

## D 15

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. Av en rapport från kvalitetskontrollanten framgår att denne bedömde att A-sons revisionsarbete inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionsd. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende.

RN:s utredning har omfattat en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de tre revisionsuppdrag som ingick i dennes kontroll. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av uppdragen. Dessa avsåg två bolag, här benämnda **byggbolaget** och **isoleringsbolaget**. Vidare har RN inhämtat hans revisionsdokumentation för ytterligare tre revisionsuppdrag. De aktiebolag som dessa uppdrag avsåg benämnas här **livsmedelsbolaget**, **produktbolaget** och **markbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Byggbolaget	2012-07-01–2013-06-30	23,3	12,0
Isoleringsbolaget	2013	30,4	18,8
Livsmedelsbolaget	2013	0,09	0,02
Produktbolaget	2013	4,9	2,2
Markbolaget	2013-05-01–2014-04-30	25,3	12,8

Byggbolaget bedrev byggverksamhet och isoleringsbolaget bedrev tillverkning och försäljning av isoleringsmaterial. Livsmedelsbolaget skulle enligt förvaltningsberättelsen bedriva handel med livsmedel men hade endast begränsad verksamhet under år 2013. Produktbolaget bedrev försäljning av specialprodukter inom byggsektorn, medan markbolaget bedrev markanläggnings-, grund- och VVS-arbeten.

A-son avgav för byggbolaget, isoleringsbolaget, produktbolaget och markbolaget revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Vad gäller livsmedelsbolaget tillstyrkte A-son fastställande av resultat- och balansräkningarna samt förslaget till vinstdisposition. I revisionsberättelsen informerade han bl.a. om att bolagets eget kapital var förbrukat och att någon kontrollbalansräkning enligt aktiebolagslagen (2005:551) inte hade upprättats.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3–5 behandlas A-sons granskning av väsentliga resultat- och balansposter och i avsnitt 6 hans granskning av principerna för

intäktsredovisning. I avsnitt 7 behandlas frågor om fortsatt drift, i avsnitt 8 skriftliga uttalanden från företagsledningen och i avsnitt 9 granskning av efterföljande händelser. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 10.

## 2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionsred 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 revisionsred. 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.<sup>1</sup> 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 Intäktsredovisning

A-sons dokumentation beträffande intäktsredovisningen i byggbolaget, isoleringsbolaget, produktbolaget och markbolaget består förutom av resultatrapporter av checklistor, rubricerade *Resultaträkning*, utan några noteringar om granskningar eller gjorda iakttagelser. Listorna har tre underrubriker. Under den första rubriken, benämnd *Inledande analys*, finns tre föreslagna revisionsåtgärder, nämligen Jämför med föregående år, Öväntade belopp och Vad visar nyckeltalen. Under den andra rubriken, benämnd *Fullständighet*, finns upptaget Bruttovinst/täckningsbidrag respektive Ränteintäkter/räntekostnader. Under den tredje rubriken, benämnd *Presentation*, anges ”Rubricering ÅRL”. För byggbolaget har A-son efter frågan ”Vad visar nyckeltalen” antecknat ”Bra siffror”. I fråga om

---

<sup>1</sup> Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

isoleringsbolaget har han antecknat ”Positiva tal” och ”Ökad intäkt” efter samma fråga. Vad gäller produktbolaget har han efter samma fråga antecknat ”Dåliga värden” och beträffande markbolaget ”Positiva tal”, ”Stabila intäkter”, ”Bra resultat” och ”Bra soliditet”. Efter övriga förslag till åtgärder på respektive checklista har han antecknat ”Ok” eller ”Bra”. Han har beträffande isoleringsbolaget även antecknat att han hade granskat närståendetransaktioner och konton med större belopp. Av dokumentationen kan inte närmare utläsas utförda granskningars inriktning eller omfattning eller vilken grund han hade för sina slutsatser.

Som slutsats har A-son på checklistorna för byggbolaget och produktbolaget antecknat att poster var rätt redovisade. På checklistorna för isoleringsbolaget och markbolaget har han noterat att resultaträkningen gav en rättvisande bild av resultatet i respektive bolag.

A-son har för samtliga de fyra här aktuella bolagen antecknat att kontrollmiljön var god. Enligt hans dokumentation var grunden för denna bedömning främst att företagsledningen i respektive bolag var engagerad och delaktig i väsentliga rutiner. Han har beträffande byggbolaget också noterat att redovisningskonsultens arbete bidragit till hans slutsats om kontrollmiljön. Vad gäller isoleringsbolaget har han antecknat att den ekonomiansvariges arbete bidragit till slutsatsen. I fråga om produktbolaget och markbolaget har han hänvisat till att det fanns en fungerande redovisning.

RN har i föreläggande till A-son konstaterat att det inte för något av bolagen finns något som visar om han granskade några intäktsposter. Han har för samtliga bolag förelagts att kommentera RN:s iakttagelse, att beskriva eventuella granskningar och att förklara vilken grund han hade för att godta de redovisade intäkterna.

A-son har uppgett följande.

Han granskade redovisningen genom att analysera denna med hjälp av erhållen sie4-fil<sup>2</sup> av bolagens redovisning. Genom den kunde han hitta adekvata konton och verifikationer att granska närmare. Han följde även upp större förändringar mellan åren och orsaken till skillnaderna. Han godtog de redovisade intäkterna, eftersom kontrollmiljön var god och det vid hans granskningar inte framkom något som fick honom att ifrågasätta riktigheten i redovisningen.

För samtliga fyra här aktuella bolag granskade han de fem eller tio beloppsmässigt största fakturorna för att bedöma att de var rätt bokförda avseende belopp och mervärdesskatt och att intäkten avsåg bolaget och rätt period.<sup>3</sup>

---

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

<sup>3</sup> Granskningen hade följande omfattning enligt A-son i efterhand lämnade uppgifter: Byggbolaget: tio fakturor (konto 3010–3231), isoleringsbolaget: tio fakturor (konto 3000–3626), produktbolaget: fem fakturor (konto 3010–3041) och markbolaget: tio fakturor (konto 3030–3150).

Byggbolaget hade ett system där företagsledaren såg till att fakturering skedde. Markbolaget var ISO-certifierat och dess rutiner hade granskats av kontrollant varje år. Han kunde förlita sig på att systemet fungerade genom den uppföljning som gjordes via ISO-certifieringen.

RN gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Både byggbolaget och markbolaget bedrev verksamhet i projektform. För att bedöma intäktsredovisningens riktighet i dessa bolag var det därför viktigt att granska bolagens rutiner för projektredovisning.

Som framgått ovan bedömde A-son att kontrollmiljön i bolagen var god, eftersom respektive företagsledning var engagerad och delaktig i verksamheten. Denna bedömning understöddes, enligt hans uppfattning, av det arbete som hade utförts av en redovisningskonsult respektive en ekonomiansvarig samt att det fanns en fungerande redovisning. Det finns emellertid inte något i dokumentationen som visar att han granskade och bedömde bolagens rutiner närmare. Han har inte heller i sitt yttrande till RN redovisat någon sådan granskning. RN drar av detta slutsatsen att han inte hade tillräckliga revisionsbevis för att kontrollmiljön var god.

A-son var därför i samtliga bolag hänvisad till substansgranskning. Det kan emellertid inte för något av de fyra här aktuella bolagen av dokumentationen utläsas att han genomförde någon substansgranskning som gav honom tillräckliga revisionsbevis för intäktsredovisningen.

A-son har i sina svar till RN för samtliga bolag uppgett att han utförde analyser genom sie4-filer och på RN:s fråga tillagt att han granskade fem eller tio av de största fakturorna. RN konstaterar att en granskning av fakturor inte kan verifiera att intäktsredovisningen är fullständig. Vad A-son har uppgett om att han genom sie4-filerna hittade adekvata konton och verifikationer att granska närmare och att han följde upp större förändringar mellan åren och orsaken till skillnaderna är så allmänt hållet att det inte ger möjlighet att bedöma vare sig omfattningen eller inriktningen av utförda granskningar.

A-son har därför varken genom sin dokumentation eller sina yttranden till nämnden gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga åtgärder för att han skulle kunna verifiera fullständigheten i de fyra bolagens intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig i samtliga fyra bolag (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till bristerna i granskningsarbetet saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsbedömning.

## **4 Varulager**

### *4.1 Isoleringsbolaget*

Posten *Varulager* togs i isoleringsbolaget upp till totalt 5,8 mnkr, vilket motsvarade 31 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varulager*, samt lagerlistor. Han har antecknat ”Ja” eller ”Ok” efter olika förslag till revisionsåtgärder. Vad avser granskning av fullständighet har han noterat att inventeringsinstruktionerna var tillfyllest. Han har på checklistan antecknat att han hade närvarat vid en inventering och har gjort noteringar med kryss och signatur på inventeringslistor och lagerlistor. Han har på lagerlistorna satt sin signatur vid fem produkter till ett värde om totalt 44 tkr (vilket motsvarar ca sju promille av det totalt redovisade lagervärdet).

A-son har anfört följande.

Bolaget använde ett lagerredovisningssystem. Han hade av bolaget fått en muntlig genomgång av rutinerna för inventeringen och hur det avancerade datoriserade lagerredovisningssystemet fungerade och han bedömde att systemet var väl beprövat och att han kunde förlita sig på det. Bolaget inventerade före julhelgen och följde upp lagerrörelserna fram till balansdagen. Han närvarade vid en del av inventeringsprocessen och gjorde då några mindre kontrollräkningar av lagerposter. Syftet var främst att han skulle känna sig säker på att av bolaget följde beskrivna rutiner för inventeringen. Inventeringsprocessen förlöpte bra och han kände att han kunde förlita sig på den. Även om han själv kontrollräknade endast ett fåtal produkter så kunde han utan problem konstatera lagrets existens. Både lageransvarige och bolagets företagsledare gick var för sig igenom lagerlistorna och följde upp eventuella avvikelser. Tillsammans med ekonomiansvarig gick han igenom de lagerrörelser som hade skett från dagen för inventering och fram till balansdagen. Han godtog lagrets existens, eftersom han var närvarande vid inventeringen och kunde konstatera att det existerade. Rutinerna för inventeringen följdes på rätt sätt eftersom bolaget använde ett för sin verksamhet ändamålsenligt datoriserat lagerredovisningssystem.

#### *4.2 Produktbolaget*

Posten *Varulager* togs i produktbolaget upp till totalt 508 tkr, vilket motsvarade 24 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varulager*, på vilken han angett ”Ja”, ”Nej” eller ”Ok” efter olika angivna revisionsåtgärder. Han har antecknat att han inte hade närvarit vid inventering p.g.a. resa utomlands. Härutöver finns handskrivna lagerlistor.

A-son har på checklistan efter ett påstående om inventeringsinstruktion antecknat ”Tillfyllest efter muntlig genomgång”. Dokumentationen innehåller inte några beskrivningar av inventeringsrutiner eller några uppgifter om hur han bedömde dessa.

A-son har anfört följande.

Ekonomichefens bakgrund från en revisions- och redovisningsbyrå gjorde att han i detta fall ansåg att han kunde förlita sig på en inventering där denne närvarade. Han kunde konstatera att lagret existerade när han besökte bolaget vid andra tidpunkter

än dagen för inventering. Han bedömde att bolagets rutiner för inventeringen hade följts och var ändamålsenliga. På grund härav godtog han lagrets existens.

#### 4.3 RN:s 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*.

Posten *Varulager* var väsentlig i de två här aktuella bolagen. Vad gäller isoleringsbolaget kontrollerade A-son lagrets existens genom ett stickprov som motsvarade endast sju promille av det totalt redovisade lagervärdet. Denna kontroll var alltför begränsad för att verifiera att rutinerna i inventeringsprocessen följdes och att lagerredovisningssystemet fungerade. Vad gäller produktbolaget närvarade han inte vid inventeringen och utförde inte heller några alternativa granskningsåtgärder för att säkerställa lagrets existens.

Av A-sons dokumentation går således inte att utläsa att han genomförde någon godtagbar granskning av existensen av isoleringsbolagets och produktbolagets lager. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av de aktuella lagren. RN drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen av dessa poster var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Han saknade därigenom grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 5 Övriga väsentliga balansposter

### 5.1 Upplupna intäkter – byggbolaget

Posten *Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter* togs upp till totalt 1,8 mnkr, vilket motsvarade 15 procent av balansomslutningen. Enligt A-sons anteckningar i dokumentationen avsåg 1,7 mnkr av detta belopp fakturor som var fakturerade efter balansdagen den 30 juni 2013 men som avsåg arbeten utförda före detta datum. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han granskade bolagets rutiner för projektredovisning eller tog del av några uppdragsavtal.

A-sons dokumentation beträffande de redovisade upplupna intäkterna består av en checklista, rubricerad *Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter*, på vilken han angett ”Ok” efter olika förslag till revisionsåtgärder. Vidare finns en förteckning

om en sida med fakturanummer och belopp. Av dokumentationen kan inte utläsas om han gjorde någon granskning av att beloppet om 1,7 mnkr i sin helhet var upp- arbetat före balansdagen den 30 juni 2013. Inte heller framgår det av dokumentationen när efter balansdagen som fakturering hade skett.

A-son har anfört följande.

Han granskade fakturorna som låg till grund för den förteckning som han hade erhållit och hade inte grund för att ifrågasätta att beloppen var korrekt redovisade, eftersom arbetet var utfört det räkenskapsår som årsredovisningen avsåg. Samtliga uppdrag utfördes på löpande räkning och bolaget vinstavräknade utförda tjänste- uppdrag på löpande räkning i enlighet med huvudregeln i BFNAR 2003:3 *Redovis- ning av intäkter*. Pågående, inte fakturerade tjänsteuppdrag, togs i balansräkningen upp till det beräknade faktureringsvärdet av utfört arbete.

Byggbolaget använde ett manuellt system för att följa upp projekten, där respektive platsansvarig rapporterade in underlag för nedlagda kostnader till bolagets arbets- ledare som gick igenom underlagen och erhållna leverantörsfakturor. Fakturering skedde sedan normalt en gång per vecka. Han förlitade sig på siffrorna utifrån den erfarenhet han har skaffat sig i yrket och efter att ha studerat att den uppgivna arbetsgången följdes.

## 5.2 Pågående arbeten – markbolaget

Som angetts ovan bedrev markbolaget markanläggning, grundarbete och VVS- arbeten. Posten *Pågående arbeten* togs per balansdagen den 30 april 2014 upp till totalt 2,8 mnkr (motsvarande 22 procent av balansomslutningen) att jämföra med 0,8 mnkr per närmast föregående balansdag. A-sons dokumentation beträffande posten består av en bokslutsbilaga med fakturanummer och belopp.

Av dokumentationen framgår inte om A-son hade förvissat sig om att hela det belopp som var redovisat som pågående arbeten faktiskt var upp arbetat per balans- dagen. Av hans dokumentation kan inte heller utläsas om han granskade bolagets rutiner för eventuell projektredovisning eller om han tog del av några uppdrags- avtal.

A-son har uppgett följande.

Bolaget vinstavräknade utförda tjänsteuppdrag på löpande räkning enligt huvud- regeln i BFNAR 2003:3. Pågående, inte fakturerade tjänsteuppdrag, togs i balansräkningen upp till det beräknade faktureringsvärdet av utfört arbete. Eftersom samtliga uppdrag var på löpande räkning, fanns inte behov av projektredovisning. Han hade granskat de fakturor som låg till grund för bokslutsbilagan och hade inte anledning att ifrågasätta att de var rätt redovisade. Han kunde därför godta det redovisade beloppet. Dessutom var bolaget ISO-cerifierat och dess rutiner granskades av kontrollant varje år.

### 5.3 RN:s bedömning

Av A-sons dokumentation framgår inte om han granskade byggbolagets upplupna intäkter eller markbolagets pågående arbeten på ett godtagbart sätt. Vad gäller såväl byggbolaget som markbolaget var det inte tillräckligt att granska fakturor för att kunna dra slutsatsen att arbetet var utfört före balansdagen den 30 juni 2013 respektive den 30 april 2014. Hans påstående, avseende byggbolaget, att arbetet var utfört under det räkenskapsår som årsredovisningen avsåg är så allmänt hållet att det inte går att bedöma omfattningen eller inriktningen av eventuella granskningar. Detsamma gäller hans påstående beträffande markbolaget att han inte hade anledning att ifrågasätta att fakturorna var rätt redovisade. Han har därför inte genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av de aktuella posterna. RN drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen av dessa poster var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Han saknade därigenom grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

## 6 Principer för intäktsredovisning

I årsredovisningarna för byggbolaget och markbolaget saknas information om bolagets principer för intäktsredovisning. Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas om han uppmärksammade detta och påtalade att rättelse skulle ske.

A-son har anfört följande.

Det är riktigt att årsredovisningarna för byggbolaget och markbolaget saknade upplysningar om principerna för intäktsredovisning. Byggbolaget hade endast lämnat en upplysning om att periodisering av inkomster och utgifter hade skett enligt god redovisningssed. Bolaget borde ha varit tydligare i detta avseende. Markbolaget hade endast hänvisat till Bokföringsnämndens allmänna råd. Han borde ha sett till att bolaget hade rätt upplysningstext.

RN gör följande bedömning.

Av BFNAR 2003:3 p. 42 framgår 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. A-son har inte uppmärksammat att dessa för byggbolaget och markbolaget väsentliga uppgifter saknades i årsredovisningarna för de här aktuella räkenskapsåren. Genom att inte granska årsredovisningarna i tillräcklig omfattning har han åsidosatt god revisionsd.

## 7 Fortsatt drift

### 7.1 Livsmedelsbolaget

Livsmedelsbolagets resultat uppgick år 2012 till minus 98 tkr och år 2013 till minus 52 tkr. A-son har på en checklista, rubricerad *Förvaltning och löpande redovisning*, efter påståendet "Going concern" antecknat att bolagets stora negativa egna kapital till stor del motsvarades av leverantörsskulden till ägarbolaget. Vidare har han på ett dokument, rubricerat *Övergripande revisionsstrategi*, antecknat att bolaget avsåg att fortsätta sin verksamhet trots dålig framgång med verksamheten.

A-son har uppgett följande.

Bolagets bedömning var att det fanns förutsättningar för fortsatt drift. Med skrivningen om leverantörsskuld avsåg han att bolagets huvudsakliga skuld bestod av en leverantörsskuld till ett bolag (B-bolaget), vars moderbolag hade ägarintresse i livsmedelsbolaget. Bolaget med ägarintresse var ett holdingbolag som ägde en tredjedel av livsmedelsbolaget.

Livsmedelsbolaget hade ett medgivande från holdingbolaget att B-bolaget tills vidare inte aktivt skulle arbeta på att driva in sin fordran, detta med hänvisning till sin ägarandel i livsmedelsbolaget. Hans bedömning var att livsmedelsbolaget, trots negativt eget kapital, hade förutsättningar för att leva vidare bl.a. på grund av den muntliga utfästelsen som holdingbolaget hade gjort om att B-bolag skulle avvakta med att kräva betalning av denna. Han bedömde det muntliga beskedet som trovärdigt och ansåg därför att det inte krävdes någon upplysning i förvaltningsberättelsen.

### 7.2 Produktbolaget

Produktbolagets resultat uppgick räkenskapsåret 2011/12 till minus 468 tkr och år 2013 till minus 743 tkr. Bolagets eget kapital uppgick till minus 152 tkr per balansdagen den 31 december 2012. Eget kapital uppgick till 29 tkr per balansdagen den 31 december 2013, efter ett aktieägartillskott om 924 tkr. A-son har på ett dokument, rubricerat *Övergripande revisionsstrategi*, efter granskningsåtgärden *Bedöm "going concern"* antecknat följande: "Bör kunna hålla ut med hänsyn tagen till ägarens resurser." Han har vidare på en checklista, rubricerad *Förvaltning och löpande redovisning*, angett "Ja" efter orden "Going concern". Av hans dokumentation kan inte utläsas på vilken grund han bedömde förutsättningarna för fortsatt drift eller om han övervägde huruvida information i denna fråga skulle ha tagits in i revisionsberättelsen.

A-son har uppgett följande.

Hans bedömning, efter en genomgång med ekonomichefen, var att bolaget hade förutsättningar för fortsatt drift. Bolaget hade under år 2013 lyckats täcka nästan hela kapitalbristen. Återstående brist var beloppsmässigt relativt ringa. Han ansåg därför inte att det krävdes någon skrivning i förvaltningsberättelsen eller att han behövde kommentera frågan om fortsatt drift i sin revisionsberättelse. Sammantaget

ansåg han att förutsättningarna för fortsatt drift var uppfyllda. Det är inte ovanligt att nystartade bolag drivs ett antal år med underskott och att kapitalbehovet för driften löses genom tillskott från ägarna.

### 7.3 RN:s bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt p. 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* är det revisorns ansvar att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna (jfr även ISA 570 p. A 12).

Av livsmedelsbolagets och produktbolagets årsredovisningar kan inte utläsas annat än att bolagen förutsattes fortsätta sin verksamhet. Som framgått ovan redovisade livsmedelsbolaget negativa resultat för räkenskapsåren 2012 och 2013 och produktbolaget för räkenskapsåren 2011/12 och 2013. Omständigheterna var därför sådana att de gav A-son anledning att överväga det riktiga i respektive företagslednings antagande om fortsatt drift. Han har för båda bolagen bedömt att det fanns förutsättningar för fortsatt drift. Vad gäller livsmedelsbolaget har han som skäl för sin bedömning antecknat att det negativa egna kapitalet till stor del motsvarades av en stor leverantörsskuld till en av ägarna. Vad gäller produktbolaget har han inte alls dokumenterat några bedömningar men i yttrande till RN hänvisat till erhållna aktieägartillskott. Han har även hänvisat till att ägarna skulle säkerställa fortsatt drift i de båda bolagen men inte visat på några skriftliga utfästelser rörande fortsatta bidrag.

RN har i sin praxis klargjort att om ett bolag är beroende av sin ägare för sin framtida finansiering kan revisorn inte nöja sig med ett antagande om att ägaren även framdeles kommer att tillhandhålla nödvändig finansiering.<sup>4</sup> Frånvaron av skriftliga utfästelser från ägarna får i fall som de nu aktuella, där bolagen i åtminstone två år hade visat förluster, anses innebära att A-son inte hade godtagbara revisionsbevis för att bolagen kunde använda antagandet om fortsatt drift. Han skulle därför ha uttalat sig om årsredovisningarna för år 2013 med avvikande mening, dvs. uttalat att respektive årsredovisning inte var upprättad enligt årsredovisningslagen.<sup>5</sup> Genom att inte agera på detta sätt utan i stället, utan tillräcklig grund, tillstyrka ett fastställande av resultat- och balansräkningarna har han åsidosatt god revisionssed.

## 8 Skriftliga uttalanden från företagsledningen

Dokumentationen avseende revisionen av byggbolaget och produktbolaget innehåller skriftliga uttalanden av det slag som anges i ISA 580 *Skriftliga uttalanden*. Uttalandena är dock endast undertecknade av respektive bolags ekonomichef. Motsvarande skriftliga uttalande avseende markbolaget är inte undertecknat alls.

---

<sup>4</sup> Se RN:s beslut den 22 september 2011 i ärende dnr 2011-693 och dnr 2010-8627.

<sup>5</sup> Se ISA 570 *Fortsatt drift* p. 21.

A-son har uppgett följande.

Vad gäller byggbolaget och produktbolaget får han hänvisa till att uttalandet till företagets revisor, enligt ISA 580 p. A 2, kan vara undertecknat av bolagets ekonomidirektör, vilket även måste omfatta en ekonomichef. Vad gäller markbolaget hade han skickat ett dokument till bolaget men inte erhållit ett undertecknat uttalande. Han borde ha sett till detta innan han undertecknade revisionsberättelsen. Han ansåg att han trots detta kunde förlita sig på att den redovisning som bolaget tagit fram via sin redovisningsbyrå uppfyllde de kriterier som uttalandet ska bekräfta.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 580 p. 9 ska revisorn kräva skriftliga uttalanden från de personer i företagsledningen som har vederbörligt ansvar för de finansiella rapporterna och kunskap om de berörda förhållandena. Enligt p. A 2 i samma ISA kan skriftliga uttalanden inhämtas bl.a. från verkställande direktören och ekonomichefen eller andra personer med motsvarande befogenheter i bolaget. Syftet med att såväl den verkställande direktören som ekonomichefen ska lämna ett uttalande är att uttalandet ska göras av de personer som har kunskaper dels om omständigheter knutna till den finansiella rapporteringen, dels om den verksamhet som bedrivs i det reviderade bolaget.

En ekonomichefs uppdrag är normalt begränsat till sådant som har med bolagets ekonomiska förhållanden och dess finansiella rapportering att göra. ISA 580 innebär att ett skriftligt uttalande måste införskaffas även från någon med kunskaper om bolagets verksamhet. A-son skulle därför ha krävt att även den verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare undertecknade uttalandena avseende byggbolaget och produktbolaget. I avsaknad av sådana uttalanden saknade A-son de fullständiga revisionsbevis som krävs enligt ISA 580. Genom att inte inhämta sådana revisionsbevis har han åsidosatt god revisionsssed.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte inhämtade något skriftligt uttalande från företagsledningen i markbolaget. Ett sådant uttalande kan inte ersättas av information från en redovisningsbyrå. Genom att avge en revisionsberättelse i markbolaget, trots att han inte hade tillgång till något uttalande från företagsledningen, har A-son åsidosatt god revisionsssed.

## **9 Granskning av efterföljande händelser**

Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas om han gjorde någon faktisk granskning av efterföljande händelser. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelse och att för vart och ett av bolagen beskriva eventuella revisionsåtgärder vad avser efterföljande händelser.

A-son har anfört följande.

Han har för samtliga bolag granskat efterkommande perioder och följt upp in- och utbetalningar och resultatutveckling samt väsentliga händelser, via redovisningen och genom samtal med respektive företagsledning. Genomgångar har skett muntligen avseende samtliga bolag i nära samband med revisionsberättelsernas avlämnande. Vid dessa möten har han inhämtat information om efterföljande händelser.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

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.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han gjorde några granskningar av efterföljande händelser. De revisionsåtgärder som han i sina yttranden till RN har uppgett att han utförde för att granska efterföljande händelser är inte tillräckliga för att uppfylla kraven i ISA 560. Granskningen var därför bristfällig. Genom att inte vid någon av de här aktuella revisionerna granska efterföljande händelser på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionsd.

## **10 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revisionsarbete. Hans granskningar av intäktsredovisningen har varit otillräcklig i fyra av de av RN granskade revisionerna. Detta har medfört att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare har hans granskning av väsentliga balansposter i dessa bolag varit så bristfällig att han även av detta skäl saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han har också, i fråga om två av bolagen, inte uppmärksammat att årsredovisningarna saknade information om principerna för intäktsredovisning. För två av bolagen har han inte haft tillräckliga revisionsbevis för att kunna acceptera antagandet om fortsatt drift. I två bolag har han inhämtat uttalanden från respektive företagsledning

som inte var underskrivna av de personer som enligt ISA ska göra det. I ett tredje bolag har han undertecknat revisionsberättelsen utan att ha tillgång till något sådant skriftligt uttalande. Slutligen har han inte för något av bolagen 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 valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner i fem bolag. Hans revisionsarbete har uppvisat så allvarliga brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Vid en samlad bedömning finner dock RN inte att omständigheterna kan anses vara så försvårande att det finns skäl att upphäva hans godkännande som revisor. Den disciplinära åtgärden kan därför stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit myndighetschefen Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.