

FörvR dom 2016-06-15, mål nr 27916-15, avslag

KamR beslut 2016-12-20, mål nr 4817-16, ej prövningstillstånd

HFD beslut 2017-07-06, mål nr 402-17, ej prövningstillstånd

D 15

Disciplinärende – godkände revisorn A-son

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

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll, varvid kvalitetskontrollanten har bedömt att A-son inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisionssed och god revisorssed. Detta har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de tre revisionsuppdrag som ingick i kontrollantens granskning. De tre aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avser benämns här *vårdbolaget*, *reklambolaget* och *restaurangbolaget*. Vidare har RN hämtat in A-sons revisionsdokumentation för ytterligare fyra revisionsuppdrag. De aktiebolag som dessa uppdrag avser benämns här *fastighetsbolaget*, *entreprenadbolaget*, *filmbolaget* och *grossistbolaget*. Av nedanstående uppställning framgår vilka räkenskapsår som RN har granskat samt bolagens omsättning och balansomslutning för dessa år (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Oms ättni ng	Balans omslutnin g
Vårdbolaget	2012	23,3	5,3
Reklambolaget	2012-07-01– 2013-06-30	11,6	5,9
Restaurangbolaget	2012	2,2	0,6
Fastighetsbolaget	2011	9,3	69,3
Entreprenadbolaget	2012-09-01– 2013-08-31	7,3	1,6
Filmbolaget	2011-11-01–	9,4	1,9

	2013-04-30		
Grossistbolaget	2012-05-01– 2013-04-30	14,9	2,6

I revisionsberättelsen för *fastighetsbolaget* uttalade A-son att han varken till- eller avstyrkte fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Som grund för uttalandet angav han att underlag för värdering av väsentliga balansposter som byggnader, aktier och andelar i dotterbolag och långfristiga fordringar inte hade kommit honom till del i sådan omfattning att han kunde bedöma balansposternas värde. Vidare varken till- eller avstyrkte han förslaget till vinstdisposition eller att stämman skulle bevilja styrelsen ansvarsfrihet. Han hänvisade därvid till ovan nämnda osäkerheter gällande balansräkningen samt till att brister i dokumentationen för flertalet balansposter tydde på brister i den interna kontrollen. Revisionsberättelserna för övriga här aktuella bolag och räkenskapsår var formulerade i enlighet med standardutformningen.

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 granskningsåtgärderna 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.

3 Granskning av intäkter

3.1 Vårdbolaget, reklambolaget, entreprenadbolaget, filmbolaget och grossistbolaget

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

Vad avser vårdbolaget, reklambolaget, entreprenadbolaget, filmbolaget och grossistbolaget saknar dokumentationen helt uppgifter om att någon granskning av intäkter har utförts. RN har därför förelagt A-son att redogöra för vilken granskning han utförde av respektive bolags nettoomsättning, hur den planerades, när den utfördes, vilka iakttagelser han gjorde, vilka revisionsbevis han hämtade in, vilka slutsatser han drog och vilken grund han hade för att godta den redovisade nettoomsättningen. RN har även förelagt honom att, för samma revisionsuppdrag, redogöra för eventuell bedömning av risken för oegentligheter i intäktsredovisningen och förklara varför denna bedömning inte dokumenterades.

Vad gäller *entreprenadbolaget* har A-son i samband med sitt svar på RN:s föreläggande gett in en handling som avser verifikationsgranskning i samband med bokslutsgranskning per den 31 augusti 2013. Handlingen innehåller bl.a. uppgifter om periodiseringskontroll och sekvenskontroll. I handlingen anges att 20 verifikat i obruten följd och åtta kundfakturer har granskats.

Vad gäller *grossistbolaget* har A-son i samband med sitt svar på RN:s föreläggande kommit in med fyra handlingar benämnda "granskningsdokumentation", "förutsättningar för uppdraget", "analys, förutsättningar, planering" och "analys, förutsättningar, planering". Handlingen benämnd "granskningsdokumentation" är daterad den 19-20 oktober 2006 och innehåller uppgifter om grossistbolagets verksamhet, ägare och planeringen av granskningen av räkenskapsåret 2005/06. Handlingen benämnd "förutsättningar för uppdraget" innehåller ett antal frågeställningar om bl.a. kundens seriositet och förutsättningarna för A-son att behålla uppdraget. Enligt en anteckning på handlingen avser den räkenskapsåren 2010/11, 2011/12 och 2012/13 och den är signerad av A-son vid tre olika tillfällen. Den första signaturen saknar datumangivelse och de efterföljande två signaturerna anges ha gjorts den 18 oktober 2011 respektive den 24 oktober 2012. Det ena av de båda dokument som benämns "analys, förutsättningar, planering" är signerat av A-son den 18 oktober 2011 och avser enligt en anteckning på handlingen räkenskapsåret 2011/12. Handlingen innehåller bl.a. en bedömning av bolagets förvaltning, en uppgift om att de personer som var inblandade i bolagets bokföring m.m. var desamma som tidigare, samt en bedömning avseende nödvändigheten i att utöka granskningen av bolaget. Den andra handlingen som är benämnd "analys, förutsättningar, planering" saknar datering och notering om vilken tidsperiod dokumentet avser och innehåller bl.a. en preliminär bedömning avseende nödvändigheten av att utöka granskningen av bolaget.

A-son har förelagts att redogöra för på vilket sätt det dokument, som innehåller uppgifter om grossistbolagets verksamhet, ägare och planering av räkenskapsåret 2005/06 och som är daterat den 19-20 oktober 2006, utgjorde revisionsbevis för hans granskning av intäktsredovisningen för räkenskapsåret 2012/13.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Vårdbolaget

Granskningen bestod i att han muntligen ställde frågor om bolagets kunder, vilka vid tillfället för revisionen var två kommuner. Eftersom vårdbolagets båda kunduppdrag

hade erhållits genom offentlig upphandling där uppdragsbeskrivning, pris och faktureringsrutiner noggrant finns beskrivna och vårdbolagets anbud noggrant hade granskats, fann han inte någon anledning att ifrågasätta bolagets intäkter eller annars misstänka några oegentligheter. Att granskningen inte dokumenterades berodde på tidsbrist, eftersom uppdraget kom in sent.

Reklambolaget

Bolagets omsättning sjönk kraftigt under räkenskapsåret 2011/12, vilket berodde på att en av delägarna lämnade bolaget och tog med sig kunder. Under räkenskapsåret 2012/13 sjönk omsättningen ytterligare med anledning av att en vattenskada i kontoret orsakade intäktsstopp och skador på lagret. Bolaget valde att inte skriva om dessa händelser av sekretessskäl och han såg inte tillräckliga skäl för att avge en oren revisionsberättelse med anledning av detta, utan hans bedömning var att siffrorna talade för sig själva. Om någon var intresserad av att undersöka dessa siffror djupare, stod det dem fritt att kontakta bolaget.

Han har haft revisionsuppdraget i ca 15 år och har följt bolagets omsättningsutveckling lika länge. Han har vid sin granskning hittills inte uppmärksammat några oegentligheter och han gjorde samma bedömning för det nu aktuella räkenskapsåret som för tidigare år. Rutin för dokumentation av risken för oegentligheter saknades dock vid tillfället.

Entreprenadbolaget

I samband med bokslutet gjorde han en stickprovsmässig sekvenskontroll samt periodiseringskontroll utan anmärkning. Granskningen finns dokumenterad, vilket framgår av den handling han har gett in till RN.

Han har i många år samarbetat med den bokföringsbyrå som hanterar entreprenadbolagets redovisning och han har vid ett flertal tillfällen granskat bokföringsbyråns rutiner vad gäller intäktsredovisning utan att stöta på något som tyder på oegentligheter.

Filmbolaget

Han har i dokumentationen noterat att bruttovinsten uppgick till 39 procent, vilket han bedömde som rimligt. Han har haft uppdraget i ett annat bolag med samma ägarkrets som filmbolaget sedan år 2005 och han har vid upprepade tillfällen granskat intäktsredovisningen i det andra bolaget utan att detta har föranlett några som helst misstankar om oegentligheter. Det är samma bokföringsbyrå som sköter båda bolagens bokföring sedan tio år tillbaka. Bokföringsbyrån är seriös och ansluten till FAR. De bedömningar som han gjorde avseende risk för oegentligheter och de beskrivningar som han i övrigt har lämnat rörande det andra bolaget med samma ägarkrets gäller också för filmbolaget.

Grossistbolaget

Granskningen av intäktsredovisningen finns dokumenterad, vilket framgår av de handlingar som han har gett in till RN.

Uppdraget har han haft sedan år 1995 och han har vid upprepade tillfällen kartlagt bolagets faktureringsrutiner, följt dess omsättningsutveckling, bruttovinstutveckling, omsättningshastighet i varulager samt gjort sekvenskontroller avseende fakturanummer. Inte någon gång under denna tid har han sett några tecken på oegentligheter.

3.2 Restaurangbolaget

A-son har på en handling i dokumentationen, rubricerad *Resultaträkning*, gjort anteckningar om bruttovinstförändringar mellan åren 2012 och 2011. På dokumentet har vidare antecknats att bruttovinstförhållandet var ”helt ok”.

Av dokumentationen framgår vidare att bolaget redovisade en kontantkassa. I dokumentationen finns ett intyg benämnt *Kassaintyg* med ett antecknat saldo om 35 tkr. Han har antecknat att kassan motsvarade ca 5 dagars omsättning och att båda ägarna hade skrivit under intyget. I dokumentationen finns därutöver anteckningar om verifikationsgranskningar. Av dokumentationen framgår inte om han utförde någon granskning av bolagets rutiner för kontantförsäljning och kassaredovisning. Inte heller framgår det om han granskade hur stor del av bolagets omsättning som utgjordes av kontantförsäljning.

RN har förelagt A-son att redogöra för genomförd granskning av bolagets nettoomsättning, kontanthantering och kassaredovisning och för hur den planerades, när den utfördes, vilka iakttagelser han gjorde, vilka revisionsbevis han hämtade in, vilka slutsatser han drog och vilken grund han hade för att godta den redovisade nettoomsättningen. RN har även förelagt honom att redogöra för eventuell bedömning av risken för oegentligheter i intäktsredovisningen och förklara varför denna bedömning inte dokumenterades.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Han tittade i bokföringen och noterade att kontanthanteringen var "OK". I samband med granskningen av de 30 första verifikationerna i redovisningen för år 2013 såg han att det fanns dagliga kassaredovisningar. Han fann inget som var anmärkningsvärt. Den redovisade kassan var inte väsentlig och granskades därför inte. Eftersom han vid sin granskning av kassaredovisningarna fann dessa vara normala, saknade han skäl att göra några speciella noteringar.

Han bedömde risken för oegentligheter och intäkternas riktighet utifrån en rimlighetsgranskning avseende bruttovinstutvecklingen för åren 2011 och 2012 och detta gjorde att han kunde godta intäktsredovisningen.

3.3 Fastighetsbolaget

A-son har i sin revisionsplanering under rubriken *Områden med hög kontrollrisk* antecknat att det, p.g.a. att revisionsuppdraget hade erhållits efter räkenskapsåret, var svårt att göra tidsmässigt relevanta granskningar av den interna kontrollen i bokföringssystemet och att hyresdebiteringarna kunde vara ett område där rutinerna borde granskas löpande. På ett dokument, benämnt *Granskning av hyresintäkter*, har han

antecknat att han hade jämfört hyresintäkter i huvudboken mot specifikation till cashflow-analys.²

RN har förelagt A-son att redogöra för granskningen av fastighetsbolagets nettoomsättning utöver den antecknade avstämningen av hyresintäkter i huvudboken mot cashflow-analys, hur granskningen planerades, när den utfördes, vilka revisionsbevis han tog del av, vilka iakttagelser han gjorde och vilka slutsatser han drog. RN har även förelagt honom att redogöra för eventuell bedömning av risken för oegentligheter i intäktsredovisningen och förklara varför denna bedömning inte dokumenterades.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Han granskade rutinen för bokföring av hyresintäkter utan att det framkom något som tydde på oegentligheter. Rutinen att dokumentera denna granskning fanns inte vid tillfället.

A-son har inte besvarat RN:s frågor avseende eventuell granskning av fastighetsbolagets nettoomsättning. Han har istället hänvisat till den handling i dokumentationen som benämns *Granskning av hyresintäkter*.

RN gör följande bedömning.

Intäktsredovisning är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet åt.³ Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas att han utförde någon godtagbar granskning av intäktsredovisningen. Dokumentationen för restaurangbolaget utvisar inte heller att han utförde någon godtagbar granskning av bolagets rutiner för kontantförsäljning och kassaredovisning. Inte heller de åtgärder som han har beskrivit i sina yttranden till RN innefattar enligt RN:s mening någon godtagbar granskning i dessa avseenden. Detta innebär att han inte för något av bolagen vidtog de åtgärder som krävdes för att han skulle kunna godta bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. Bristerna var sådana att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har gjort gällande att saldot per balansdagen på posten *Kassa och bank* i restaurangbolaget inte var väsentligt. Enligt RN:s mening medför emellertid ett sådant förhållande inte att en revisor kan underlåta att granska viktiga rutiner kring det reviderade företagets kontanthantering och kassaredovisning.

² Ett av bolaget upprättat dokument rörande likviditets- och finansieringssituationen i bolaget.

³ Se RN:s avgörande i dnr 2013-1586 den 18 december 2014.

4 Granskning av skatter och avgifter

4.1 Filmbolaget

Dokumentationen för *filmbolaget* består av ett skattekontoutdrag avseende april månad 2013. Av detta framgår att bolaget hade påförts kostnadsränta och att det ingående saldoutdraget var negativt med 29 tkr. På dokumentet har A-son antecknat ”Ok”.

RN har förelagt A-son att redogöra för sin granskning av bolagets fullgörande av sina skyldigheter avseende skatter och avgifter.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han gjorde en avstämning av skattekontoutdraget. Hans överväganden avseende dröjsmålsräntor ställdes i relation till bestämmelsen om skada för bolaget i 9 kap. 41 § aktiebolagslagen (2005:551). Den skada han skulle ha kunnat åsamka bolaget genom att skriva oren revisionsberättelse var mycket stor i förhållande till den skada dröjsmålen kunde ha orsakat Skatteverket. Han känner ägarna och bokföringsbyrån sedan länge och han bedömde att skatter och avgifter överlag sköttes väl.

4.2 Entreprenadbolaget

Dokumentationen för *entreprenadbolaget* består i denna del av två skattekontoutdrag. Det ena utdraget omfattade hela det aktuella räkenskapsåret och av utdraget framgår att bolaget regelbundet hade påförts kostnadsräntor på skattekontot och att ett antal ärenden hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Det andra skattekontoutdraget omfattade månaden närmast efter räkenskapsårets utgång.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han stämde av skatter och avgifter mot skattekontoutdrag. Granskningen var inte heltäckande och en verksamhetsöverlåtelse som bolaget hade gjort under året hamnade i fokus, vilket gjorde att han missade eftersläpningarna vad gällde skatter och moms. De större belopp som lämnades till Kronofogdemyndigheten uppgick till 124 tkr respektive 57 tkr och dessa belopp betalades sedan inom en månad. Beloppen utgjorde 6 respektive 9 procent av balansomslutningen, något han inte ansåg vara väsentligt. Mot bakgrund av att beloppen betalades inom en månad kom ingen till skada. Den granskning han utförde låg till grund för hans uttalande rörande skatter och avgifter i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

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

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

Av A-sons dokumentation avseende filmbolaget framgår att bolaget hade påförts kostnadsränta på skattekontot och att saldot vid april månads ingång var negativt. Detta borde ha föranlett honom att utöka sina granskningsåtgärder till att omfatta en större del av räkenskapsåret i syfte att fastställa om det rörde sig om ett enstaka tillfälle eller om företeelsen var regelbundet förekommande. Genom att inte utöka sina granskningsåtgärder i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed.

Vad avser entreprenadbolaget går det att utläsa av dokumentationen att bolaget regelbundet hade påförts kostnadsräntor på skattekontot och att ett antal ärenden också hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Dessa omständigheter var kända för A-son vid tidpunkten för revisionen och borde ha föranlett honom att anmärka i revisionsberättelsen på att bolaget i detta avseende inte hade fullgjort sina skyldigheter mot det allmänna. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

Det kan tilläggas att ett av den lagstadgade revisionens syften är att säkerställa riktigheten i den ekonomiska rapporten som upprättas av klientbolaget och att därvid också tillgodose olika intressenters behov av korrekt information om bolaget, t.ex. avseende brister rörande fullgörandet av bolagets skyldigheter mot det allmänna. Vad A-son har invänt om att han kunde ha åsamkat filmbolaget skada genom att göra en anmärkning i revisionsberättelsen och att beloppen avseende entreprenadbolaget inte var väsentliga saknar därför betydelse för bedömningen av hans revisionsinsats.

5 Granskning av varulager (restaurangbolaget och filmbolaget)

I dokumentationen för restaurangbolaget och filmbolaget saknas uppgift om huruvida A-son var närvarande vid lagerinventeringarna i bolagen.

I *restaurangbolaget* redovisades bolagets varulager med 89 tkr, vilket utgjorde 15 procent av bolagets balansomslutning. A-sons dokumentation för restaurangbolaget i denna del består av två likalydande intyg undertecknade av styrelseordförande respektive styrelseledamot. I handlingarna intygas värdet på varulagret per den 31 december 2012, fördelat på fyra varugrupper; ”varor”, ”starköl”, ”vin” och ”kaffe och läsk”.

I *filmbolaget* redovisades varulagret med 339 tkr, vilket utgjorde 18 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation i denna del består av en inventeringslista, på vilken han har antecknat en beräkning av omsättningshastigheten och att antalet artiklar i lager hade ett genomsnittligt styckpris om 3,80. I dokumentationen finns vidare ett e-postmeddelande rörande bolagets inventering.

RN har förelagt A-son att redogöra för om han var närvarande vid inventeringarna eller på något annat sätt genomförde en kontrollinventering av varulagren. Han har vidare förelagts att, för det fall att han inte utförde någon sådan granskningsåtgärd, redogöra för anledningen till detta samt uppge om han utförde några andra granskningsåtgärder.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Eftersom han har flera kunder med varulager, är det omöjligt för honom att närvara vid samtliga inventeringar. Han tillämpar därför huvudsakligen analytisk granskning för att bedöma ett bolags varulager. I granskningen är bruttovinst och lagrets omsättnings-hastighet de främsta verktygen. En annan viktig metod är okulärbesiktning vid andra tillfällen än i samband med bokslutsrevisionen. Andra metoder som tillämpas är bl.a. granskning av varulagerintyg, stickprovsmässig granskning av inköpsfakturor och genomgång av rapporter från lagerhanteringsföretag. Han tillämpade för båda bolagen okulärbesiktningar vid besök och tittade för samtliga räkenskapsår på nyckeltal, såsom lageromsättningshastighet och bruttovinst.

Han besökte *restaurangbolagets* lokaler upprepade gånger och han kunde bedöma lagret som rimligt. Han saknade anledning att ifrågasätta varulagrets storlek och riktighet.

Han har varit på besök i *filmbolagets* lokaler. Bolaget delar dessa lokaler med ett annat bolag som han är revisor för och har besökt ett flertal gånger. Han har kontrollerat ”upplägget” i den gemensamma lokalen och konstaterat att de två bolagen höll sina lager väl åtskilda. Han bedömde bruttovinsten som rimlig.

RN gör följande 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 om lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt genomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid 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 revisionsberättelsen enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

A-son var inte närvarande vid lagerinventeringarna i restaurangbolaget och filmbolaget. Av hans dokumentation kan inte utläsas att han vidtog några alternativa granskningsåtgärder. I sina yttranden till RN har han beskrivit vissa åtgärder, dels viss analytisk granskning, väsentligen bestående av granskning av nyckeltal som bruttovinst och lagrets omsättningshastighet, dels vissa okulärbesiktningar vid andra tillfällen. Hans uppgifter är emellertid så allmänt hållna att de inte medger någon bedömning av om åtgärderna till art och omfattning var tillräckliga för att han skulle kunna bedöma respektive varulagers existens och värde. RN drar därför slutsatsen att någon godtagbar granskning av varulagren inte gjordes (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Hans granskning av posten varulager i de två bolagen var alltså bristfällig.

Bristerna var sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställandet av de båda bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Granskning av fordringar (restaurangbolaget)

I restaurangbolaget redovisades posten Kundfordringar med 178 tkr. Posten utgjorde 29 procent av balansomslutningen. I dokumentationen finns två likalydande dokument som benämns ”Intyg”. Handlingarna är daterade den 15 januari 2013 och är undertecknade av styrelseordföranden respektive en styrelseledamot. I handlingarna intygas att det fanns motsvarande 178 tkr i rikskuponger. Av intygstexten framgår dock inte vid vilken tidpunkt det fanns rikskuponger motsvarande detta värde. På det ena av de två intygen har A-son antecknat följande: ”Tveksamt, men två man skriver ju på...”, ”inte fullt OK, men inte tillräckligt för ’oren’”. Får se hur det utvecklas om jag har kvar denna kund. [M], (bokföraren) är svagare än jag först trodde.”

RN har förelagt A-son att uppge vilken granskning han genomförde avseende restaurangbolagets kundfordringar, när han genomförde den, vilka iakttagelser han gjorde, vilka slutsatser han drog, vilka revisionsbevis han hämtade in och vilken grund han hade för att godta postens värde.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Eftersom han kom in så sent på uppdraget, kunde han inte utföra någon kontroll av värdet på kupongerna. Han granskade ett intyg om att beloppet om 178 tkr som kundfordringarna redovisades med i årsredovisningen utgjordes av rikskuponger som senare skulle lösas och överföras till verksamheten. På intyget antecknade han de slutsatser som han drog vid granskningen. Det gick inte att kontrollera om den del av posten som avsåg rikskuponger blev inlöst under början av det påföljande året och ägarna fick därför skriva på en sanningsförsäkran där de gick i god för posten.

Bolagets ägare hade en inlåning om ca 233 tkr. Ägarna påpekade att det fanns möjlighet till kvittning av kundfordran mot denna inlåning om kundfordran senare skulle visa sig vara felaktig. Han godtog därför posten i årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Posten Kundfordringar utgjorde en väsentlig del av bolagets balansomslutning och det var därför angeläget att den granskades. De granskningsåtgärder som A-son har beskrivit gav honom enligt RN:s mening inte tillräckligt underlag för att kunna bedöma vare sig postens existens eller dess värde. Mot bakgrund av postens väsentlighet hade han därför inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att inte granska posten tillräckligt och genom att, trots den otillräckliga granskningen, tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om möjligheter till kvittning av posten mot ägarens inlåning förändrar inte denna bedömning.

7 Efterföljande händelser

7.1 Vårdbolaget, reklambolaget, restaurangbolaget, entreprenadbolaget, filmbolaget och grossistbolaget

RN har inte för något av bolagen *vårdbolaget*, *restaurangbolaget*, *entreprenadbolaget*, *filmbolaget* och *grossistbolaget* kunnat återfinna någon dokumentation avseende granskning av efterföljande händelser. För *reklambolaget* består A-sons dokumentation i denna del av en handling som avser en i oktober 2013 utförd granskning av verifikat från juli samma år. RN har därför förelagt honom att uppge vilken granskning han utförde avseende efterföljande händelser samt vilka revisionsbevis han hämtade in för vart och ett av bolagen.

För *vårdbolaget* har A-son i samband med sitt svar på RN:s föreläggande gett in ett dokument som är daterat samma dag som revisionsberättelsen undertecknades. På dokumentet har han antecknat att han utan anmärkning granskade 62 verifikationer som var bokförda i januari 2013.

För *restaurangbolaget* har A-son gett in en handling, benämnd *Verifgranskning mall* och daterad den 20 juni 2013. Av handlingen kan utläsas att han granskade 30 verifikationer och att hans slutsats efter granskningen var "OK". På handlingen anges detta motsvara ca sex procent av balansomslutningen under perioden den 1 januari 2013 till den 17 januari 2013.

Avseende *entreprenadbolaget* har A-son gett in en handling, benämnd *Verifikationsgranskning i samband med bokslutsgranskning per 13-08-31*. På dokumentet finns bl.a. noterat att det avser periodiseringskontroll och sekvenskontroll av leverantörsfakturor.

För *filmbolaget* har A-son gett in en handling, benämnd *Verifgranskning mall* och daterad den 22 oktober 2013. Enligt handlingen har han granskat 50 verifikationer på nya året (maj 2013). I dokumentet har han antecknat en hänvisning till ett annat dokument, vilket inte har getts in till RN.

För *grossistbolaget* har A-son under ärendets handläggning kommit in till RN med utdrag ur två kundreskontralistor. På det ena utdraget finns antecknat "Ok/reskontra/HB/ÅR". Han har också gett in en handling, benämnd *Verifgranskning mall* och daterad den 24 oktober 2013. Av handlingen framgår att han har granskat 32 leverantörsfakturor första månaden på nya året (maj 2013). I det sistnämnda dokumentet har han hänvisat till ett annat dokument, vilket dock inte har getts in till RN.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Avseende *vårdbolaget* granskade han de i dokumentationen nämnda verifikaten avseende avklippskontroll, rimlighet, rörelsetillhörighet, kontering, adressat, attest och eventuella tecken på oegentligheter samt penningtvätt och finansiering av terrorism. Efter balansdagen granskade han även resultat- och balansrapport per den 30 juni 2013 utan att därvid notera några avvikande belopp. Uppdraget kom in till honom mycket sent och det var ont om tid att utföra granskning, innan årsredovisning och revisionsberättelse måste lämnas in till Bolagsverket. Detta ledde till att han inte hann

dokumentera sin granskning. Han hade fullständig tillgång till bolagets redovisning och övriga handlingar.

I uppdraget i *reklambolaget* gjorde han i oktober 2013 en stickprovsmässig verifikationsgranskning avseende juli 2013 och han begränsades inte på något vis i sin granskning.

Hans granskning av verifikationerna i *restaurangbolaget* var en granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång. Inte heller här begränsades han på något vis i sin granskning.

Granskning av leverantörsfakturor i *entreprenadbolaget* gjordes för perioden 2013-09-01–2013-10-08.

I *filmbolaget* granskade han 50 verifikationer på nya året. Han begränsades inte på något vis i sin granskning. Urvalet baserades framför allt på avklippskontroll.

I *grossistbolaget* granskade han betalningar av kundfordringar efter bokslutsdagen respektive leverantörsskulder som bokades efter samma tidpunkt. Granskningen dokumenterades, vilket framgår av de handlingar han har gett in till RN. Han begränsades inte på något sätt i sin granskning.

7.2 Fastighetsbolaget

Av A-sons dokumentation framgår att fastighetsbolaget efter räkenskapsårets utgång var i färd med att avyttra sitt fastighetsbestånd med förlust. På en bokslutsbilaga finns en notering om att det bokförda värdet borde skrivas ned och att han skulle skriva en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. I dokumentationen finns därutöver ett efter räkenskapsårets utgång upprättat köpebrev, av vilket framgår att fastigheterna sedermera också såldes med förlust till ett dotterbolag till fastighetsbolaget. Utöver dokumentationen kring försäljningen av bolagets fastigheter har RN i den årsakt som A-son har gett in till RN inte kunnat återfinna någon dokumentation som avser granskning av efterföljande händelser. RN har därför förelagt honom att uppge vilken granskning som han gjorde utförde avseende efterföljande händelser och vilka revisionsbevis han inhämtade.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Det saknades underlag att granska i bolaget, vilket framgår av hans revisionsberättelse, och denna brist innefattade också händelser efter bokslutet. Det fanns inget som indikerade att bolaget hade gjort sig skyldigt till bokföringsbrott. Att han inte hade tillgång till efterföljande bokföring berodde på tidsbrist.

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.⁵

Granskningsåtgärder av de slag som anges i A-sons dokumentation, i hans yttranden och de handlingar som han har gett in till RN är inte tillräckliga för att uppfylla kraven i ISA 560. Hans granskning av efterföljande händelser var därför bristfällig i samtliga sju bolag. Genom att inte granska efterföljande händelser på ett godtagbart sätt har han åsidosatt god revisionssed.

8 Uttalande från företagsledningen

Inte för något av de nu aktuella revisionsuppdragen, med undantag för *fastighetsbolaget*, innehåller A-sons revisionsdokumentation något skriftligt uttalande från företagsledningen.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Vad gäller *vårdbolaget* kom uppdraget in sent och det var ont om tid att utföra granskning innan årsredovisning och revisionsberättelse skulle vara inlämnade till Bolagsverket. Gällande *reklambolaget*, *restaurangbolaget*, *grossistbolaget*, *filmbolaget* och *entreprenadbolaget* saknade han vid revisionstillfället en rutin för att inhämta skriftliga yttranden från företagsledningen och han började införa sådan rutin först under år 2014.

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 ISA 580 p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för

⁵ Se RN:s avgörande i dnr 2014-1375 den 5 oktober 2015.

revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte i något av bolagen, förutom fastighetsbolaget, inhämtade något skriftligt uttalande från företagsledningen. Genom att avge revisionsberättelser i bolagen trots att han inte hade tillgång till några uttalanden från företagsledningen har han åsidosatt god revisionssed.

9 Uppdragsbrev

Inte för något av de nu aktuella bolagen förutom fastighetsbolaget och grossistbolaget kan det av dokumentationen utläsas om villkoren för revisionsuppdragen kommunicerades med revisionsklienterna genom ett uppdragsbrev eller annat skriftligt avtal. Vad gäller uppdraget i *reklambolaget* har A-son under ärendets handläggning kommit in till RN med en handling, benämnd *Uppdragsbrev* och daterad den 10 november 2005. Handlingen, som inte är undertecknad av vare sig revisor eller revisionsklient, anges gälla också för kommande år om inte uppdraget avslutas, ändras eller ersätts av nytt uppdrag.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Han hann inte dokumentera villkoren för revisionsuppdraget i samband med revisionen av *vårdbolaget* mot bakgrund av att uppdraget kom in så sent till.

För *reklambolaget* finns en kopia på uppdragsbrev sparad elektroniskt, vilket motsvarar den handling som han har gett in till RN och uppdragsbrevet kan säkert bekräftas av kunden.

Uppdraget i *restaurangbolaget* dokumenterades inte i uppdragsbrev eller skriftligt avtal, eftersom det kom in sent.

Vid revisionen av *entreprenadbolaget* saknade han en rutin för att upprätta ett sådant uppdragsbrev.

Filmbolaget hade samma ägare som en annan av hans revisionsklienter och det andra bolaget fick ett uppdragsbrev före år 2008.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag* p. 9 och 10 ska revisorn avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, utifrån vad som är tillämpligt. De avtalade villkoren för revisionsuppdraget ska dokumenteras i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av skriftligt avtal, om inte annat följer av lag eller annan författning (se p. 11 i samma ISA).

Genom att i fem av de här aktuella revisionsuppdragen underlåta att upprätta uppdragsbrev eller liknande skriftligt avtal har A-son åsidosatt god revisionssed.

10 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Inte för något av de sju i ärendet aktuella bolagen har han utfört någon godtagbar granskning av bolagens intäktsredovisning. Till följd därav har han saknat grund för att tillstyrka bolagens resultat- och balansräkningar. För ett av bolagen har även hans granskning av bolagets kassa varit otillräcklig. Han har för ett bolag försummat att utföra en godtagbar granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter. För ett annat bolag har han försummat att i revisionsberättelsen anmärka på att bolaget inte hade fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter. För två av bolagen har han tillstyrkt bolagens resultat- och balansräkningar utan att dessförinnan i tillräcklig mån ha granskat respektive bolags varulager. För ett av bolagen har han underlåtit att utföra en godtagbar granskning av bolagets kundfordringar och han har därmed saknat grund för att, på sätt som skett, tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Hans granskning av efterföljande händelser har varit bristfällig för samtliga sju bolag. För sex bolag har han underlåtit att inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen. Slutligen har han för fem av bolagen underlåtit att upprätta uppdragsbrev för sina revisionsuppdrag.

A-son har genom sina försummelse på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande.

RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner av sju bolag. Vid granskningen har kunnat konstateras att A-sons revisionsarbete uppvisar så allvarliga 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 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, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt vikarierande myndighetschefen Adam Diamant, avdelningsdirektören Maria Monthure och revisionsdirektören Sören Bergner, som har föredragit ärendet, varit närvarande.