

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har från Skatteverket erhållit en underrättelse avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Det uppdrag som Skatteverket avsåg i sin underrättelse benämns här **reklambolaget**. Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare sju revisionsuppdrag. De aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämns här **livsmedelsbolaget**, **mattbolaget**, **cafébolaget**, **restaurangbolaget**, **byggbolaget**, **teknikbolaget** och **maskinbolaget**. Vad gäller livsmedelsbolaget har RN även tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse, men inte dokumentation, för räkenskapsåret 2010/11. Bolagens nettoomsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i tkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Livsmedelsbolaget	2011-09-01–2012-08-31	11 114	1 734
Mattbolaget	2011-09-01–2012-08-31	1 346	1 162
Cafébolaget	2011-05-01–2012-04-30	3 912	467
Restaurangbolaget	2011-07-01–2012-06-30	21 135	3 314
Byggbolaget	2012	30 162	9 295
Teknikbolaget	2010-09-01–2011-08-31	678	625
Maskinbolaget	2012	22 972	22 210

Livsmedelsbolaget bedrev butiks försäljning av livsmedel och mattbolaget butiks-handel med orientmattor. Cafébolaget och restaurangbolaget bedrev restaurang-verksamhet och byggbolaget bygg- och anläggningsverksamhet. Teknikbolaget bedrev försäljning av artiklar inom LED-teknik. Maskinbolaget bedrev mekanisk verkstad och försäljning av maskiner samt agenturverksamhet inom den kemisk-tekniska industrin.

A-son avgav för sex av bolagen revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. Vad avser livsmedelsbolaget informerade han i revisionsbe-rättelsen om att bolagets aktiekapital var förbrukat och erinrade styrelsen om regler i aktiebolagslagen (2005:551).

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). Det innebär att ISA gällde för samtliga av RN granskade revisioner utom den avseende teknikbolaget.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 informeras om underrättelsen från Skatteverket och i avsnitt 4 flera generella iakttagelser. I avsnitt 5–7 behandlas A-

sons granskning av bolagens intäkter samt av väsentliga balansposter. I avsnitt 8 behandlas frågan om kontrollbalansräkning och i avsnitt 9 frågan om underlåtna avskrivningar. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 10.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ 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 hans eller hennes granskningsåtgärder 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 Förvaring av dokumentation

Underrättelsen från Skatteverket avser A-sons uppdrag som revisor i reklambolaget för räkenskapsåren 1 september 2008–31 augusti 2009, 1 september 2009–31 augusti 2010 och 1 september 2010–31 augusti 2011. Skatteverket har i sin underrättelse informerat om att A-son vid tidpunkten för skatterevisionen inte hade tillgång till någon revisionsdokumentation rörande reklambolaget för de av Skatteverket efterfrågade räkenskapsåren. A-son har förelagts att till RN ge in all sin revisionsdokumentation för reklambolaget för räkenskapsåren 2008/09, 2009/10 och 2010/11. RN har fortfarande inte fått in något av den efterfrågade dokumentationen.

A-son har anfört följande.

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

Han hade tidigare ett samarbete med en person, här benämnd DP, som på A-sons uppdrag hade utfört revisioner av bl.a. reklambolaget. I uppdraget ingick att upprätta årsakter. Dessa hade av praktiska skäl förvarats hos DP för att vara tillgängliga vid nästa års revision. Vad avser reklambolaget lånade DP, utan hans vetskap, ut årsakterna till bolagets företrädare i samband med förhandlingar med presumtiva köpare. Varken han eller DP har lyckats återfå akterna.

A-son har bifogat ett dokument av vilket framgår att en företrädare för reklambolaget har intygat att han den 27 januari 2012 lånade akter för fyra räkenskapsår.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 § RNFS 2001:2 *Villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet* ska revisorer bevara sin dokumentation i minst tio år från utgången av det kalenderår då granskningen avslutades. Den ska förvaras i ordnat skick, på ett betryggande sätt och får inte vara tillgänglig för obehöriga. Genom att inte förvara sin dokumentation enligt gällande bestämmelser har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Generella iakttagelser

4.1 Uppdragsbrev och uttalande från företagsledningen

Som framgått ovan avser samtliga här aktuella revisioner utom den som avser teknikbolaget räkenskapsår som börjat den 1 januari 2011 eller senare, vilket innebär att de revisionerna ska utföras enligt ISA. I A-sons dokumentation saknas genomgående såväl uppdragsbrev som uttalanden från företagsledningen. Han har av RN förelagts att kommentera avsaknaden av nämnda dokument för sex av de här aktuella bolagen.

A-son har uppgett att han vid de i ärendet aktuella revisionerna inte begärde in skriftliga uttalanden från respektive företagsledning. Han går alltid igenom styrelsens ansvar när revisionsberättelsen lämnas. Han försöker kontrollera och uppmärksamma de punkter där oklarheter eller fel kan uppstå. Han är medveten om att uppdragsbrev saknas. Han har i samband med övergången till ISA med klienterna noga gått igenom respektive styrelses ansvar.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag* p. 9 och 10 ska revisorn avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, utifrån vad som är tillämpligt. De avtalade villkoren för revisionsuppdraget ska dokumenteras i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av skriftligt avtal om inte annat följer av lag eller annan författning (se p. 11 i samma ISA). Enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 ska en revisor i samband med revisionen inhämta revisionsbevis i form av ett undertecknat uttalande från företagsledningen. Genom att för de sex

ISA-revisionerna underlåta att upprätta uppdragsbrev och underlåta att kräva skriftliga uttalanden har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.2 Efterföljande händelser

På slutkontrollistor har A-son efter rubriken "Händelser efter räkenskapsårets slut" antecknat "E/T" vad gäller livsmedelsbolaget, mattbolaget och maskinbolaget, "Ja" vad avser cafébolaget samt "U.a." beträffande teknikbolaget. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken grund A-son hade för dessa slutsatser. Rubriken "Händelser efter räkenskapsårets slut" saknas på slutkontrollistorna för restaurangbolaget och byggbolaget.

A-son har uppgett att han vad avser samtliga bolag alltid ser till att få en första verifikationspärm med rapporter för den första månaden på det nya räkenskapsåret och noterar om något udda eller betydande har skett under det nya året.

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* p. 4 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* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de 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.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han, före dateringen av revisionsberättelserna, vid sin granskning följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. De revisionsåtgärder som A-son i sina svar till RN har angett att han utförde är inte sådana som avses i RS 560 och ISA 560. Hans granskning uppfyller således inte de krav som följer av de angivna standarderna. Under alla förhållanden har han inte genom sina kompletterande upplysningar till RN gjort sannolikt att han i något av de sju uppdragen genomförde någon granskning av efterföljande händelser. RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte i något fall utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.3 Utformning av revisionsberättelser (livsmedelsbolaget, cafébolaget och restaurangbolaget)

För samtliga bolag utom teknikbolaget var det fråga om ISA-revisioner. A-sons revisionsberättelser för livsmedelsbolaget, cafébolaget och restaurangbolaget var emellertid utformade enligt RS-standard.

A-son har uppgett att han hade använt den äldre versionen av ett bokslutsprogram för framtagande av revisionsberättelser innan han fick information om att utformningen skulle uppdateras.

RN gör följande bedömning.

ISA 700 *Bilda sig en uppfattning om och uttala sig om finansiella rapporter* behandlar bl.a. formen för och innehållet i den revisors rapport som lämnas till följd av en revision av finansiella rapporter. RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning* är ett komplement till ISA 700 med anpassningar till svenska förhållanden. I fråga om livsmedelsbolaget för vilket A-son avgav en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen var det också aktuellt att tillämpa RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*. A-son har inte tillämpat de nu angivna och tillämpliga standarderna. Som framgått ovan har han anfört att han inte kände till att utformningen av revisionsberättelsen skulle uppdateras. RN konstaterar att det ankommer på en auktoriserad eller godkänd revisor att känna till vid varje tidpunkt gällande standarder. Genom att inte utforma tre av sina revisionsberättelser enligt gällande standarder har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Granskningen av bolagens intäktsredovisning (mattbolaget, byggbolaget, teknikbolaget och maskinbolaget)

5.1 Mattbolaget

Mattbolaget bedrev butiksförsäljning av mattor. A-sons dokumentation vad avser bolagets redovisade intäkter består av en resultatrapport samt en checklista rubricerad *Resultaträkning och löner* på vilken han noterat "U.a." efter samtliga punkter. Några ytterligare anteckningar eller kommentarer finns inte. Det finns inget som visar vilken grund han hade för sina slutsatser. Det finns inte heller något som visar om bolagets intäkter hade granskats.

A-son har uppgett bl.a. följande. Nästan samtliga betalningar hade gjorts med kort. Endast fyra till fem transaktioner under året hade skett med kontanter i samband med att handpenning erlagts. Inkomna medel hade då omgående satts in på ett bankkonto. Förutom en verifikationsgranskning jämförde han resultaträkningens poster med samma poster för föregående räkenskapsår utan att han iakttog några anmärkningsvärda avvikelser.

5.2 Byggbolaget

A-sons dokumentation vad avser byggbolagets redovisade intäkter består av en resultatrapport samt en checklista, rubricerad *Resultaträkning och löner*. På checklistan har han angett "U.a." efter samtliga punkter. Det finns inget som visar vilken grund han hade för sina slutsatser. I dokumentationen finns dessutom en checklista, rubricerad *Kundfordringar och försäljning*, med olika granskningspunkter inlagda. På denna lista finns dock inga punkter som avser bolagets intäkter.

A-son har hänvisat till sin verifikationsgranskning samt uppgett att han jämförde resultaträkningens poster med samma poster för föregående räkenskapsår och att det då inte framkom några anmärkningsvärda avvikelser.

5.3 Teknikbolaget

A-sons dokumentation beträffande teknikbolagets redovisade intäkter består av en resultatrapport samt en checklista på vilken DP (se avsnitt 3 ovan) har angett "U.a." efter ett fåtal påståenden som tagits upp på listan. Dessa påståenden var *Jämför mot föregående år*, *Öväntade belopp* samt *Rimlighet i resultatposter*. Det finns inget som visar om det hade skett någon granskning av bolagets intäkter.

A-son har uppgett att den verifikationsgranskning som skedde kompletterades med en kontroll av förändringar i intäkts- och kostnadsbilden mellan innevarande och föregående räkenskapsår. Sammantaget gav detta honom grund för att godta de av bolaget redovisade intäkterna.

5.4 Maskinbolaget

A-sons dokumentation beträffande maskinbolagets redovisade intäkter består av en resultatrapport samt en checklista, rubricerad *Resultaträkning och löner*. På checklistan har angetts "U.a." efter samtliga punkter. Vidare finns en checklista, rubricerad *Kundfordringar och försäljning*, på vilken A-son har noterat "U.a." efter samtliga punkter och frågor, bl.a. efter frågan: "Redovisas samtliga intäkter?" Det finns inget som visar vilken grund han hade för dessa slutsatser eller om någon granskning hade skett av bolagets intäkter.

A-son har uppgett att samtliga kundfakturer granskades.

A-son har generellt, för samtliga här aktuella bolag, uppgett att hans erfarenhet av verifikationsgranskning är att en välordnad redovisning styrker en god ordning även beträffande redovisningsrutinerna och övriga rutiner.

5.5 RN:s bedömning

Av A-sons dokumentation kan inte beträffande något av de fyra ovan nämnda bolagen utläsas att han genomförde någon granskning av fullständigheten i bolagens intäktsredovisning. Han har generellt hänvisat till att han utförde verifikationsgranskning och jämförde poster mot föregående år samt att han i ett fall granskade kundfakturer. RN noterar att det inte finns något i dokumentationen som

verifierar hans uppgifter. Under alla förhållanden kan en granskning av verifikationer eller kundfakturer inte verifiera fullständigheten i ett företags intäktsredovisning. RN anser med hänsyn härtill och till hans i övrigt allmänt hållna uppgifter att han inte för något av de fyra här aktuella uppdragen har gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av bolagens intäktsredovisningar.

RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna framstår som så omfattande att A-son i samtliga fall saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Granskningar av bolagens intäktsredovisning samt rutiner för kontanthantering och kassaredovisning (livsmedelsbolaget, cafébolaget och restaurangbolaget)

6.1 Livsmedelsbolaget

A-sons dokumentation beträffande posten Kassa och bank består av en checklista. Den enda noteringen i checklistan är "Godkänt LB 2013-02-23". Därutöver innehåller dokumentationen ett kassaintyg, några kontoutdrag från bank samt ett dokument benämnt *Transaktionsrapport* som visar dels vissa transaktioner per balansdagen den 31 augusti 2012, dels banksaldot per denna dag. Vidare finns en handling som visar att Skatteverket vid ett kontrollbesök hade gjort ett provköp, att köpet hade registrerats i kassaregistret och att kvitto hade erbjudits. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning.

A-sons dokumentation beträffande bolagets redovisade intäkter består av en resultatrapport samt en checklista, rubricerad *Resultaträkning och löner*. På checklistan har han angett "U.a." efter samtliga punkter och frågeställningar som revisorn ska ta ställning till. Några ytterligare anteckningar eller kommentarer finns inte i det material som har inkommit till RN. Vilken grund A-son hade för sina slutsatser framgår därför inte.

A-son har i denna del uppgett följande. De kassaredovisningar som hade genomgått vid verifikationsgranskningen gav inte anledning till anmärkning. Kontantförsäljningen uppgick till ca 60 procent av omsättningen. Han granskade verifikationer och jämförde årets resultaträkning med föregående år. Hans granskning visade att han kunde godta de av bolaget redovisade intäkterna. Den relativt omfattande verifikationsgranskning som han gjorde och den i samband därmed gjorda kontrollen mot huvudboken gav honom en tillförlitlig bild av bolagets intäktsredovisning.

6.2 Cafébolaget

Cafébolaget bedrev café- och restaurangverksamhet. A-sons dokumentation beträffande posten Kassa och bank består av en checklista på vilken han angett

”U.a.” efter samtliga punkter. Det framgår inte vilken grund han hade för dessa slutsatser. Härutöver finns en bokslutsbilaga och ett kassaintyg. Av dokumentationen kan inte utläsas hur han granskade bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning.

A-sons dokumentation beträffande bolagets redovisade intäkter består av en resultatrapport. I dokumentationen ingår också en checklista, rubricerad *Resultaträkning och löner*, på vilken han har angett ”U.a.” efter samtliga punkter. Vidare har han antecknat ”Ja” efter påståendet om fullständighet. Det framgår inte vilken grund han hade för sina slutsatser.

A-son har i denna del uppgett följande. Den verifikationsgranskning som gjordes gav honom ”anledning till tilltro” till bolagets kontanthantering. Bolagets omsättning bestod till 24 procent av kontanttransaktioner. Han utförde verifikationsgranskning och gjorde kontroller mot huvudbok. Han gjorde vidare en bruttovinstkontroll med utgångspunkt från resultaträkningen och en jämförelse av intäkter för året jämfört med motsvarande för föregående år. Detta sammantaget gav honom anledning att godta de av bolaget redovisade intäkterna.

6.3 Restaurangbolaget

A-sons dokumentation beträffande posten Kassa och bank består av en checklista på vilken DP (se avsnitt 3) har angett ”U.a.” efter punkterna *Stäm av mot specifikation* och *Rimlighetsbedöm mot föregående år*. Det framgår inte av dokumentationen vilken grund som fanns för dessa slutsatser.

Det som finns härutöver är en bokslutsbilaga och ett kassaintyg. Några ytterligare anteckningar eller kommentarer finns inte. Av dokumentationen kan inte utläsas om det gjordes någon granskning av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning.

A-sons dokumentation beträffande bolagets redovisade intäkter består av en resultatrapport samt en checklista, rubricerad *Resultaträkning och löner*. På checklistan har DP angett ”U.a.” efter punkterna *Jämför mot föregående år* och *Oväntade belopp*. Vidare har A-son angett ”Ja” efter påståendet om fullständighet. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken grund DP respektive A-son hade för dessa slutsatser.

A-son har i denna del uppgett följande. Ungefär 25 procent av bolagets omsättning utgjordes av kontanttransaktioner. Vid gjord verifikationsgranskning hade där ingående dagskassaredovisningar granskats utan anmärkning. Förutom den nämnda verifikationsgranskningen jämförde han resultaträkningens poster med motsvarande poster för föregående räkenskapsår utan att några anmärkningsvärda iakttagelser iakttoes. Han gjorde också en översiktlig analys av huvudboken.

6.4 RN:s bedömning

Livsmedelsbolagets, cafébolagets och restaurangbolagets verksamheter innebar en betydande kontanthantering, något som normalt innebär en ökad risk för fel och

oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av dessa bolag var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt intäktsredovisningen i övrigt. Inte för något av bolagen går det av revisionsdokumentationen att utläsa att A-son utförde någon godtagbar granskning med anledning av bolagens omfattande kontanthantering. Han har inte heller genom sina kompletterande upplysningar i yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade vare sig rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering eller intäktsredovisningen i övrigt på ett godtagbart sätt.

Som framgått ovan har A-son även beträffande de tre här aktuella bolagen hänvisat till att han utförde verifikationsgranskning. RN noterar även beträffande dessa tre bolag att det inte finns något i dokumentationen som verifierar hans uppgifter. Under alla förhållanden kan en granskning av verifikationer inte verifiera fullständigheten i ett företags intäktsredovisning. A-son har därför inte genom det han har uppgett till RN gjort sannolikt att han gjorde någon godtagbar granskning av bolagens intäktsredovisning.

RN drar mot den angivna bakgrunden slutsatsen att granskningen av rutinerna för kontanthantering och kassaredovisning samt av intäktsredovisningen i övrigt var otillräcklig i samtliga tre bolag (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte för något av bolagen hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Varulager (livsmedelsbolaget, mattbolaget, cafébolaget och restaurangbolaget)

7.1 Livsmedelsbolaget

Posten Varulager togs i livsmedelsbolaget upp till 1,5 mnkr (motsvarande 86 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 31 augusti 2012. A-sons dokumentation består av en checklista med noteringen "U.a." efter samtliga punkter, ett lagerintyg samt lagerlistor. Några anteckningar eller kommentarer finns inte vare sig på checklistan eller på lagerlistorna. Vilken grund han hade för sina slutsatser framgår inte av dokumentationen.

A-son har uppgett följande. Varulagerförteckningen summerades och det gjordes även en stickprovsvis "tvärsummering"² av denna beträffande ett antal större poster. "En allmän genomgång" av upptagna artiklar samt en stickprovsvis kontroll av lagerförteckningen mot leveranser under bokslutsmånaden skedde också. Den redovisade bruttovinsten "bidrar också till trovärdighet" åt postens upptagna värde. Han försöker närvara vid inventeringar där lagret har ett substantiellt värde. I detta fall var han upptagen av inventering på annat håll och kunde inte närvara.

7.2 Mattbolaget

² A-son har uppgett att han med "tvärsummering" menar mängd/vikt gånger pris per enhet vilket ger upptagen summa i lagerförteckningen.

Posten Varulager togs i mattbolaget upp till 1,1 mnkr (motsvarande 98 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en checklista med noteringen "U.a." efter samtliga punkter, ett lagerintyg samt handskrivna lagerlistor utan några anteckningar om eventuella granskningar. Det finns inget som visar vilken grund han hade för slutsatserna "U.a.".

A-son har uppgett bl.a. följande. Vid lagerinventeringen visade ägaren hur han antecknade uppgifter om bolagets mattor i en särredovisad förteckning. Varje matta fick vid inleverans ett specifikt nummer som ägaren vid en senare försäljning också angav på ett utskrivet kvitto och anskaffningsvärdet för denna matta avfördes från förteckningen. Bolaget gjorde inte någon särskild inventering eftersom varje matta fick ett unikt nummer som sedan avfördes vid försäljning. Han hade besökt bolaget flera gånger och hade då vid några tillfällen granskat lagret.

7.3 Cafébolaget

Posten Varulager togs i cafébolaget upp till 122 tkr (motsvarande 26 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en checklista med noteringen "U.a." efter samtliga punkter samt en undertecknad lagerlista. Det finns på dessa dokument inga ytterligare anteckningar eller kommentarer. Det framgår därför inte vilken grund han hade för sina slutsatser.

A-son har uppgett att han utförde bruttovinstkontroll, summering av lagerförteckning, "tvärkontroll"³ av vissa större poster, jämförelse med motsvarande förteckning i föregående års bokslut samt en stickprovskontroll av varuleveranser under bokslutsmånaden mot lagerförteckningen. Detta gav honom anledning att godta postens existens och värde. Han försöker närvara vid inventeringar där lagret har "ett substantiellt" värde. I detta fall var han upptagen av inventering på annat håll och kunde inte närvara.

7.4 Restaurangbolaget

Posten Varulager togs i restaurangbolaget upp till 426 tkr (motsvarande 13 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en checklista på vilken DP (se avsnitt 3) har antecknat "U.a." efter samtliga punkter, ett lagerintyg samt lagerlistor utan anteckningar. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken grund vare sig DP eller A-son hade för slutsatserna "U.a.".

A-son har uppgett följande. Han summerade lagerlistorna och utförde tvärkontroll (se not 4) av ett antal större poster. Översiktlig genomgång skedde av upptagna varuartiklar. Han jämförde med motsvarande lagerförteckning per föregående balansdag och jämförde även med inköp gjorda strax före balansdagen. Han försöker närvara vid inventeringar där lagret har ett substantiellt värde. I detta fall var såväl han som DP upptagna av inventering på annat håll och kunde inte närvara.

Samtliga checklistor vad avser restaurangbolaget är signerade av DP. RN har i förelägganden till A-son konstaterat att den dokumentation som han har sänt in till

³ A-son har uppgett att han med "tvärkontroll" avser att antal/kg eller sort multipliceras med pris vilket blir uträknat värde på lagerinventeringslistan.

RN, består av enbart checklistor och bokslutsbilagor samt att det av dessa dokument inte kan utläsas om några granskningar skett av bl.a. varulager. A-son har, som framgått ovan, som svar på RN:s frågor om eventuell granskning av bolagets varulager lämnat vissa uppgifter om utförda granskningar. Han har förelagts att förklara vilken grund han har för dessa sina uppgifter då revisionen hade utförts av DP och det inte finns någon dokumentation som verifierar eventuella granskningar utförda av DP.

A-son har uppgett följande. Redovisningsbyråns ägare lämnade räkenskapsmaterialet till honom. Då han i den aktuella situationen hade en "tidsmässig lucka" för att utföra verifikationsgranskning utförde han den. De iakttagelser som han därvid gjorde gav honom grund för de uppgifter han har lämnat. DP hämtade underlaget för vidare revision.

7.5 RN:s bedömning

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det är praktiskt ogenomförbart, ska revisorn enligt p. 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisionsberättelsen enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* p. 6 b) och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* p. 8.

I livsmedelsbolaget, mattbolaget, cafébolaget och restaurangbolaget utgjorde varulagret en väsentlig balanspost. A-son skulle alltså i enlighet med ISA 501 ha närvarat vid lagerinventeringen i respektive bolag om detta inte var praktiskt ogenomförbart (eller ogörligt). På grund av postens väsentlighet i respektive bolag hade A-son också anledning att vid granskningen ägna respektive varulager särskild uppmärksamhet och förvissa sig om att detta var korrekt värderat i respektive årsredovisning.

A-son har inte varit närvarande vid inventeringen i något av de fyra här aktuella bolagen. Han har i stället hänvisat till översiktliga granskningar av lagerlistor samt summeringskontroller. I hans dokumentation finns inte för något av bolagen något material som visar att han utförde några granskningar som var tillräckliga för att kunna bedöma varulagrets existens och värde. De redogörelser för utförd granskning som han har lämnat i sina yttranden till RN är i fråga om samtliga fyra uppdrag endast allmänt hållna.

RN konstaterar alltså att dokumentationen inte ger stöd för att A-son, själv eller genom annan, gjort en tillräcklig granskning av varulagrets existens och värde. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att det skett en sådan granskning. RN:s slutsats är att hans granskning av posten Varulager i samtliga fyra bolag har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörde-regeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig i respektive bolag framstår brister-

na i hans granskning av de här aktuella bolagens varulager som så omfattande att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

8 Eget kapital (livsmedelsbolaget)

Det registrerade aktiekapitalet i livsmedelsbolaget uppgick till 100 tkr. Eget kapital uppgick per balansdagen den 31 augusti 2010 till minus 387 tkr, per balansdagen den 31 augusti 2011 till minus 448 tkr och per balansdagen den 31 augusti 2012 till 64 tkr.

A-son har i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2011/12 angett följande: ”Bolagets aktiekapital har varit förbrukat och är ännu ej helt återställt, varför styrelsen erinras om sina förpliktelser enl. AL 25 kap. 13–16 §.” Han har förelagts att förklara varför han inte anmärkte på att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats för år 2011/12.

A-son har menat att det framgår av hans formulering att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Han har förklarat att han numera brukar ta med information om att någon kontrollbalansräkning inte har upprättats om så är fallet. Han ”medger misstaget med anmärkningen”. Vad gäller uppföljning av resultat på det nya året har han uppgett att han hade kontakt med redovisningsbyrån och granskade de rapporter som satt med i verifikationspärmerna för den första månaden på det nya räkenskapsåret samt att bolaget hade ett positivt resultat när han avgav sin revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 25 kap. 14 § samma lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Eget kapital var negativt i livsmedelsbolaget per balansdagarna den 31 augusti 2010 och 2011. Det registrerade aktiekapitalet var inte återställt per balansdagen den 31 augusti 2012. Som framgått ovan informerade A-son om detta i sin revisionsberättelse för år 2011/12 och påminde styrelsen om dess skyldigheter enligt 25 kap. aktiebolagslagen. Detta var emellertid inte tillräckligt. Han skulle också i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de åtgärder som föreskrivs i aktiebolagslagen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

9 Avskrivning av byggnader m.m. (maskinbolaget)

Posten Byggnader och mark togs i maskinbolagets årsredovisning upp till 13,7 mnkr.⁴ Av notupplysningar framgår att anskaffningsvärdet uppgick till 23,0 mnkr och att byggnader skrevs av med fyra procent årligen. Av en annan notupplysning framgår att avskrivning hade skett med 445 tkr avseende byggnader.

Av en balansrapport framgår att bolaget hade två konton för byggnader. Ett av dessa var konto 1110 (benämnt Byggnader) som redovisade ett anskaffningsvärde om

11,1 mnkr. På detta belopp hade det skett en avskrivning med 445 tkr för år 2012. Vidare fanns ett konto 1120 (benämnt Byggn. Värdereglering) med ett anskaffningsvärde om 9,3 mnkr. På detta belopp hade det inte skett någon avskrivning under år 2012.

A-sons dokumentation vad avser posten Byggnader består av en checklista på vilken han har angett "U.a." efter några punkter samt en bokslutsbilaga som visar avskrivningar. Vilken grund som fanns för slutsatserna på checklistan framgår inte av dokumentationen. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han reflekterade över avsaknaden av avskrivningar avseende konto 1120 eller om han påtalade att avskrivning borde ske. Inte heller kan utläsas om han bedömde om det bokförda värdet avseende byggnader var rimligt mot bakgrund av att taxeringsvärdet för byggnader angavs till endast 3,8 mnkr per balansdagen den 31 december 2012. På checklistan anges att ingen ny marknadsvärdering var gjord under år 2012.

A-son har anfört följande.

Uppskrivning av fastigheten skedde i samband med förvärvet av bolaget år 2004. Då beslutade bolagets styrelse att uppskrivningen inte skulle skrivas av löpande utan i stället prövas mot fastighetens marknadsvärde vid varje kommande bokslutstillfälle. Vid en årlig kontroll av banken hade ett värde på fastigheten satts till 15,5 mnkr plus/minus 300 tkr. Marknadsvärderingen var utförd av bolagets bank för att säkerställa att inteckningarna var hållbara. Banken kom fram till 15,5 mnkr avseende fastigheten men ville inte lämna ut något dokument. Han hade fått information från bolagets redovisningskonsult som i sin tur hade fått en upplysning från banken. Marknadsvärdet översteg fortfarande det bokförda värdet varför någon avskrivning inte företogs på uppskrivningen.

Det låga taxeringsvärdet beror på att byggnaden är gammal. Det som är värdefullt i byggnaden är dess innehåll och verksamhetsspecifika installationer såsom exempelvis traverser.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anläggningstillgång med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna

⁴ I årsredovisningen benämns posten endast Byggnader.

livslängd. Av 4 kap. 6 § nämnda lag framgår att avskrivningar av den tillgång som skrivits upp ska beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. I maskinbolaget hade under flera år avskrivningar underlåtits på det uppskrivna beloppet. RN konstaterar att A-son okritiskt hade godtagit styrelsens förklaringar och accepterat att inga avskrivningar skedde av uppskrivet belopp. RN konstaterar vidare att A-son inte har gjort sannolikt att han hade några externa revisionsbevis för sin slutsats att marknadsvärdet översteg det bokförda värdet av Byggnader och mark. Han hade därmed inte heller grund för att godta det bokförda värdet av posten.

RN finner att A-son har åsidosatt god revisionssed genom att dels godta att avskrivningar underläts i strid med årsredovisningslagen, dels acceptera ett bokfört värde av posten Byggnader och mark utan att ha tillgång till godtagbara revisionsbevis som visade marknadsvärdet.

10 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera mycket allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de sju bolagen utfört någon godtagbar granskning av resultaträkningarna och för tre av bolagen inte heller gjort någon godtagbar granskning av bolagens rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. Hans granskning av en väsentlig balanspost har varit bristfällig i fyra av bolagen. Bristerna i granskningen av resultaträkningarna och en väsentlig balanspost har varit så omfattande att han, för samtliga sju bolag, har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

A-son har inte för något av de sex här aktuella bolagen, som avsåg ISA-revisioner, upprättat uppdragsbrev eller begärt uttalande från respektive företagsledning. Han har inte för något av bolagen utfört en godtagbar granskning av efterföljande händelser. Vidare har han för tre av bolagen inte utformat sina revisionsberättelser enligt ISA 700 och RevR 709 och i ett fall även underlåtit att tillämpa RevU 709. Slutligen har han för ett av bolagen, i strid med årsredovisningslagen, godtagit att avskrivningar underläts. I det bolaget har han också accepterat det bokförda värdet av posten Byggnader, trots att han inte hade godtagbara revisionsbevis för detta.

A-son har i nu angivna avseenden på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner av sju bolag. Vid granskningen – som alltså har avsett ett omfattande material – har kunnat konstateras att A-sons revisionsarbete uppvisar så allvarliga och återkommande brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar 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 nämnda lag bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, 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 närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.