

D 14

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. Av en rapport från FAR framgår att kvalitetskontrollanten bedömde att A-sons revisionsarbete inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionssed. Rapporten har föranlett Revisorsnämnden (RN) att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat bl.a. en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de två revisionsuppdrag som ingick i dennes kontroll. De två aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avser benämns nedan **frisörbolaget** och **anläggningsbolaget**. Vidare har RN inhämtat A-sons revisionsdokumentation för ytterligare fyra revisionsuppdrag. De aktiebolag som dessa uppdrag avser benämns här **kartongbolaget**, **rörbolaget**, **designbolaget** och **tobaksbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i tkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Frisörbolaget	2011-05-01–2012-04-30	2 350	985
Anläggningsbolaget	2010-09-01–2011-08-31	10 083	6 592
Kartongbolaget	2011-09-01–2012-08-31	15 956	3 976
Rörbolaget	2011-09-01–2012-08-31	4 714	2 209
Designbolaget	2011-05-01–2012-04-30	6 721	5 963
Tobaksbolaget	2012	5 424	905

Frisörbolaget bedrev hårvård och försäljning av hårvårdsprodukter. Anläggningsbolaget bedrev anläggnings- och trädgårdsarbete samt fastighetsunderhåll. Kartongbolaget sålde förpackningar och rörbolaget bedrev verksamhet inom VVS-branschen. Designbolaget bedrev, via butik, försäljning av varor och tjänster inom damkonfektion, medan tobaksbolaget bedrev försäljning av tobak och godis samt tips- och lotteriverksamhet. A-son lämnade för samtliga bolag revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen, förutom för designbolaget där han anmärkte på att årsredovisningen var för sent avlämnad.

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 som avsåg anläggningsbolaget.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 behandlas A-sons granskning av efterföljande

händelser och i avsnitt 4–6 hans granskning av ett antal väsentliga resultat- och balansposter samt vissa övriga frågor rörande revisionerna av de olika bolagen. I avsnitt 7 behandlas avsaknad av information i årsredovisningar om principerna för intäktsredovisning, i avsnitt 8 datering av en revisionsberättelse och i avsnitt 9 hantering av skatter och avgifter beträffande två av bolagen. 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 Efterföljande händelser

I ett av bolagen innehåller A-sons dokumentation en checklista, rubricerad *Händelser efter räkenskapsårets utgång*, på vilken A-son har besvarat ett antal frågor med ”Ja”. I övrigt innehåller inte dokumentationen för något av bolagen några noteringar som visar om han granskade efterföljande händelser.

A-son har uppgett att han alltid granskar två till tre månader efter varje räkenskapsår och att han numera även dokumenterar detta, efter utbildning i ett revisionsprogram.

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

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 om han, före avgivandet av revisionsberättelserna, vid sin granskning följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Det gäller även i fråga om det bolag där A-son har besvarat ett antal frågor i en checklista med ja; svaren i checklistan kan inte anses ge något konkret besked om arten av hans granskning. Han har inte heller genom sina kompletterande upplysningar till RN gjort sannolikt att han i något av de sex uppdragen genomförde en godtagbar 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 händelser efter räkenskapsårets slut har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Granskningen av bolagens intäktsredovisning (anläggningsbolaget, kartongbolaget och rörbolaget)

4.1 Anläggningsbolaget

Anläggningsbolagets nettoomsättning uppgick till 10,1 mnkr. A-son har på ett dokument, under rubriken *Väsentliga händelser*, antecknat att omsättningen hade ökat med 683 tkr. Hans dokumentation består av en checklista rubricerad *Nettoomsättning* på vilken han har antecknat att han hade jämfört intäkter mot föregående år samt att samtliga försäljningstransaktioner i juli var granskade. Vidare finns ett utdrag ur huvudboken, avseende konto 3010 (benämnt Försäljning), på vilket han har signerat samtliga transaktioner avseende juli 2011. Transaktionerna avseende juli 2011 uppgick totalt till ca 1,1 mnkr.

A-son har till RN uppgett uppgett att han stickprovsgranskade samtliga försäljningstransaktioner för juli månad utan att finna fel och utgick från att redovisningsbyrån under året hade bokfört samtliga transaktioner på ett korrekt sätt.

4.2 Kartongbolaget

Kartongbolagets nettoomsättning uppgick till 15,9 mnkr. A-son har på en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, antecknat att han hade granskat bokföring av försäljningstransaktioner på konto 3011 (benämnt Försäljning) för maj och juni 2012. Vidare finns ett utdrag ur huvudboken, avseende detta konto på vilket han har signerat samtliga transaktioner för maj och juni 2012. Dessa transaktioner uppgick totalt till ca 3,7 mnkr.

A-son har förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta den redovisade nettoomsättningen.

A-son har anfört att han granskade konto 3011 för perioden maj–juni 2012, att de granskade månaderna var slumpvis utvalda och att granskningen avsåg fakturajournaler där samtliga belopp hade stämts av mot fakturor utan anmärkning.

4.3 Rörbolaget

Rörbolagets nettoomsättning uppgick till 4,7 mnkr. A-son har på en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, antecknat att han hade granskat samtliga försäljningstransaktioner avseende konto 3011 (benämnt Försäljning) för juli 2012. Han har även antecknat att han hade gjort en periodiseringskontroll för augusti och september 2012. Vidare finns ett utdrag ur huvudboken, avseende nämnda konto, på vilket han har signerat samtliga transaktioner för juli 2012. Dessa transaktioner uppgick totalt till ca 0,7 mnkr.

A-son har uppgett bl.a. följande. Han granskade samtliga transaktioner juli–september 2012. Han trodde att det räckte att granska transaktionerna och signera utdraget och att han inte behövde kopiera varje verifikation. Han kontrollerade dessutom huvudboken för att se om något verkade avvika.

4.4 RN:s bedömning

Av A-sons dokumentation kan inte beträffande något av de tre ovan nämnda bolagen utläsas att han genomförde en godtagbar granskning för att förvissa sig om fullständigheten i bolagens intäktsredovisning. Han har generellt hänvisat till att han utförde granskningar av försäljningstransaktioner. RN noterar att han inte i något av de tre bolagen granskade annat än ett mindre antal transaktioner. Oavsett omfattningen av denna granskning av försäljningstransaktioner kan en granskning av redovisade transaktioner inte verifiera fullständigheten i ett bolags intäktsredovisning. RN anser med hänsyn härtill och till hans i övrigt allmänt hållna uppgifter att han inte för något av de tre 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 i samtliga fall som så omfattande att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Granskningar av bolagens intäktsredovisning samt rutiner för kontanthantering och kassaredovisning (frisörbolaget och designbolaget)

5.1 Frisörbolaget

I fråga om frisörbolaget har A-son på en checklista, rubricerad *Kassa och bank*, antecknat "U.a." efter samtliga påståenden. Det framgår inte av dokumentationen vilken grund han hade för dessa slutsatser. Av hans dokumentation kan inte heller utläsas om han granskade bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning eller reflekterade över riskerna. Han har förelagts att kommentera detta, att förklara hur han kom fram till att inneboende risk och kontrollrisk var medelhög beträffande posten Kassa och bank och att uppge hur stor del av bolagets omsättning som utgjordes av kontanttransaktioner. Av hans dokumentation framgår inte heller om han granskade några z-kvitton eller kontrollremсор.

Bolagets nettoomsättning uppgick till 2,4 mnkr. A-son har på en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, antecknat att han hade granskat samtliga försäljningstransaktioner för april 2012 avseende konto 3010 (benämnt Klippning). Vidare finns ett utdrag ur huvudboken avseende detta konto på vilket han har signerat samtliga transaktioner för april 2012. Dessa transaktioner uppgick totalt till ca 170 tkr.

A-son har anfört följande.

Hans bedömning var att det var tillräckligt med riskbedömningen medelhög beträffande posten Kassa och bank. Han har varit revisor sedan bolaget startades år 1999 och anser att ägarna är mycket noggranna. Av bolagets omsättning utgjorde 19 procent kontanttransaktioner. Han bläddrade igenom verifikationer för perioden den 1 januari 2012–30 juni 2012 utan att finna några fel på vare sig kvitton eller "kontantremсор".

RN noterar att det inte finns något i A-sons dokumentation som verifierar hans uppgifter om granskningar av verifikationer för första halvåret 2012 eller av kvitton och "kontantremсор".

5.2 Designbolaget

Designbolaget bedrev butiksförsäljning. A-son har på en checklista, rubricerad *Kassa och bank*, antecknat "U.a." efter samtliga påståenden. Det framgår inte av dokumentationen vilken grund han hade för dessa slutsatser. Av hans dokumentation kan inte heller utläsas om han genomförde någon granskning av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning eller reflekterade över riskerna. Det går inte heller att av dokumentationen utläsa om han granskade några z-kvitton eller kontrollremсор.

Bolagets nettoomsättning uppgick till 6,7 mnkr. A-son har på en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, jämfört bruttovinster för några räkenskapsår samt antecknat att han hade granskat dagskassor för april 2012. Härutöver består hans

dokumentation avseende granskningen av intäktsredovisningen av ett utdrag ur huvudboken, avseende konto 3011 (benämnt Försäljning momspliktig), på vilket han har signerat samtliga transaktioner för april 2012. Transaktionerna för april 2012

uppgick totalt till ca 480 tkr.

A-son har anfört följande.

Han granskade försäljningen för april 2012 utan anmärkning. I samband med en periodiseringskontroll för april och maj 2012 granskade han bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning utan anmärkning. Han granskade även kontrollremсор för samma period. Han granskade också dagskassor för april och fann inte något avvikande. Han har varit revisor i bolaget i tolv år och uppfattar ägarna som mycket noggranna. Han ansåg det vara tillräckligt att granska en månad utan att finna fel samt att konstatera att bruttovinsten inte hade avvikit särskilt genom åren.

RN noterar att det inte finns något i A-sons dokumentation som verifierar uppgifterna om utförda granskningar av vare sig dagskassor eller kontrollremсор.

5.3 RN:s bedömning

Frisörbolagets och designbolagets verksamheter kunde medföra 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. Av revisionsdokumentationen går det inte att utläsa att A-son utförde en godtagbar granskning av bolagens intäktsredovisning.. Han har inte heller genom sina allmänt hållna 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. RN drar slutsatsen att granskningen av rutinerna för kontanthantering och kassaredovisning samt granskningen av intäktsredovisningen i övrigt var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte för något av de två bolagen hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Varulager (kartongbolaget, rörbolaget, designbolaget och tobaksbolaget)

6.1 Kartongbolaget

Posten Varulager togs i kartongbolaget upp till 692 tkr (motsvarande 17 procent av balansomslutningen). A-son har på en checklista antecknat U.a. efter olika påståenden. Det framgår inte av dokumentationen vilken grund han hade för dessa slutsatser. Han har på checklistan antecknat att posten Varulager hade hög väsentlighet samt noterat "Översiktlig granskning av lagerlista". Han har vidare antecknat

att han hade kontrollsummerat en lagerlista och priskontrollerat sex poster. Hans dokumentation innehåller en lagerlista på vilken han har signerat sex artiklar till ett värde om totalt 21 tkr. Han har förelagts att förklara den begränsade priskontrollen, att förklara varför han inte gjorde någon granskning av lagrets existens samt att förklara vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde. Han har också förelagts att beskriva principen för värdering av *Färdiga varor och handelsvaror*.

A-son har anfört följande.

Han hade inte närvarat vid inventeringen för år 2011/12 men hade kontrollerat sammanräkning och nedräkning. I övrigt kontrollerade han omsättningshastighet och bruttovinst. Han hade besökt G-stad två gånger för att fysiskt granska lagret. Tyvärr kunde han inte närvara i augusti 2012 utan fick förlita sig på företagsledarens noggrannhet samt uppgift om bolagets bruttovinst och omsättningshastighet. Färdiga varor och handelsvaror hade värderats till anskaffningspris. Han har som ensam revisor inte möjlighet att närvara vid inventering varje år men målsättningen är att närvara vartannat år.

6.2 Rörbolaget

I rörbolaget togs posten Varulager upp till totalt 1,0 mnkr (motsvarande 47 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 31 augusti 2012. I posten ingick delposterna Råvaror och förnödenheter, som togs upp till 678 tkr, och Varor under tillverkning, som redovisades med 352 tkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varulager*, med kommentarerna U.a. Hur han kommit fram till dessa slutsatser framgår inte. Han har antecknat att posten Varulager hade hög väsentlighet.

Vad gäller posten Råvaror och förnödenheter har A-son antecknat att han hade gjort en översiktlig granskning den 3 september 2012 vid besök hos bolaget genom att kontrollera "nedräkning" av samtliga varugrupper. Han har noterat att prissättningen var ett medelvärde av priser från fyra leverantörer. Härutöver finns på checklistan en anteckning om översiktlig granskning vid besök den 3 september 2012. Det finns ingen information om hur denna granskning hade skett. Av dokumentationen kan utläsas att en summeringskontroll hade gjorts av en lagerlista.

Vad gäller posten Varor under tillverkning har A-son antecknat att posten var avstämd mot fakturor. RN noterar att flera fakturor i hans dokumentation är utfärdade den 21 september 2012 och den 12 oktober 2012. Av dokumentationen kan inte utläsas om han granskade att det belopp som togs upp som pågående arbeten i sin helhet var upparbetat per balansdagen den 31 augusti 2012.

A-son har anfört följande.

Lagret fanns bokfört i en pärm med förtryckt prissättning med ett medelvärde beräknat utifrån priser från fyra leverantörer. Vid besök kontrollerade han ett antal produkter utan anmärkning. Vid besök hos bolaget den 3 september 2012 gick han

tillsammans med en av styrelseledamöterna igenom arbeten som inte var fakturerade per balansdagen den 31 augusti 2012. Det högsta beloppet, 87 tkr, var fakturerat den 2 september 2012.

6.3 Designbolaget

Posten Varulager togs upp till 4,0 mnkr (motsvarande 67 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att posten hade hög väsentlighet. Hans dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varulager*, på vilken han har antecknat "U.a." efter olika påståenden. Det framgår inte vilken grund han hade för dessa slutsatser. Han har på checklistan antecknat att tolv artiklar var avstämda mot fakturor. Det framgår dock inte av dokumentationen vilka artiklar som hade granskats. Utöver checklistan finns några handskrivna lagerlistor utan markeringar eller noteringar. A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser, att uppge vilka tolv artiklar som hade granskats samt att förklara den begränsade priskontrollen.

A-son har på checklistan antecknat att han hade gjort en summeringskontroll av lagerlistor samt att han översiktligt granskade varulagret vid ett besök den 3 maj 2012. Det finns ingen dokumentation som visar hur denna granskning hade skett.

A-son har till RN uppgett bl.a. följande. Han räknade samtliga listor. Vidare granskade han stickprovsvis antal, belopp och summor på vissa listor. Omsättningshastighet och bruttovinst avvek inte nämnvärt från de föregående åren. Vid besök den 3 maj 2012 kontrollerade han översiktligt varor. Urvalet av fakturor hade skett slumpvis.

A-son har i efterhand gett in två fakturakopior som avser elva artiklar med ett totalt inköpsvärde om 12 tkr.

6.4 Tobaksbolaget

Posten Varulager togs upp till 260 tkr (motsvarande 29 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varulager*, på vilken han antecknat "U.a." efter olika påståenden. Det framgår inte vilken grund han hade för dessa slutsatser. Han har på checklistan antecknat att han hade gjort en översiktlig granskning av lagerlistor samt att tio artiklar var priskontrollerade. Han har på handskrivna lagerlistor angett verifikationsnummer i anslutning till några artikelnamn. Det finns ingen dokumentation som visar *när* eventuell granskning skedde eller som anger *hur* urvalet gjordes. A-son har i efterhand tillställt RN en fakturakopia från en leverantör, på vilken han har signerat tolv varor till ett sammanlagt värde om 7 tkr.

A-son har anfört följande. Lagret hade under de senaste sju åren inte varierat i storlek. Omsättningshastigheten hade varierat mellan 11 och 14 ggr och bruttovinsten mellan 15 och 18 procent. Han såg därför ingen anledning att inte godta lagrets existens och värde. Skälet till att han godtog lagrets existens och värde beror på att han ofta hade besökt butiken och konstaterat att affärens hyllor var fulla med

varor samt att lagrets omsättningshastighet och bolagets bruttovinst inte avvek från föregående år. De tio artiklar som priskontrollerades hade valts ut slumpmässigt. Granskningen skedde ”i samband med bokslutet”.

6.5 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 kartongbolaget, rörbolaget, designbolaget och tobaksbolaget utgjorde varulagret en väsentlig balanspost. A-son skulle alltså ha närvarat vid lagerinventeringen i respektive bolag om detta inte var praktiskt ogenomförbart (eller ogörligt). På grund av postens väsentlighet i respektive bolag skulle A-son också ha förvärvat sig om att lagret var korrekt prissatt.

A-son var inte i något av de fyra här aktuella bolagen närvarande vid lagerinventeringen. Han har i stället hänvisat till översiktliga granskningar av lagerlistor samt summeringskontroller. I hans dokumentation finns emellertid inte för något av bolagen några handlingar som visar att han utförde några granskningar som var tillräckliga för en bedömning av varulagrets existens och värde. I fråga om samtliga fyra uppdrag har han i sina yttranden till RN lämnat endast allmänt hållna redogörelser om bl.a. summeringar och översiktliga granskningar. Mot bakgrund av vad som angetts ovan anser RN inte att han har gjort sannolikt att han i något fall utförde en godtagbar granskning av posten Varulager (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig i respektive bolag framstår bristerna 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.

7 Principer för intäktsredovisning (anläggningsbolaget och rörbolaget) samt kontantmetoden (rörbolaget)

7.1 Anläggningsbolaget

Anläggningsbolaget bedrev anläggningsarbete samt fastighetsunderhåll. I årsredovisningen saknas information om principerna för intäktsredovisning. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han uppmärksammade denna brist eller påtalade att rättelse skulle ske.

A-son har uppgett att han missade att det saknades uppgifter om bolagets principer för intäktsredovisning men att redovisningsbyrån numera har uppdaterat sitt bokslutsprogram. Han har tillagt att bolaget inte hade några uppdrag till fast pris och att bolaget fakturerade timtid och material.

7.2 Rörbolaget

Rörbolaget bedrev verksamhet inom VVS-branschen. I årsredovisningen saknas information om principerna för intäktsredovisning, exempelvis när varor under tillverkning intäktsredovisades. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han uppmärksammade denna brist eller påtalade att rättelse skulle ske.

A-son har uppgett att bolaget tillämpade kontantmetoden och att kundfordringar bokfördes vid årets slut.

Rörbolaget hade räkenskapsåret 2010/11 en omsättning om 4,0 mnkr och år 2011/12 en omsättning om 4,7 mnkr. RN konstaterar att det av dokumentationen inte kan utläsas om A-son reflekterade över att bolaget använde kontantmetoden (se 7.3 nedan).

På RN:s kompletterande fråga har A-son tillagt att bolaget alltid hade använt kontantmetoden och att han tyvärr missade att omsättningen översteg 3 mnkr.

7.3 RN:s bedömning

Enligt 5 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder anges i årsredovisningen. Vidare framgår av BFNAR 2003:3 *Redovisning av intäkter* p. 42 att en årsredovisning ska innehålla tilläggsupplysningar om vilka principer som har tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som har använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. I anläggningsbolagets årsredovisning saknas uppgifter om tillämpad princip för intäktsredovisning. I rörbolagets årsredovisning saknas uppgifter om tillämpad princip för intäktsredovisning samt princip för värdering av varor under tillverkning. A-son skulle ha påtalat för bolagen att årsredovisningarna behövde kompletteras med dessa upplysningar. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed.

Enligt 4 kap. 1 § 1 bokföringslagen (1999:1078) ska ett företag löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§ samma lag. Enligt 4 kap. 2 § denna lag ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av 5 kap. 2 § samma lag följer att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Ett bolag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre mnkr får dock dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker.

Vid räkenskapsårets utgång ska samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras (kontantmetoden).²

Som framgått ovan har A-son uppgett att rörbolaget vid redovisningen av räkenskapsåret 2011/12 använde kontantmetoden trots att bolagets omsättning sedan flera år översteg 3 mnkr. Bolaget uppfyllde därför inte bokföringslagens villkor för att få tillämpa kontantmetoden i sin bokföring. A-son skulle i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att bolagets metod för bokföring stred mot bokföringslagen. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

8 Datering av en revisionsberättelse (designbolaget)

Revisionsberättelsen för designbolaget är daterad den 19 november 2012. Balans- och resultatrapporter är utskrivna den 23 november 2012 och har därefter försetts med A-sons signatur.

A-son har uppgett att han erhöll handlingarna i början av november 2012 och att han tyvärr "satt fel datum" på revisionsberättelsen beroende på att datum på bolagsstämma och fastställelseintyg var utskrivet i förväg. Han har i ett kompletterande yttrande uppgett att han erhöll handlingar via SIE4-fil den 29 oktober 2012. Han påbörjade granskningen den 12 november 2012 mot saldobalansen och stämde av mot balans- och resultatrapporter. Dessa erhöll han först den 23 november 2012. Revisionsberättelsens datum ska vara den 23 november 2012.

8.4 RN:s bedömning

Enligt ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter*, p.41, ska revisorns rapport dateras tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna, däribland bevis för att alla delar som utgör de finansiella rapporterna, däribland de tillhörande noterna, har upprättats, och de med vederbörlig att göra det har försäkrat att de tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska dateras och undertecknas i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Detta innebär att såväl datering som undertecknande ska ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet har avslutats.

RN konstaterar att A-son i designbolaget utförde vissa kontroller efter den tidpunkt till vilken han daterade sin revisionsberättelse. Genom att datera sin revisionsberättelse innan granskningsarbetet hade avslutats har han åsidosatt god revisionssed.

² Jfr BFNAR 2001:2 *Löpande bokföring* p. 26–29 Kontantmetoden. Idag gäller i stället BFNAR 2013:2 *Bokföring* där motsvarande bestämmelser finns i p. 3.14–15.

9 Skatter och avgifter (rörbolaget och designbolaget)

9.1 Rörbolaget

I dokumentationen för rörbolaget finns ett utdrag ur huvudboken som avser kontot 2510 Skatteskulder. Utdraget är utskrivet den 21 mars 2013 och har därefter försetts med A-sons signatur. Hans revisionsberättelse är daterad den 26 februari 2013.

I dokumentationen finns ett skattekontoutdrag för perioden 2 juli–6 oktober 2012. Av detta framgår att bolaget hade påförts kostnadsräntor varje månad. A-son har i efterhand tillställt RN ytterligare ett kontoutdrag avseende perioden 1 juni 2012–2 september 2012. Av skattekontoutdragen kan utläsas att bolaget under de fyra månader som utdragen omfattar hade betalat skatter och avgifter ca två veckor för sent varje månad och att bolaget hade påförts kostnadsräntor för var och en av dessa månader.

A-son har uppgett att ingående saldo på skattekontot var plus 726 kr och att han hade stämt av inte avdragsgilla kostnadsräntor om totalt 4 093 kr. Han har tillagt att han borde ha anmärkt på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter och att det av olika skäl uppstod en viss turbulens i bolaget.

9.2 Designbolaget

Av ett skattekontoutdrag avseende perioden 1 maj 2011–30 april 2012 framgår att designbolaget hade betalat skatter och avgifter med stora förseningar under hela året och att bolaget hade påförts kostnadsräntor varje månad. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjorde några reflektioner med anledning av detta. Han har förelagts att kommentera detta och förklara varför han i sin revisionsberättelse inte anmärkte på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

Vad gäller skatter och avgifter har A-son uppgett att han muntligen framförde till bolaget att skattebetalningarna måste skötas bättre.

9.3 RN:s 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 göra skatteavdrag eller i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Av A-sons dokumentation och yttranden framgår att han var medveten om att rörbolaget och designbolaget inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid under respektive räkenskapsår. Enligt RN:s uppfattning var de brister i bolagens sätt att hantera skatter och avgifter så allvarliga att A-son skulle ha anmärkt på dessa i sina revisionsberättelser för de två bolagen. Genom att underlåta att anmärka på att skatter och avgifter inte betalades i rätt tid har han åsidosatt god revisionssed.

10 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för fem av de här aktuella bolagen utfört någon godtagbar granskning av resultaträkningarna och för två av dessa bolag inte heller någon godtagbar granskning av bolagens rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. Hans granskning av en väsentlig balanspost (varulager) har varit bristfällig i fyra av bolagen. Bristerna i granskningen av resultaträkningarna och en väsentlig balanspost har varit så omfattande att han för samtliga sex här aktuella bolag har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

A-son har inte för något av bolagen utfört en godtagbar granskning av efterföljande händelser. För ett av bolagen har han daterat sin revisionsberättelse innan granskningsarbetet hade avslutats och för två av bolagen har han underlåtit att anmärka på att skatter och avgifter inte hade hanterats korrekt. För två av bolagen har han underlåtit att anmärka på att information om principer för redovisning av intäkter saknades i bolagens årsredovisningar. Slutligen har han underlåtit att anmärka på att ett bolag hade använt sig av fel bokföringsmetod.

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 i sex 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.