt aktiebolagslagen

Kontrollanten har i sin rapport angett att A-son hade upprättat årsredovisningen för ett av de aktiebolag som ingick i kvalitetskontrollen. RN har noterat att denna årsredovisning i allt väsentligt är uppställd på samma sätt som årsredovisningen för fyra av de andra aktiebolag som har ingått i RN:s utredning. RN har förelagt A-son att uppge i vilken omfattning han har upprättat årsredovisningar för sina revisionsklienter samt att uppge om han har prövat sitt oberoende enligt analysmodellen för här aktuella revisionsuppdrag.

A-son har uppgett följande.

För ett fåtal bolag har han upprättat förslag till årsredovisning. De flesta revisionsuppdragen handhas av redovisningsbyråer som upprättar bolagens årsredovisningar som han får för granskning. Han har även upprättat årsredovisningar för de kunder som inte använder sig av en redovisningsbyrå. Han skickar ett utkast till årsredovisning till kunden som skriver ett förslag till förvaltningsberättelse, gör eventuella ändringar och tillägg samt returnerar utkastet till honom. Därefter justerar han årsredovisningen och gör en slutlig kontroll av den. Han uppskattar att ca 80 procent av hans kunder anlitar en redovisningsbyrå som även upprättar bolagets årsredovisning. Han har skapat årsredovisningen för fem av de revisionsuppdrag som ingått i RN:s granskning genom att använda en excelmall. I alla dataprogram för revision finns en applikation för att kunna skapa årsredovisningen för bolaget. Han anser att han med stöd av

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

de verktyg som finns i hans revisionsprogram kan upprätta ett utkast till årsredovisning som kunden går igenom och godkänner genom sin påskrift.

Han har tidigare inte dokumenterat prövningen av sitt oberoende utan har som gammal revisor alltid bedömningen med sig. Numera använder han revisionsprogrammets blankett.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Det innebär inte att en revisor är förhindrad att lämna råd samt förslag till bokföringsåtgärder. Däremot faller varje självständig befattning med den löpande bokföringen, eller upprättande av årsredovisning, utanför det tillåtna området.

Genom A-sons egna uppgifter är utrett att han har upprättat årsredovisningar för fem av de revisionsuppdrag som har ingått i RN:s granskning. Det har även framgått att han har upprättat årsredovisningar åt andra kunder som inte använder sig av en redovisningsbyrå. Det står därmed klart att han har upprättat årsredovisning åt ett flertal aktiebolag i vilka han samtidigt har varit vald revisor. Han har härigenom systematiskt agerat i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser.

4 A-sons revisionsåtgärder

4.1 Granskning av efterföljande händelser

I dokumentationen för **bilbolaget** finns ett diagram som visar omsättning, varukostnad, löner m.m. för en period som sträcker sig två månader in på påföljande räkenskapsår. Beträffande de övriga revisionsuppdragen innehåller A-sons dokumentation inte några handlingar som omfattar tid efter balansdagen respektive räkenskapsår. Dokumentationen för respektive revisionsuppdrag innehåller inte heller något som visar på kontakter med respektive företagsledning angående efterföljande händelser.

A-son har i sina yttranden till RN uppgett följande.

För de flesta kunderna upprättar han ett s.k. rullande tolv månadersdiagram som han granskar. Diagrammen innehåller uppgifter från bokföringen så långt denna är förd under påföljande räkenskapsår. I de små bolag som han arbetar med har han alltid ett möte med kunden där han går igenom årsredovisningen och vad som har hänt mellan balansdagen och dagen för mötet. Han får därigenom aktuell information om verksamheten efter balansdagen. Han upprättar ingen annan dokumentation än diagrammen.²

² A-son har uppgett att hans definition av små bolag är bolag som omsätter under 10 mnkr och har färre än tio anställda.

Vad avser **elektronikbolaget** gjorde han en översiktlig granskning av balans- och resultaträkningar för mars 2012 i samband med ett besök hos bolaget i april, en granskning som han inte har dokumenterat.

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 ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne 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 revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna.

Som exempel på sådana granskningsåtgärder som avses i den angivna standarden kan nämnas genomgång av de rutiner som företagsledningen har infört för att uppmärksamma efterföljande händelser och genomläsning av protokoll från bolagsstämmor och styrelsesammanträden. Andra exempel på granskningsåtgärder är förfrågningar rörande förhållanden som har diskuterats vid ännu inte protokollförda möten efter räkenskapsårets utgång, förfrågningar hos företagsledningen om händelser som har inträffat efter räkenskapsårets utgång och genomgång av företagets senaste delårsrapport, om en sådan finns. De nämnda granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, såsom avklippskontroller.

De revisionsåtgärder som A-son har uppgett att han utförde för att granska efterföljande händelser är inte tillräckliga för att uppfylla kraven i ISA 560. Granskningen var därför bristfällig. Genom att inte vid någon av de här aktuella revisionerna granska efterföljande händelser på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.2 Granskning av resultaträkningar samt viss rutingranskning

I A-sons dokumentation har följande antecknats vad gäller granskningen av de resultaträkningar som RN tagit del av. För **bilbolaget** har han på ett dokument rubricerat *Analys 2011 mot 2010 helår* gjort anteckningar rörande förändringar mot föregående år samt även noterat iakttagelser såsom ”stor post”, ”avstämda” och ”ska förmånsbeskattas”. Avseende **maskinbolaget** har han på ett dokument rubricerat *Analys av RR* noterat vilka slags kostnader som bokförts på ett visst konto som t.ex. grävarbeten, verkstadshyra, provision, onödiga dröjsmålsräntor samt förändringar mellan åren vad avser intäkter, kostnader och bruttovinst. Vad avser **detaljhandelsbolaget** har han på ett dokument rubricerat *Analys av Resultaträkningen* gjort noteringar rörande resultatutvecklingen, bruttovinsten och ett antal enskilda kostnadsposter, t.ex. löner och lönebidrag, reklamkostnader och kostnad för en konkurs. Han har vad avser bolagets kassarutin antecknat att varje kassa stämde av av den som hade haft arbetspasset, att eventuella differenser utreddes direkt och att kassalinjen övervakades med dold kamerautrustning. Såvitt framgår av den översända dokumentationen avseende **elektronikbolaget** har resultaträkningen inte granskats. A-son har antecknat att han bedömde att bolagets kassarutin fungerade bra. Av dokumentationen för **cafébolaget** framgår att han gjorde analyser av ett fåtal kostnadskonton varvid han bl.a. uppmärksammade felbokförda

reklamkostnader. Därutöver innehåller dokumentationen ingenting som visar på någon granskning av bolagets resultaträkning, fränsett en notering om att bruttovinsten "ligger på 55–64 % vilket är en rimlig variation". Han har som rutinbeskrivning antecknat att kassorna lämnades till ett säkerhetsföretag minst en gång per vecka, vilket fungerade bra, och att företagsledaren hade bra kontroll över kassorna. Vad avser **hotellbolaget** saknar dokumentationen uppgifter om någon utförd granskning av resultaträkningen.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade för bolagen väsentliga rutiner, t.ex. kassarutinen i de bolag som bedrev verksamhet som är förenad med kontanthantering.³

A-son har uppgett följande.

Han följde upp resultaträkningarna genom att ta fram de ovan nämnda rullande tolv månadersdiagrammen. Han granskade inte resultaträkningarna utöver vad som framgår av hans dokumentation.

Han gick igenom **bilbolagets** faktureringsrutin och dokumenterade rutinen i sitt revisionsprogram.

Vad avser **detaljhandelsbolaget** granskade han bolagets räkenskaper, gjorde olika arbetsmoment, dokumenterade och kommenterade det i balans- och resultatrapporter samt "rutiner i Audit". Beträffande hans bedömning av bolagets kassarutiner använde bolaget ett kassasystem som är vanligt i detaljhandeln. Han hade fått information om hur kassasystemet fungerade. Bolaget hade inte haft några stora kassadifferenser. Kassaregistren var godkända av Skatteverket vilket ska säkerställa att alla intäkter redovisas. Han dokumenterade inte den information han inskaffade så att det i efterhand framgår vilken granskning han utförde, vilket han förstår är en brist.

Resultaträkningen för **elektronikbolaget** granskade han enligt sin "byråstandard". Han brukar använda bolagets egna balans- och resultaträkningar på vilka han noterar "Revex av BR och RR" samt datum. Han kan dock inte finna resultaträkningen. Han kontrollerade att det inte uppstod stora kassadifferenser. Av omsättningen utgjorde ca 1,5 mnkr kontanta inbetalningar. Bolagets kassaregister var godkända av Skatteverket.

Avseende **cafébolaget** hänvisar han till vad han har antecknat i dokumentationen. Han kontrollerade att det inte fanns några kassadifferenser och att bankning skedde av kassorna.

Beträffande **hotellbolaget** kontrollerade han att det fanns ett kassaintyg och att det inte förekom några större kassadifferenser. Han kontrollerade även att den per balansdagen redovisade kassabehållningen hade satts in på bolagets bankkonto efter balansdagen. Han ansåg att det av bolaget använda hotellsystemet säkerställde intäktsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

A-sons dokumentation består i nu aktuella avseenden väsentligen av kortfattade noteringar om avvikelser vid jämförelser mot föregående år. Dokumentationen ger därmed inte beträffande något av de sju bolagen stöd för att han genomförde en godtagbar granskning av respektive

³ Detaljhandelsbolaget, elektronikbolaget, cafébolaget och hotellbolaget.

bolags resultaträkning. Han har inte heller, beträffande något av uppdragen, genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av bolagens resultaträkningar.

Vad avser de bolag som var verksamma i branscher där det kan förekomma omfattande transaktioner med kontanter har A-son i sin dokumentation gjort vissa noteringar om bolagens rutiner, dock utan att ange om han hade gjort någon granskning av bolagens egna kontroller av att rutinerna hade följts. De ytterligare uppgifter om sin granskning av bolagens rutiner som han har lämnat till RN är allmänt hållna och medger ingen egentlig bedömning av arten och omfattningen av de granskningar som har gjorts.

RN:s slutsats är därför att såväl granskningen av resultaträkningarna som granskningen av bolagens rutiner var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn härtill saknade A-son för samtliga sju bolag grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4.3 Granskning av varulager och pågående arbeten

Bilbolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2011 posten Varulager m.m. med 3,1 mnkr (motsvarande 16 procent av balansomslutningen), varav pågående arbeten 1,6 mnkr. **Detaljhandelsbolaget** redovisade per balansdagen den 31 augusti 2012 ett varulager med 8,1 mnkr (motsvarande 37 procent av balansomslutningen). **Elektronikbolaget** redovisade per balansdagen den 31 december 2011 ett varulager med 2,3 mnkr (motsvarande 23 procent av balansomslutningen). I årsredovisningen för **byggbolaget** anges att bolagets intäkter, både från uppdrag på löpande räkning och till fast pris, redovisades enligt huvudregeln. Per balansdagen den 31 december 2012 redovisades inga pågående arbeten. Av en balansrapport framgår att upplupna intäkter redovisades med 4,4 mnkr (motsvarande 26 procent av balansomslutningen).

Av dokumentationen för respektive revisionsuppdrag kan inte utläsas om A-son närvarade vid en inventering av respektive varulager.

Vad avser granskningen av varulagret i **bilbolaget** har A-son antecknat att han hade kontrollerat rutiner kring inventering och tagit in en lista från länsstyrelsen över registrerade fordon och stämt av mot lagerförda bilar. Beträffande granskningen av pågående arbeten har han antecknat att posten var värderad till en del av det fakturavärde som ställts ut efter årsskiftet och att han hade upprättat en tidslinje som visade hur värdet beräknades. Av en sammanställning framgår att 77 bilar var under reparation per balansdagen, att färdigställandegraden varierade mellan 45 procent och 90 procent och att reparationskostnaden beräknades till 25 tkr per bil. Han har vidare antecknat att det var fullt rimligt med pågående arbeten om 1,6 mnkr då bolaget omsatte 75 mnkr, och att bolaget hade bra kontroll på bilar i produktion då detta var verksamhetens kärna.

Dokumentationen för **detaljhandelsbolaget** utgörs av en sammanställning av lagret, fördelad på ett antal "huvudgrupper", samt en beräkning av täckningsbidrag och lagrets omsättnings-hastighet. A-son har antecknat att skillnaden i bruttovinstprocenten var väldigt liten mellan åren.

Dokumentationen avseende **elektronikbolaget** utgörs av en sammanställning som visar täckningsbidrag i kronor och i procent samt lagrets omsättningshastighet för fem räkenskapsår. A-son har antecknat att bruttovinstprocenten skilde sig lite mellan åren och att täckningsbidraget blev bättre eftersom bolagets omsättning innehöll mer provisioner.

A-son har antecknat att han för **byggbolaget** hade gått igenom alla fakturor i januari och februari och att bolaget hade tagit med hela eller delar av fakturor som skulle avse år 2012. Av anteckningarna framgår också att bolaget saknade system för redovisning av pågående arbeten. I en promemoria finns bl.a. antecknat att specifikationen till posten upplupna intäkter utgjordes av fakturakopior och anteckningar om hur mycket av dessa som avsåg år 2012. Han har antecknat att spårbarheten på dessa var mycket dålig.

A-son har uppgett följande.

Han närvarade inte vid lagerinventeringen i något av de tre bolagen. **Bilbolagets** varulager bestod av ett reservdelslager och bilar till försäljning. För reservdelarna hade han kontrollerat lagret mot inventeringslistor samt fysiskt kontrollerat att varorna fanns på plats. Bilarna kontrollerades via uppgifter från Vägverket. Vad avser pågående arbeten använder bilbolaget ett datasystem vars uppgifter om använt material och nedlagd tid på respektive bil stämde av genom en kontroll av vilka bilar som fanns i verkstaden den 31 december 2012. Det är inte lätt att hitta en modell för värdering av pågående arbeten i den här typen av verksamhet. Han har lagt ner en del tid på att hitta en väg och tycker att han har kommit fram till en bra modell. Snittsumman för reparationerna diskuterades vid varje bokslut. Han tog stickprov av färdigreparerade bilar men stickprovet uppvisade stora variationer så det gick inte att dra någon slutsats av detta. Hans bedömning är att modellen fungerar bra och ger ett rättvisande värde. Beträffande **detaljhandelsbolaget** närvarade han vid inventeringen år 2006. Han har dokumenterat bolagets lagerrutiner, men om han sparat beskrivningen finns den i en annan pärm. Han granskade inte rutinen detta räkenskapsår. Varulagret i en livsmedelsbutik består av många varor till lågt värde. Lagret var mycket svårt att bestämma, dels beroende på hög omsättning, dels på att samma vara kunde ligga på flera lagerplatser. Han insåg att han måste använda en annan metod för att fånga upp eventuella fel i lagret och skapade ett exceldokument för att mäta bruttovinster och omsättningshastigheter. Med stöd av detta dokument fick han en bra känsla för att ett lager om ca 8 mnkr skulle vara rättvisande. Vad avser **elektronikbolaget** kontrollerade han inventeringsdokumentens slutsumma mot huvudboken. Han har lärt sig bolagets rutiner för lagerhantering och vet att lagerredovisningen används i butiken. Han kontrollerade stickprovsvis inpriserna och känner sig ganska säker på att bolagets lager var rättvisande redovisat. Vad avser **byggbolaget** skrev han en promemoria och hade ett möte med företagsledaren och redovisningsbyrån för att diskutera fram en bättre rutin för fakturering och uppföljning. Bolaget har skaffat resurser för att införa ett nytt administrativt system som hjälper till att hålla ordning. Detta betyder inte att rutinen var så dålig att det ska kommenteras i revisionsberättelsen utan han anser att hans åtgärder är ett bra exempel på hur revisionen lett till en rutinförbättring i bolaget. Han kunde godta den upplupna intäkten efter granskning och genomgång med företagsledaren av samtliga fakturor som hade ställts ut efter räkenskapsårets utgång. Han tog inte del av några kundavtal.

RN gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster*, punkterna 4 och 7 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 ogenomförbart. 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 sin rapport enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

RN konstaterar att A-son inte närvarade vid någon lagerinventering i **bilbolaget**, **detaljhandelsbolaget** eller **elektronikbolaget**. Vad han har uppgett tyder inte heller på att det var praktiskt ogenomförbart att närvara vid bolagens lagerinventeringar. I sina yttranden till RN har han endast lämnat kortfattade och allmänt hållna svar på RN:s frågor om utförd granskning, vilken i allt väsentligt utgjordes av beräkning av täckningsbidrag och lagrens omsättningshastighet. Dessa åtgärder var inte tillräckliga för att kompensera för hans utevaro vid inventeringarna. Hans granskning av posten Varulager i de tre bolagen var därför bristfällig.

RN konstaterar vidare att det varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden avseende **byggbolaget** framgår att han granskat bolagets pågående arbeten på ett godtagbart sätt. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning av den aktuella posten var bristfällig och att han inte hade grund för att godta existensen och värdet av bolagets pågående arbeten (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

De nu angivna bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av de fyra bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4.4 Granskning av förutsättningar för fortsatt drift

Av uppgifter i hotellbolagets årsredovisning framgår att bolaget för vart och ett av räkenskapsåren 2008/09, 2009/10 och 2012 redovisade negativt resultat före dispositioner och att bolaget under tidigare räkenskapsår hade erhållit ett aktieägartillskott om 300 tkr. Fritt eget kapital redovisades per balansdagen den 31 december 2012 med 250 tkr. A-son har antecknat att så länge gästerna kom såg han inga problem med bolagets möjlighet att fortsätta sin verksamhet.

A-son har uppgett följande.

Eftersom bolaget hade bedrivit hotellverksamhet i flera år och lyckats överleva blir det en gissning om gästerna fortsätter att komma eller inte. Han ser inte att ägarna skulle sluta driva verksamheten eftersom hotellet är det största på orten och besökare måste ha någonstans att sova. Han tar regelmässigt ut en lista ur bolagets "hotellsystem" som visar månadens beläggning för att få kontroll av beläggning och snittkostnad per såld hotellnatt. Han lägger in uppgifterna i ett rullande tolv månadersdiagram och får därigenom ett bra verktyg för bedömningen av verksamhetens möjlighet att leva vidare.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn enligt punkten 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 punkten 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 punkten 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 punkten 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*.

Hotellbolaget redovisade för räkenskapsåren 2008/09, 2009/10 och 2012 ett negativt resultat före dispositioner. Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han gjorde några andra överväganden rörande hotellbolagets möjligheter att fortsätta verksamheten än ett konstaterande att orten behövde ett hotell. RN anser att han skulle ha påtalat för bolagets styrelse att den måste göra särskilda bedömningar av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. För det fall att 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 årsredovisningens förvaltningsberättelse. Han skulle då också i sin revisionsberättelse särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Om styrelsen 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.

4.5 Granskning av skatter och avgifter

A-sons dokumentation för byggbolaget vad avser granskning av skatter och avgifter består av utskrifter av transaktioner bokförda dels på ett konto benämnt *Skattekonto* med ett saldo per balansdagen om minus 6 tkr, dels på ett konto benämnt *Kostnadsränta skatter och avgifter* med ett saldo om 39 tkr. Han har antecknat att bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent, om än mindre förseningar än föregående år, och att resultatet hade belastats med räntor på grund av sena betalningar. Av dokumentationen framgår att kostnadsräntor hade påförts vid elva tillfällen under räkenskapsåret 2012 och att beloppen vid två tillfällen uppgått till 10 tkr resp. 17 tkr. Hans revisionsberättelse innehåller inga anmärkningar om skatter eller avgifter. A-son har till RN gett in utskrifter av Skatteverkets sammanställningar över de skattedeklarationer avseende moms som bolaget lämnade under kalenderåret 2012 liksom bolagets skattedeklarationer avseende arbetsgivaravgifter m.m. för månaderna maj–december 2012. Av dessa kan utläsas att skattedeklarationen avseende arbetsgivaravgifter m.m. för augusti 2012 lämnades först den 29 oktober 2012.

A-son har uppgett följande.

Han kontrollerade att skatter och avgifter hade redovisats i rätt tid genom att granska utdrag från Skatteverket för alla perioder. Han tar alltid in skattekontoutdrag för hela räkenskapsåret för att bedöma om betalning har skett i rätt tid och med rätt belopp. I detta fall var det bra överensstämmelse mellan transaktionerna i bokföringen och de som hade redovisats på skattekontoutdraget. I revisionsberättelsen för det föregående räkenskapsåret anmärkte han på sena inbetalningar av skatter men i fråga om räkenskapsåret 2012 tyckte han inte att bristerna var tillräckligt allvarliga för en anmärkning.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).⁴

Av den dokumentation som A-son har gett in till RN framgår att han kontrollerade att byggbolaget hade gett in skattedeklarationer till Skatteverket, vilket i något fall hade gjorts för sent. Av hans dokumentation framgår vidare att bolaget vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret hade påförts kostnadsränta. Han har uppgett att han granskade att skatter och avgifter hade redovisats i rätt tid och att poster redovisade i bokföringen även var redovisade på skattekontoutdraget. RN konstaterar dock att om bolaget hade betalat skatter i rätt tid skulle det inte ha påförts någon kostnadsränta. Redan denna omständighet, som var känd för A-son vid tidpunkten för revisionen, borde ha gjort klart för honom att bolaget inte betalade skatter och avgifter i rätt tid. RN drar därför slutsatsen att han inte gjorde någon godtagbar granskning av skatter och avgifter. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed. Vad han anfört om att han för det föregående räkenskapsåret hade anmärkt på sena inbetalningar av skatter och att han inte tyckte att förseningarna var tillräckligt allvarliga räkenskapsåret 2012 föranleder ingen annan bedömning.

4.6 Förbjudet lån

I dokumentationen för maskinbolaget förekommer bl.a. en balansrapport, som är utskriven den 25 juli 2012 och på vilken A-son antecknat "Rev ex av BR o RR". Enligt denna redovisade bolaget per balansdagen den 31 december 2011 en fordran på bolagets ägare med 435 tkr. Enligt en annan balansrapport, som är utskriven den 3 februari 2013 och på vilken A-son har antecknat "slutlig lista", redovisades en skuld till ägaren med 65 tkr. Av ett kontoutdrag som A-son har gett in till RN framgår att avräkningskontot mot ägaren redovisade ett positivt saldo sedan den 17 juni 2011 och att ägaren under räkenskapsåret hade gjort två större uttag, den 30 juni 2011 med 110 tkr, och den 1 december 2011 med 200 tkr. Per balansdagen krediterades avräkningskontot med ett belopp om 500 tkr med en notering om att beloppet skulle avräknas mot de inventarier som ett handelsbolag ägde och som inte ännu hade flyttats.

A-son har uppgett följande.

Han uppmärksammade att maskinbolaget hade en fordran på ägaren då han fick bolagets räkenskaper för granskning. Han gick igenom vilka poster som hade påverkat kontot samt hur

⁴ 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen (1997:483) före 1 januari 2012.

avräkningsförfarandet hade varit i andra bolag. Då avräkningskontot hade gått igenom och bokats om, blev saldot 500 tkr lägre och var därefter inte längre positivt. Ombokningen med 500 tkr gjordes som avräkning och förskott mot det handelsbolag som ägde de maskiner som maskinbolaget hyrde. Maskinerna skulle överföras till maskinbolaget då de skulder som belastade maskinerna hade lösts. Han bedömde att den på avräkningskontot redovisade fordran inte var ett förbjudet lån efter omföringen. Bolaget hade kunnat göra omföringen mellan avräkningskontot och handelsbolaget tidigare under räkenskapsåret varvid någon problematik rörande eventuellt förbjudet lån inte skulle ha uppstått. Handelsbolaget kontrollerades av maskinbolagets ägare.

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § 2 aktiebolagslagen följer att ett aktiebolag som huvudregel inte får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot i bolaget (s.k. förbjudna lån). Av 9 kap. 33 § andra stycket samma lag framgår vidare att bolagets revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget eller på annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen.

En revisor måste vara särskilt uppmärksam när det gäller fordringar på och transaktioner med personer eller bolag som är närstående till revisionsklienten. God revisionssed kräver bl.a. att revisorn bildar sig en välgrundad uppfattning i frågan om sådana fordringar och transaktioner utgör lån till den s.k. förbjudna kretsen och därmed strider mot bestämmelserna om låneförbud i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen.

Ägaren till maskinbolaget hade under räkenskapsåret gjort uttag ur bolaget varvid bolaget hade fått en fordran på ägaren. A-son var enligt sina egna uppgifter medveten om att bolaget under mer än halva det aktuella räkenskapsåret redovisade en fordran på ägaren med ett inte försumbart belopp. Hans främsta argument för att det trots detta inte var fråga om förbjudna lån är att fordran efter en omföring inte längre utgjorde ett sådant lån per balansdagen och att omföringen kunde ha gjorts tidigare under räkenskapsåret.

RN konstaterar att den omständigheten att en efterkommande transaktion leder till att det inte längre ska anses föreligga ett förbjudet lån inte innebär att revisorn kan underlåta att anmärka på att ett lån i strid med reglerna i 21 kap. aktiebolagslagen har lämnats. RN anser därför att A-son skulle ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2011. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4.7 Sen årsredovisning samt färdigställande av dokumentationen

Revisionsberättelsen för **bilbolaget** avseende räkenskapsåret 2011 är daterad den 23 mars 2012. Av dokumentationen framgår att den färdigställdes först i november samma år.

Årsredovisningen och revisionsberättelsen för **maskinbolaget** för räkenskapsåret 2011 är daterade den 30 juli 2012. I revisionsberättelsen saknas information om att årsredovisningen hade upprättats för sent. I dokumentationen finns bl.a. balans- och resultatrapporter, som var framtagna av bolaget den 25 juli 2012 och på vilka A-son antecknat "Rev ex av BR o RR". I dessa rapporter redovisades årets resultat med 4,3 mnkr att jämföras med resultatet enligt årsredovisningen, 260 tkr. Senare samma dag skrevs balans- och resultatrapporter ut med ett

redovisat resultat om 516 tkr. En balansrapport från A-sons revisionsprogram, på vilken han har antecknat "slutlig lista" samt gjort vissa noteringar, skrevs ut den 3 februari 2013. Den 4 februari 2013 skrevs en rapport benämnd *Årsredovisning 98* ut och den 17 maj samma år skrevs ett dokument *Resultatrapport översikt 5 år* ut. Dessa tre rapporter redovisade samtliga ett resultat om 260 tkr.

A-sons revisionsberättelse för **cafébolaget** är daterad den 7 november 2012. I dokumentation för räkenskapsåret 2011/12 ingår balans- och resultatrapporter samt ett dokument *Årsredovisning 98* som skrevs ut den 17 mars respektive den 18 mars 2013 med saldon som överensstämde med den reviderade årsredovisningen. I ett dokument benämnt *Urval: 6 Bokslutsrevision*, som skrevs ut den 7 november 2012, anges saldon på bl.a. vissa balans- och resultatkonton som inte överensstämde med saldon på motsvarande konton i de först nämnda rapporterna.

A-son har uppgett följande.

Revisionen av **bilbolaget** utfördes i bolagets lokaler varvid han samlade sina arbetspapper i en pärm. För att ha all dokumentation på ett ställe skapade han den 6 november 2012 pdf-filer och lät scanna materialet.

För **maskinbolaget** sparade han de ursprungliga resultat- och balansräkningarna som stöd för sitt minne och kallade dem för "arbetsex". Eftersom han hade fått en SIE-fil från bolaget och skapade årsredovisningen med hjälp av sitt revisionsprogram, stämde uppgifterna i årsredovisningen med bolagets räkenskaper. Han glömde att påtala att årsredovisningen var upprättad för sent.

Revisionen av **cafébolaget** för räkenskapsåret 2011/12 slutfördes den 7 november 2012 på hans kontor och avslutades med att årsredovisning och revisionsberättelse skrevs på samma dag. Han har vid ett senare tillfälle scannat in och kompletterat dokumentationen för att han ville ha allt på ett ställe.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad inom samma tidsfrist. I ett aktiebolag ska årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret enligt 8 kap. 2 § årsredovisningslagen lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen ska behandlas.

Maskinbolagets årsredovisning är daterad den 30 juli 2012 och således efter den stadgade tidsfristen. Genom att underlåta att i revisionsberättelsen anmärka på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det var möjligt att hålla ordinarie bolagsstämma inom lagstadgad tid har A-son åsidosatt god revisionsd.

Den dokumentation som en revisor ska upprätta enligt 24 § revisorslagen ska, enligt samma lagrum, vara färdigställd när revisionsberättelsen avges. I ISA 230 *Dokumentation av revisionen* punkt 14 anges att revisorn ska samla revisionsdokumentationen i en revisionsakt och utan onödigt dröjsmål efter datumet för revisors rapport slutföra den administrativa

processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. Av punkt A 21 framgår att en lämplig tidsgräns för fastställandet av den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget normalt är senast 60 dagar efter datumet för revisors rapport.

Av A-sons dokumentation framgår att dokumentationen vad avser tre av här aktuella revisionsuppdrag sammanställdes med lång fördröjning efter datumet för hans revisionsberättelser. Han har även i sina yttranden vidgått att sammanställningarna gjordes med eftersläpning. Genom att inte färdigställa dokumentationen inom godtagbar tid har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit att A-son systematiskt har åsidosatt en jävsregel i aktiebolagslagen genom att upprätta årsredovisningar för ett flertal av sina revisionsklienter. RN har vidare funnit ett flertal brister i hans revisionsarbete. Han har inte i något av bolagen granskat efterföljande händelser på ett godtagbart sätt. Även hans granskning av bolagens resultaträkningar och av intäktssredovisningen har varit otillräcklig, vilket har medfört att han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare har hans granskning av varulager och pågående arbeten i fyra bolag varit så bristfällig att han inte heller av detta skäl haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Beträffande ett bolag har han inte gjort några överväganden rörande bolagets möjligheter att fortsätta verksamheten. I ett annat bolag har han inte gjort någon godtagbar granskning av skatter och avgifter. I ett tredje bolag har han underlåtit att anmärka på ett förbjudet lån. Han har underlåtit att i revisionsberättelsen för ett bolag anmärka på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det var möjligt att hålla ordinarie bolagsstämma inom lagstadgad tid. Slutligen har han i tre bolag inte färdigställt dokumentationen inom godtagbar tid.

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

Bristerna i A-sons revisionsarbete har varit så allvarliga att han har saknat grund för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna för samtliga bolag. Det finns därför starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av tillfredsställande kvalitet. Vid en samlad bedömning finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande och att hans 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, 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, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk och revisionsdirektören Kerstin Stenberg som har föredragit ärendet.