

FörvR. beslut 2016-01-22, avslag inhibition, målnr. 219-16
Dom 2016-02-25, avslag

D 15

Disciplinärende – godkände revisorn A-son

Revisorsnämnden upphäver A-sons godkännande som revisor och bestämmer att beslutet ska gälla omedelbart.

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att godkände revisorn A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet efter den genomförda kontrollen har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. Aktiebolagen benämns här **livsmedelsbolaget** och **byggbolaget**. Vidare har RN hämtat in revisionsdokumentationen för ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag, nämligen **fiskodlingsbolaget**, **möbelbolaget**, **kakelbolaget** samt **musikbolaget**.

Bolagens omsättning och balansomslutning för de granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

| Bolag | Räkenskapsår | Omsättnin g | Balansomslutn ing |
|--------------------|-----------------------|----------------|----------------------|
| Livsmedelsbolaget | 2011-05-01–2012-06-30 | 14,0 | 2,2 |
| Byggbolaget | 2011-05-01–2012-04-30 | 10,5 | 4,5 |
| Fiskodlingsbolaget | 2012-05-01–2013- | 15,9 | 23,7 |

| | | | |
|--------------|-----------------------|------|-----|
| t | 04-30 | | |
| Möbelbolaget | 2012-09-01–2013-04-30 | 3,6 | 1,6 |
| Kakelbolaget | 2013 | 10,3 | 3,0 |
| Musikbolaget | 2013 | 5,0 | 4,4 |

I revisionsberättelsen för möbelbolaget anmärkte A-son bl.a. på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det var möjligt att hålla stämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Övriga revisionsberättelser var upprättade enligt standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 behandlas jäv enligt aktiebolagslagen (2005:551). I avsnitt 4 behandlas dateringen av revisionsberättelserna. I avsnitten 5–8 behandlas frågor rörande A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen, inklusive hans granskning av väsentliga resultat- och balansräkningsposter. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 9.

2 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 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.

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

3 Jäv enligt aktiebolagslagen (livsmedelsbolaget, byggbolaget, fiskodlingsbolaget, möbelbolaget och kakelbolaget)

Kvalitetskontrollanten har antecknat att en medarbetare till A-son hade upprättat årsredovisningarna för livsmedelsbolaget och byggbolaget.

I revisionsdokumentationen för möbelbolaget finns ett brev, ställt till detta bolag, enligt vilket A-son översänder handlingar för påskrift. Dessa anges bl.a. vara årsredovisning i original.

A-son har förelagts att redogöra för vem som har upprättat årsredovisningarna i samtliga de sex bolag som omfattas av RN:s utredning.

A-son har uppgett följande.

Revisionsbyrå utförde ingen löpande redovisning åt sina revisionskunder. När kunden saknade kompetens för att upprätta årsredovisning, alternativt när inte redovisningskonsulten utförde detta, upprättade en av hans revisorsassistenter årsredovisningen. Revisorsassistenter upprättade årsredovisningarna i de fem rubricerade bolagen. Dessa assistenter utförde även granskning i samma fem bolag.

Vid upprättande av årsredovisningar läser han och hans medarbetare in sie4-filen i ett bokslutsprogram. Då upprättas en årsredovisning som sedan justeras av honom och hans medarbetare, eftersom konton med negativa tecken, t.ex. utnyttjad checkkredit hamnar på fel sida i årsredovisningen.²

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § första stycket 2 aktiebolagslagen får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Av 9 kap. 18 § samma lag följer att en revisor vid revisionen inte får anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor.

A-son har uppgett att hans revisionsmedarbetare upprättade årsredovisningar för fem av de revisionsuppdrag som har ingått i RN:s granskning. A-son har genom att vid revisionen använda medarbetare som inte var behöriga brutit mot förbudsregeln i 9 kap. 18 § aktiebolagslagen. Han har härigenom agerat i strid med förbudsregler i aktiebolagslagen.

² En sie-fil är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram.

4 Dateringen av revisionsberättelserna (livsmedelsbolaget, fiskodlingsbolaget, möbelbolaget, kakelbolaget och musikbolaget)

Av sammanställningen nedan framgår *dels* dateringen av A-sons revisionsberättelser, *dels* vid vilka tidpunkter han noterade i sin dokumentation att han i de olika bolagen hade utfört vissa granskningsinsatser *och dels* när arbetspapper avseende dessa granskningsåtgärder skrevs ut.

| Revisionsuppdrag | Revisionsberättelse | Granskningsnoteringar | Utskriftsdatum |
|--------------------|---------------------|--|--|
| Livsmedelsbolaget | 2012-12-28 | 2013-01-07–2013-01-15 | 2013-01-07–2013-01-15 |
| Fiskodlingsbolaget | 2013-10-30 | 2013-11-19 | 2013-10-26, 2014-10-28 |
| Möbelbolaget | 2013-12-04 | | |
| Kakelbolaget | 2014-04-24 | 2014-06-25 | 2014-02-26 |
| Musikbolaget | 2014-02-14 | 2014-06-25 2014-06-26 2014-06-26 | 2014-02-06 2014-02-27 2014-06-26 |

Av ett e-postmeddelande som skickades från fiskodlingsbolagets redovisningskonsult till A-son den 22 november 2013 framgår bl.a. att texten i förvaltningsberättelsen skulle ändras.

I dokumentationen för möbelbolaget finns ett brev, daterat den 21 februari 2014, enligt vilket A-son översände handlingar för påskrift. En av dessa handlingar angavs vara bolagets årsredovisning.

A-son har förelagts att uppge när han avslutade revisionen i livsmedelsbolaget, fiskodlingsbolaget och möbelbolaget. Han har också förelagts att förklara diskrepansen mellan dateringen av utskriften av dokumenten och när granskningsåtgärderna utfördes, dvs. kommentera förhållandet att ett dokument har skrivits ut vid en tidpunkt då de i dokumentet noterade granskningsåtgärderna ännu inte hade utförts. Vidare har han förelagts att kommentera förhållandet att hans granskningsnoteringar och utskrifter i flera fall är åsatta datum i tiden efter respektive revisionsberättelses datering.

A-son har uppgett följande.

Revisionen av *livsmedelsbolaget* var inte korrekt hanterad. Bolaget hade utan hans vetskap förlängt räkenskapsåret och bytt redovisningskonsult.³ Uppdraget kom in mycket sent och var helt oplanerat. Han minns inte när revisionen avslutades.

För *fiskodlingsbolaget* har han antedaterat sin revisionsberättelse. Han hade inte möjlighet att genomföra revisionen före den 30 oktober 2013 som är det senaste

³ Livsmedelsbolaget hade förlängt räkenskapsåret så att balansdagen var den 30 juni mot tidigare den 30 april.

datum bolaget kunde avlämna en årsredovisning. Kunden var betydelsefull för honom, redovisningskonsulten var alltid sen och kunden ville inte ha en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen på grund av att han inte hade hunnit utföra sitt arbete. Revisionen utfördes i november 2013. Årsredovisningen undertecknades den 28 november 2013. I årsredovisningen för föregående räkenskapsår anmärkte han på för sent upprättad årsredovisning.

Han fick räkenskaperna för *möbelbolaget* översända till sig i oktober 2013. Ett utkast till årsredovisning upprättades i december 2013. I januari 2014 godkände företrädare för möbelbolaget utkastet till årsredovisning vilket därefter skickades till möbelbolaget för styrelsens underskrifter.⁴ Utkastet blev inte godkänt förrän i februari 2014. Han anser att årsredovisningen ska dateras den dag då han får bokslutet presenterat för sig. Revisionsberättelsen daterades den 4 december 2013 då han ansåg att revisionen var avslutad. Tiden därefter var ”väntetid”.

För *kakelbolaget* fick revisionsteamet en sie-fil i april 2014 och granskningen och revisionen gjordes samma månad. Handlingar var inte utskrivna tidigare och blev daterade med det datum då de skrevs ut. Planeringen kan ske innan revisionsteamet erhåller sie-filen, och det verkar ha skett i detta fall. Allt verkar vara gjort i april 2014. Handlingar synes inte ha blivit utskrivna och insatta i pärm förrän i juni 2014. Troligtvis skrevs dokumentationen ut vid ett senare tillfälle. Revisionen utfördes i rätt tid.

Vad avser dateringen av arbetsbladen i dokumentationen för *musikbolaget* lades uppgifterna upp den 6 februari 2014 och uppgifterna var införda efter granskningen. Han och en av musikbolagets delägare åkte till G-stad i februari varje år. Innan dess erhöll han, och tittade på, alla bokslutsunderlag, utkast till årsredovisning och sie-fil. På plats granskade han underlag och tog kopior på det han behövde. När detta var klart, fastställdes årsredovisningen. När han fick denna undertecknad, avgav han revisionsberättelse. Om det förekom datum som inte stämde, berodde det på att det var dokument som inte tidigare varit utskrivna och insatta i dokumentationen. Troligtvis har dokumentationen blivit utskriven vid ett senare tillfälle. Revisionen utfördes i rätt tid.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionsred följer att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande.

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* p. 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 samma ISA p. 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.

⁴ Som framgått ovan sände A-son handlingar i original till möbelbolaget den 21 februari 2014 för styrelsens underskrifter.

Möjligheten att färdigställa den slutliga dokumentationen för ett revisionsuppdrag efter revisionsberättelsens datering är förbehållen rena administrativa åtgärder som inte medför att några nya granskningsåtgärder utförs eller att några nya slutsatser dras. Regelverket möjliggör således endast att det viss tid i efterhand görs noteringar om sådana åtgärder som vidtagits innan revisionsberättelsen avgavs. Det möjliggör däremot inte att brister i revisionen läks genom att det efter revisionens slutförande utförs kompletterande granskningsåtgärder.

RN konstaterar att A-son avseende livsmedelsbolaget har uppgett att han inte minns när revisionen var avslutad. I hans dokumentation finns utskrifter och noteringar som är gjorda efter dateringen av hans revisionsberättelse. Det får därför anses klarlagt att hans revisionsberättelse är antedaterad. Vad gäller fiskodlingsbolaget har han medgett att han antedaterade sin revisionsberättelse. I fråga om möbelbolaget har han uppgett att revisionen enligt hans mening var avslutad vid den tidpunkt då revisionsberättelsen daterades, dvs. den 4 december 2013. Mot bakgrund av hans uppgift om att årsredovisningen undertecknades först i februari 2014 finner RN det emellertid klarlagt att han antedaterade även denna revisionsberättelse. Vad gäller kakelbolaget och musikbolaget har han uppgett att revisionen utfördes i rätt tid. Av hans granskningsnoteringar framgår emellertid att delar av granskningen inte dokumenterades i rätt tid.

RN finner det således utrett att A-son, vad gäller livsmedelsbolaget, fiskodlingsbolaget och möbelbolaget, åsatte sina revisionsberättelser ett datum som låg i tiden innan granskningsarbetet hade avslutats. Vad avser fiskodlingsbolaget var detta särskilt allvarligt då det skedde av hänsyn till revisionsklientens önskemål.⁵ Vad avser övriga två revisionsuppdrag, kakelbolaget och musikbolaget, färdigställdes dokumentationen inte i godtagbar tid.

A-son har genom sitt nu angivna agerande åsidosatt god revisionssed i de fem aktuella revisionsuppdragen.

5 Intäktsredovisning (livsmedelsbolaget, byggbolaget och möbelbolaget)

5.1 Livsmedelsbolaget

Av dokumentationen kan inte utläsas vilka granskningsåtgärder som A-son utförde avseende livsmedelsbolagets resultaträkning. Han har förelagts att uppge på vilken grund han förvissade sig om fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

A-son har uppgett att man aldrig kan förvissa sig om fullständigheten i intäktsredovisning så länge det finns kontanter i verksamheten samt att han inte minns om han kontrollerade att livsmedelsbolaget hade ett av Skatteverket godkänt kassaregister men att han möjligtvis ställde frågan till ägarna.

5.2 Byggbolaget

⁵ Jfr RN:s beslut den 15 december 2011, dnr 2011-660 i RN:s praxissamling samt den 8 maj 2014, dnr 2014-310 i RN:s praxissamling.

Av dokumentationen kan inte utläsas vilka granskningsåtgärder som A-son utförde avseende byggbolagets intäktsredovisning. Han har förelagts att uppge hur han förvissade sig om fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

A-son har uppgett att det är enkelt att kontrollera nummerserier på fakturor, eftersom byggbolaget fakturerar allt.

5.3 Möbelbolaget

A-son har i dokumentationen för möbelbolaget, vad avser granskningen av nettoomsättningen, antecknat att han inte hade varit på plats hos bolaget och därför inte hade tillgång till relevant material. Han har också antecknat att han av dessa skäl ansåg sig inte kunna granska bokföring av försäljningstransaktioner, följesedlar och nummerserier. Som sammanfattning har han noterat att han hade svårt att detaljgranska intäktsredovisningen och att granskningen blev begränsad för att revisionsteamet inte var på plats vid revisionen.

A-son har förelagts att utveckla vad han avser med att han inte var på plats vid revisionen och hur han säkerställde att han hade tillgång till relevant räkenskapsmaterial samt att redogöra för vilka granskningsåtgärder som han utförde avseende möbelbolagets intäktsredovisning.

A-son har uppgett att han fick en sie-fil och allt övrigt material per post. Möbelbolaget skannade de dokument han saknade och begärde. Han stämde av redovisad mervärdesskatt mot bokförda intäkter utan att upptäcka några avvikelser vid granskningen.

RN gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Det går inte för något av de här aktuella bolagen att av dokumentationen att utläsa att A-son gjorde någon egentlig granskning av intäktsredovisningen. Han har inte heller i sina mycket knapphändiga svar till RN redogjort för några godtagbara revisionsåtgärder. RN drar mot denna bakgrund slutsatsen att han inte utförde någon granskning ägnad att säkerställa fullständigheten i intäktsredovisningen (jämför den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Han saknade därmed grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Varulager (livsmedelsbolaget, möbelbolaget och musikbolaget)

6.1 Livsmedelsbolaget

Posten Varulager redovisades i livsmedelsbolaget med 0,9 mnkr per balansdagen den 30 juni 2012, vilket motsvarade 43 procent av balansomslutningen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas vilka granskningsåtgärder han utförde avseende varulagret. Av dokumentationen framgår att han inte var närvarande vid livsmedelsbolagets inventering.

A-son har uppgett följande.

Livsmedelsbolaget hade utan hans vetskap förlängt räkenskapsåret. Räkenskaperna lämnades till honom i december 2012. Revisionsteamet pratade med ägarna och hade ett gott förtroende för dem. Han fick känslan att ägarna ville att det skulle bli rätt. Vad avser lagret kunde han bara granska livsmedelsbolagets underlag, bl.a. ett undertecknat lagerintyg. Avseende lagrets existens och värde har revisionsteamet utfört stickprov på enstaka produkter i lagret. Revisionsteamet räknade fram bruttovinster som verkade rimliga. Nivån på lagret hade inte förändrats mycket sedan föregående år.

6.2 Möbelbolaget

Posten Varulager togs i möbelbolaget upp till 1 mnkr, vilket motsvarade 64 procent av balansomslutningen. I dokumentationen finns en handling där A-son har antecknat att möbelbolaget hade ändrat räkenskapsår utan hans vetskap, att revisionen påbörjades efter balansdagen och att detta medförde att det inte var möjligt att närvara vid inventeringen av varulagret.⁶ Han har vidare antecknat att lagret var ett utställningslager och att produkterna var redovisade till anskaffningspris utan avdrag för inkurans.

A-son har uppgett följande.

Möbelbolaget hade förkortat räkenskapsåret, något som han inte kände till. Det förhållandet att han inte hade varit närvarande vid möbelbolagets lagerinventering borde ha framgått av revisionsberättelsen. Han fick en sie-fil och allt övrigt material per post. Möbelbolaget skannade de dokument han saknade och begärde. Vad avser granskningen av varukostnader och lager stämde han av ingående mervärdesskatt i förhållande till varuinköpen. Han upptäckte inte några avvikelser vid denna granskning. Vidare är inkurans ”något som moderbolaget inte tillämpar”. Revisionsteamet utförde priskontroll. Revisionsteamet hade även ett lagerintyg som styrkte lagrets existens. Under rådande omständigheter kunde teamet inte göra mer.

6.3 Musikbolaget

⁶ Möbelbolaget hade förkortat räkenskapsåret så att balansdagen var den 30 april mot tidigare den 31 augusti.

Musikbolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2013 posten Varulager med 1,5 mnkr vilket motsvarade 33 procent av balansomslutningen. Dokumentationen består av lagerlistor samt specifikationer med uppgift om hur lagervärdet hade beräknats. A-son har antecknat att han inte var närvarande vid musikbolagets inventering.

A-son har uppgett följande.

Eftersom musikbolaget hade ett fåtal leverantörer av råmaterial, kontrollerade han att det inte fanns några leverantörsfakturor som kunde innebära fel i lagrets storlek. Musikbolaget hade bra koll på detta och han hade inte upptäckt några avvikelser. Tillsammans med ägarna för musikbolaget gick han igenom principerna för lagervärdering. Han granskade inköpskostnaderna för att konstatera att materialkostnaden kändes korrekt. Han konstaterade vid ett besök hos bolaget i februari 2014 att det fanns ett lager och att detta var relativt konstant över åren.

RN gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster* p. 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 posten Varulager var väsentlig i de tre här aktuella bolagen. Inte i något fall var A-son närvarande vid lagerinventering i anslutning till balansdagen. Han har inte heller redogjort för några alternativa granskningsåtgärder av betydelse avseende lagrens existens.

Beträffande livsmedelsbolaget har han uppgett att han inte fick information om att livsmedelsbolaget hade förlängt räkenskapsåret samt att han inte fick tillgång till bolagets räkenskaper förrän i december 2012. Enligt RN:s bedömning försämrade emellertid inte någon av dessa omständigheter hans möjligheter att informera sig om och närvara vid en lagerinventering i anslutning till balansdagen den 30 juni 2012.

Vad avser möbelbolaget hade A-son, utöver att ta ställning till om han hade godtagbara revisionsbevis för lagrets existens, att bedöma om styrelsens värdering av lagret var rimlig. Mot bakgrund av att lagret var ett utställningslager och samtidigt värderades till anskaffningsvärden fanns det enligt RN:s mening anledning att ifrågasätta styrelsens värdering. Varken av hans dokumentation eller hans yttranden till RN framgår dock att han gjorde några särskilda överväganden i denna fråga.

Sammanfattningsvis konstaterar RN att A-sons granskning av respektive bolags varulager var bristfällig, dels därför att han inte närvarade vid lagerinventering i livsmedelsbolaget och musikbolaget, dels därför att han inte ifrågasatte rimligheten av att möbelbolagets varulager värderades till anskaffningsvärden. Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig i samtliga tre bolag saknade han härigenom grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

7 Uttalande från företagsledningen (möbelbolaget)

I dokumentationen för möbelbolaget saknas ett av företagsledningen underskrivet uttalande.

A-son har uppgett att han hade upprättat ett uttalande att undertecknas av företagsledningen men att det aldrig blev skickat till möbelbolaget.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt samma ISA p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen.

Genom att inte hämta in ett uttalande från företagsledningen har A-son åsidosatt god revisionsred.

8 Efterföljande händelser (livsmedelsbolaget, möbelbolaget, kakelbolaget och musikbolaget)

Av dokumentationen kan inte för något av livsmedelsbolaget, möbelbolaget, kakelbolaget eller musikbolaget utläsas om A-son granskade efterföljande händelser.

A-son har uppgett följande.

Beträffande *livsmedelsbolaget* granskade han efterföljande händelser genom att läsa igenom verifikationer på det nya året.

Han granskade inte efterföljande händelser avseende *möbelbolaget*, eftersom bolaget bara såvitt han minns skickade räkenskapshandlingar för det aktuella räkenskapsåret till honom.

Han tog del av verifikationer för *kakelbolaget* två–tre månader efter balansdagen. Vid granskningen fann han inget som påverkade bokslutet.

Avseende *musikbolaget* följde han upp in- och utbetalningar efter balansdagen och han tog del av verifikationer och kund- och leverantörsfakturor för januari månad.

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 exempelvis avklippskontroller.

I A-sons dokumentation saknas information om vidtagna granskningsåtgärder av de slag som fordras för samtliga ovan nämnda bolag. Enligt RN:s mening är de åtgärder han har redogjort för i sina yttranden till RN inte tillräckliga för att uppfylla kraven i ISA 560. Granskningen av efterföljande händelser var därför bristfällig. Genom att inte granska efterföljande händelser i fyra bolag på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

9 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete. Han har i fem bolag agerat i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser. Vidare har han avseende fem bolag daterat sina revisionsberättelser innan granskningsarbetet hade avslutats eller inte färdigställt sin dokumentation i tid. Hans granskning av intäktsredovisningen i tre bolag har varit otillräcklig och han har därmed saknat grund för att tillstyrka fastställande av dessa bolags resultat- och balansräkningar. Vidare har han inte genomfört någon tillräcklig granskning av tre bolags redovisade varulager och har som en följd av detta saknat grund för att tillstyrka fastställande av dessa bolags resultat- och balansräkningar. I ett fall har han inte hämtat in något uttalande

från företagsledningen. I fyra bolag har han inte granskat efterföljande händelser på ett godtagbart sätt.

A-son har genom dessa försummelse 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 fastställande av resultat- och balansräkningarna för fyra bolag. Även i övrigt är revisionerna behäftade med ett antal betydande brister. I synnerhet i de delar som har behandlats i avsnitten 3 och 4 ovan (jäv samt datering av revisionsberättelserna) ger omständigheterna anledning till tvivel om A-son har en sådan integritet i förhållande till sina revisionsklienter som fordras av en revisor.

Utredningen i ärendet ger därför starka skäl att ifrågasätta A-sons 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, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit vikarierande myndighetschefen Adam Diamant, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt chefsrevisorn Bodil Björk som har föredragit ärendet.