

D 15

Disciplinärende – godkände revisorn A-son

Revisorsnämnden meddelar godkände revisorn A-son varning.

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. FAR:s kvalitetsnämnd har bedömt att A-sons revisionsarbete inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionssed. Revisorsnämnden (RN) har därför öppnat detta disciplinärende.

RN:s utredning har omfattat en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de tre revisionsuppdrag som ingick i dennes kontroll. De tre aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämns nedan **byggbolaget**, **försäljningsbolaget** och **åkeribolaget**. Vidare har RN inhämtat A-sons revisionsdokumentation för ytterligare tre revisionsuppdrag. Nedan kommenteras A-son revisionsarbete i två av bolagen, benämnda **teknikbolaget** och **plåtbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Byggbolaget	2012-05-01–2013-04-30	52,1	34,1
Försäljningsbolaget	2011-07-01–2012-06-30	30,3	10,5
Åkeribolaget	2011-07-01–2012-06-30	24,9	20,7
Teknikbolaget	2012-09-01–2013-08-31	5,6	3,4
Plåtbolaget	2012-09-01–2013-08-31	45,2	13,5

A-son avgav för fyra av de här aktuella bolagen revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. I revisionsberättelsen för teknikbolaget anmärkte han på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitten 3 och 4 behandlas principer för intäktsredovis-

ning samt A-sons granskning av väsentliga resultat- och balansposter. I avsnitt 5 behandlas förstagångsuppdrag, i avsnitt 6 skatter och avgifter och i avsnitt 7 ett uttalande från företagsledningen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 8.

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 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 Principer för intäktsredovisning samt granskning av intäktsredovisning

3.1 Principer för intäktsredovisning

I årsredovisningarna för **byggbolaget** och **plåtbolaget** saknas information om principerna för intäktsredovisning. Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas om han uppmärksammade dessa brister eller påtalade att rättelse skulle ske. Han har förelagts att kommentera detta, att beskriva bolagens principer för vinstavräkning och att för vart och ett av bolagen uppge hur stor del av omsättningen som utgjordes av uppdrag till fast pris respektive på löpande räkning.

A-son har anfört följande.

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

Det var ett förbiseende att han inte påtalade att bolagens principer för intäktsredovisning skulle framgå av årsredovisningen. Bolagen redovisade uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning enligt respektive huvudregel i BFNAR 2003:3 *Redovisning av intäkter*.² Av omsättningen i byggbolaget utgjorde ca 75 procent uppdrag till fast pris och ca 25 procent uppdrag på löpande räkning. Av omsättningen i plåtbolaget utgjordes ca 80 procent av uppdrag till fast pris och ca 20 procent av uppdrag på löpande räkning.

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 plåtbolaget väsentliga uppgifter saknades i årsredovisningarna för de här aktuella räkenskapsåren. Genom att inte granska årsredovisningarna i tillräcklig omfattning har han åsidosatt god revisionssed.

3.2 Intäktsredovisning

I A-sons dokumentation finns beträffande samtliga fem här aktuella bolag, en checklista, rubricerad *Övriga poster i resultaträkningen*, på vilken han har antecknat sina riskbedömningar och att substansgranskning skulle ske. I hans dokumentation finns vidare för samtliga fem bolag en checklista, rubricerad *Kundfordringar/Försäljning*, med olika granskningspåståenden.³ Som slutsats har han angett Resultat: "Ok" eller "Utan anmärkning" samt Status: "Effektiv" eller "Utan anmärkning". Av dokumentationen kan inte för något av bolagen utläsas vilka tester han genomförde för att komma fram till sina slutsatser.

Av dokumentationen för **byggbolaget** framgår att A-son gjorde vissa kontoanalyser av hyresintäkter, vilka togs upp till totalt 692 tkr. Av dokumentationen beträffande **försäljningsbolaget** kan utläsas att han utförde kontoanalyser av ett konto benämnt *Försäkringsintäkter* (redovisat med 29 tkr). I dokumentationen avseende **åkeribolaget** framgår att han genomförde vissa analyser av ett konto benämnt *Hyror* och av ett konto benämnt *Försäljning inom byggsektorn, omvänd skattskyldighet*. För detta senare konto, som redovisades med totalt 1,4 mnkr, granskade han tre fakturor om totalt 195 tkr. Av dokumentationen för **teknikbolaget** framgår att han granskade en försäljning av en maskin vilken hade gett en vinst om 172 tkr.

A-son har anfört följande.

² Företagets intäkt från uppdrag på löpande räkning är, enligt huvudregeln, värdet av det arbete som lagts ned och det material som levererats eller förbrukats under perioden. Om företaget har fakturerat uppdraget innan det utförts, ska inkomsten redovisas som en skuld. En inkomst som kan hänföras till ett uppdrag till fast pris ska, enligt huvudregeln, redovisas som en intäkt baserat på färdigställandegraden på balansdagen, när företaget sannolikt kommer att få de ekonomiska fördelar som är förknippade med tjänsteuppdraget och på ett tillförlitligt sätt kan beräkna inkomsten, färdigställandegraden på balansdagen samt de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget.

³ Exempel på påståenden är Jämför med föregående år och följ upp väsentliga förändringar samt Granska periodiseringskontroll genom att bläddra verifikationer runt balansdagen.

Han hänvisar för samtliga bolag till granskningsbilagan, benämnd *Kundfordringar/Försäljning*. Av denna framgår att han läste och jämförde försäljningen och bruttovinsten mot tidigare år. Han analyserade försäljningen med avseende på kreditsaldon och gjorde inte någon iakttagelse. Han rimlighetsbedömde relationen kundfordringar och försäljning mot tidigare år.

I samband med periodiseringskontrollen av kundfakturorna i **byggbolaget** stämde han av större kundfakturer mot tidrapporterna. Även några lyftplaner stämdes av mot fakturaunderlag.⁴ Han granskade även att den omsättning som redovisades i skattedeklarationerna stämde med resultaträkningen, följde upp rutiner och granskade att bolaget hade använt samma redovisningsrutiner som föregående år. Resultatet av testet var att inget hade ändrats sedan tidigare år. Slutligen följde han upp såväl anbuds-summor som lyften på lyftplanerna mot avtalen. Det var dessa åtgärder tillsammans med erfarenheter från tidigare års granskningar som gjorde att han godtog bolagets redovisade nettoomsättning. Han konstaterar dock att det i dokumentationen inte finns några noteringar om dessa granskningar.

Vad gäller **försäljningsbolaget** följde han, för en period, upp att fakturorna var i nummerföljd. Granskningsåtgärderna, tillsammans med att bolaget hade väl utarbetade rutiner såväl internt som mot sin redovisningsbyrå, utgjorde grund för att godta bolagets redovisade intäkter. Han granskade även att redovisad omsättning enligt skattedeklarationerna stämde med resultaträkningen.

Vad avser **åkeribolaget**, **teknikbolaget** och **plåtbolaget** följde han upp rutiner och granskade att respektive bolag hade använt samma redovisningsprinciper som föregående år. I fråga om plåtbolaget granskade han dessutom att redovisad omsättning enligt skattedekclarationer stämde överens med resultaträkningen. Ytterligare granskningar gjordes inte detta år, eftersom han tidigare hade konstaterat att bolagets rutiner fungerade väl.

RN gör följande bedömning.

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

A-son har för samtliga bolag antecknat att substansgranskning skulle ske. De granskningsåtgärder som han har redovisat i sina yttranden till RN innebar att han jämförde försäljningar och bruttovinster mot tidigare år och rimlighetsbedömde relationen mellan kundfordringar och försäljning. Han har för ett av bolagen hänvisat till periodiseringskontroller och avstämning av lyftplaner mot fakturor samt för tre av bolagen uppgett att han även granskade att redovisad omsättning enligt skattedeklarationerna stämde med resultaträkningarna. Han har även hänvisat till sina erfarenheter från tidigare år och till att bolagen hade väl utarbetade rutiner.

RN konstaterar att enbart jämförelser mellan åren samt rimlighetsbedömningar inte gav A-son tillräckliga revisionsbevis för att bedöma att intäktsredovisningen var fullständig. Inte heller de jämförelser mellan skattedeklarationerna och intäktsredovisning som han har

⁴ Lyftplaner är vanliga i entreprenadavtal och visar när entreprenadbolaget får fakturera.

beskrivit, hans konstaterande av att redovisningsprinciperna var oförändrade eller granskning av några fakturor utgjorde godtagbara kompletterande granskningsåtgärder.

Beträffande byggbolaget noterar RN särskilt att bolaget bedrev verksamhet i projektform. För att bedöma intäktsredovisningens riktighet var det därför viktigt att granska bolagets rutiner för projektredovisning samt att bedöma färdigställandegraden på projekten. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son utförde någon granskning av de aktuella rutinerna. Inte heller framgår det av dokumentationen att han följde upp färdigställandegraden på projekten (se avsnitt 3.1 ovan). Han har inte heller redogjort för några sådana åtgärder i sina yttranden till RN. Den avstämning av lyftavtal mot fakturor som han har redogjort för gav honom inte tillräckliga revisionsbevis för granskningen av intäktsredovisningen i bolaget.

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

4 Värdering av en fastighet samt aktivering – byggbolaget

Det bokförda värdet av posten *Byggnader och mark* hade i byggbolaget ökat från 10,8 mnkr per balansdagen den 30 april 2012 till 21,9 mnkr per balansdagen den 30 april 2013. Av redovisningen framgår att en av bolagets fastigheter var inköpt för 8,0 mnkr och under år 2011/12 renoverad för 12 mnkr. Efter aktivering av det sistnämnda beloppet togs fastighetens anskaffningsvärde per balansdagen den 30 april 2012 upp till 20,0 mnkr. Det belopp som aktiverades under året utgjorde 35 procent av balansomslutningen.

A-son har på ett dokument, daterat i oktober 2013, antecknat att en värdering hade gjorts av fastigheten som utvisade ett värde om 14,5 mnkr, plus/minus 1,0 mnkr. Av dokumentationen kan inte utläsas om han ifrågasatte värderingen eller om han reflekterade över om den aktuella fastigheten, utifrån värderingen, kunde tas upp till ett anskaffningsvärde om 20,0 mnkr.

I A-sons dokumentation finns resultatrapporter från bolagets projektredovisning och en checklista (om fem sidor) med granskningspåståenden.⁵ Det framgår beträffande flera påståenden inte närmare hur eventuella granskningar hade skett eller vilken grund han hade för sina slutsatser.

A-son har anfört följande.

⁵ Exempel på granskningspåståenden är Stäm av anläggningsregistret mot huvudboken, Samma redovisningsprinciper ska användas som föregående år samt Bedöm det bestående värdet och eventuellt nedskrivningsbehov,

I årsakten finns en femsidig bilaga över granskningen av posten *Byggnader och mark*, med allt från riskbedömning till granskningsprogram och resultat av granskningen. Här finns även en sammanställning samt underlag från huvudbok och projektredovisning till denna sammanställning. Av hans dokumentation framgår att han genom stickprov hade följt upp nedlagda kostnader på byggnader mot underlag (leverantörsfakturor, eget arbete osv.) med avseende på att de kostnader som aktiverades avsåg värdehöjande åtgärder. I granskningen ingick även bedömningar av prisnivåer samt löpande information från företagsledaren.

Han bedömde bolagets aktiveringar som rimliga med tanke på den omfattande ombyggnad av fastigheten som bolaget hade genomfört. Han hade vid ett flertal tillfällen under ombyggnaden själv varit på plats och sett hur arbetet hade fortskridit. Därmed hade han god grund för att bedöma att kostnaderna var aktiverbara.

Byggbolaget hade under många år redovisat betydande överskott och hans bedömning var att bolaget kunde "bära" de kostnader som fastigheten medförde och även generera överskott. Utifrån detta bedömde företagsledaren att 12 mnkr kunde aktiveras. Själv bedömde han att gjorda aktiveringar kunde godtas och att fastighetens anskaffningsvärde om ca 20 mnkr därför kunde accepteras. En viktig faktor för hans bedömning var att den externa värderingen hade gjorts den 28 november 2012; vid den tidpunkten var ombyggnationerna inte färdigställda. Skillnaden mellan den övre nivån i värderingen, 15,5 mnkr, och det bokförda värdet om 20 mnkr kunde accepteras utifrån de fortsatta byggnadsåtgärderna samt tillkomsten av bra hyresgäster. Vidare var räntenivåerna låga.

A-son har tillställt RN en kopia av den externa värdering som han har hänvisat till. Värderingen byggde på dels en ortsprismetod, dels en marknadsanpassad avkastningskalkyl. Av intyget framgår att värdet i december 2012 bedömdes till 14,5 mnkr, plus/minus 1,0 mnkr, *efter färdigställd ombyggnad och renovering*. RN har i ett föreläggande till A-son noterat att denna skrivning tyder på att det först måste ske en ombyggnad och renovering för att värdet skulle nå upp till 14,5 mnkr. Han har förelagts att kommentera skrivningen i värderingsintyget och att förklara hur detta intyg kunde användas för att godta ett anskaffningsvärde om 20,0 mnkr.

A-son har tillagt följande.

I värderingen görs ett antagande om en kalkylränta på 11,5 procent och ett direktavkastningskrav om 9,5 procent. Av en känslighetsanalys framgår att ett antagande om en kalkylränta på 8,5 procent påverkar värdet med 1,7 mnkr och att ett antagande om direktavkastningskrav på 7 procent i stället för 9,5 procent skulle påverka värdet med 2,8 mnkr. Han anser att en kalkylränta om 8,5 procent är mera realistisk. Hans bedömning är vidare att kommersiella fastigheter ofta handlas på nivåer om 6–8 procent i direktavkastningskrav. Vidare görs i värderingen ett antagande om en hyresrisk om 5 procent. Om det antagandet i stället hade varit 1 procent, skulle värdet påverkas med 0,8 mnkr. Värderingsinstitutets slutsats om ett värde på fastigheten om 13,5–15,5 mnkr leder efter hans justeringer till ett värde i intervallet 18,8–20,8 mnkr.

RN gör följande bedömning.

Som framgått ovan hade anskaffningsvärdet av en fastighet i byggbolaget ökat från 8 mnkr till 20 mnkr genom aktivering av 12 mnkr. Beloppet var väsentligt. Det ankom därför på A-son att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för posten.

Som ett led i denna granskning hade A-son att bedöma om fastighetens bokförda värde även efter aktiveringen låg inom ramen för fastighetens marknadsvärde. Enligt en extern värdering som han hade tillgång till uppgick fastighetens marknadsvärde, efter genomförd ombyggnation och renovering, till 14,5 mnkr, plus/minus 1,0 mnkr. Som framgått ovan byggde värderingen på dels en ortsprismetod, dels en marknadsanpassad avkastningskalkyl och var utförd av ett värderingsinstitut. Det finns inget i A-sons dokumentation som visar att han, vid tidpunkten för revisionen, gjorde någon egen beräkning av fastighetens marknadsvärde eller inhämtade någon sådan från annan. Han hade därför inte grund för att anta att fastigheten hade ett högre värde än det som värderingsinstitutet hade kommit fram till. Därmed hade han inte heller grund för att godta en aktivering med mer än ca 7,5 mnkr (maximala värdet enligt intyget 15,5 mnkr minus redan redovisade 8,0 mnkr). Att han i efterhand, i sina svar till RN, har uppgett att ändrade parametrar i värderingsinstitutets beräkningar skulle påverka värderingen förändrar inte denna bedömning.

Ytterligare en förutsättning för att A-son skulle godta det aktiverade beloppet var att alla däri ingående utgifter var aktiverbara. Av hans dokumentation kan emellertid inte utläsas att han försäkrade sig om detta. Det finns inte heller något i hans yttranden till RN som tyder på att han gjorde detta. Oavsett detta kunde, såsom har utvecklats i föregående stycke, utgifter inte aktiveras för mer än upp till det bedömda marknadsvärdet.

RN finner således att A-son inte hade grund för att godta att anskaffningsvärdet på byggbolagets fastighet togs upp till 20,0 mnkr. Han saknade därmed grund för att tillstyrka fastställande av byggbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Förstagångsuppdrag – försäljningsbolaget

Av dokumentationen framgår att försäljningsbolaget reviderades av en annan revisor närmast föregående räkenskapsår, dvs. 2010/11, och att A-son valdes till revisor på ordinarie stämma den 10 oktober 2011. På ett planeringsdokument har A-son, under rubriken *Riskbedömning av generell karaktär*, antecknat att det vid samtal med den föregående revisorn hade framkommit att denne ansåg att försäljningsbolaget var ett bra företag med sund företagsledning och att det inte fanns något speciellt att notera från den genomgången. Av dokumentationen kan inte utläsas om han var i kontakt med föregående revisor i syfte att granska dennes revisionsdokumentation avseende utgående balanser eller på annat sätt gjorde någon granskning av de ingående balanserna för år 2011/12.

Posten *Varulager* togs upp till 5,7 mnkr per balansdagen den 30 juni 2011 (motsvarande 54 procent av balansomslutningen) och till 7,5 mnkr per balansdagen den 30 juni 2012 (motsvarande 71 procent av balansomslutningen). A-son har förelagts att redogöra för

samliga kontakter med föregående revisor och uppge vilka handlingar han hade tagit del av från föregående revisors revision.

A-son har också förelagts att beskriva eventuell granskning av utgående balans år 2010/11 (och därmed ingående balans 2011/12) av posten *Varulager*, antingen egen granskning eller genomgång av föregående revisors granskning av denna post. För det fall att han inte gjort någon egen granskning och inte heller tagit del av föregående revisors dokumentation över utförd granskning av posten *Varulager*, per den 30 juni 2011, har han förelagts att förklara vilken grund han hade för godta det redovisade beloppet av kostnadsposten *Handelsvaror* samt att uppge vilken grund han hade för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultaträkning för detta räkenskapsår.

A-son har anfört följande.

Han tog kontakt med föregående revisor som muntligen redogjorde för att det var ett välskött bolag. Han tog del av bokslutshandlingarna för föregående år på plats hos bolaget. Balansposterna var avstämda mot bokslutsbilagorna och rimlighetsbedömda. Den granskningen, som inte föranledde något att anmärka, tillsammans med samtal med föregående revisor gav honom grund för att godta de ingående balanserna.

Föregående revisor delgav honom dokumentation från sitt revisionsprogram. I denna dokumentation hade föregående revisor antecknat, beträffande posten *Varulager*, att posten var tillfredsställande säkerställd per den 19 september 2011.

A-son har till ett av sina yttranden bifogat ett antal dokument som han uppger sig ha fått från föregående revisorn. Dessa dokument utgörs av en slutkontrollista med kryssmarkeringar, ett dokument rubricerat *Slutomdöme vid revisionen*, ett dokument rubricerat *Rapportering* och en revisionsberättelse för räkenskapsåret 2010/11. Han har tillagt att de till RN insända handlingarna är samtliga dokument som han hade tagit del av från föregående revisor. Han har också uppgett att föregående revisorn sade sig ha varit närvarande vid inventeringen närmast föregående räkenskapsår samt att han, utifrån samtalet med den andre revisorn och sin kännedom om dennes kunskande, var förvissad om att den ingående balansen avseende posten *Varulager* var tillfredsställande säkerställd.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* p. 3 ska en revisor vid en förstagångsrevision skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de ingående balanserna inte innehåller några felaktiga uppgifter som väsentligt påverkar årsredovisningen för innevarande period. Ett sätt att göra det på kan enligt samma ISA p. 6 och A 4 vara att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper. I ISA 510 p. 10 sägs att om revisorn inte kan få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna, ska revisorn uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig, allt efter vad ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* föreskriver.

Vid RN:s utredning har framkommit att de enda revisionsbevis som A-son hade, förutom ett samtal med föregående revisor, var ett dokument på vilket denne hade

antecknat att posten *Varulager* var tillfredsställande säkerställd. RN konstaterar att varken samtalet med föregående revisor eller det kortfattade dokument som han fått tillgång till kan kompensera för att han inte gick igenom de delar av dokumentationen som var väsentliga för bedömningen av ingående balans beträffande posten *Varulager*.

A-son hade därmed inte tillräckliga revisionsbevis för att utgå från att posten *Varulager* var korrekt redovisad som ingående balans i försäljningsbolaget. Därmed hade han inte heller godtagbara revisionsbevis för att kunna ta ställning till den redovisade varukostnaden i resultaträkningen. Denna post togs upp till 22,6 mnkr och var därmed en väsentlig kostnadspost.

Eftersom A-son inte hade tillräckliga revisionsbevis, skulle han ha modifierat sin revisionsberättelse och varken till- eller avstyrkt fastställandet av bolagets resultaträkning. Genom att inte utforma sin revisionsberättelse på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

6 Skatter och avgifter – åkeribolaget och plåtbolaget

I dokumentationen för **åkeribolaget** avseende räkenskapsåret 2011/12 finns skattekontoutdrag för tiden 1 juli 2011–11 september 2012. Av utdragen framgår att bolaget hade gjort betalningar för sent elva av tolv månader och att kostnadsräntor hade påförts. Förseningarna uppgick till mellan sex dagar och 76 dagar. Vidare hade 341 tkr den 5 maj 2012 förts över till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Betalning skedde den 10 maj 2012.

I dokumentationen för **plåtbolaget** finns skattekontoutdrag för nästan hela räkenskapsåret 2012/13. Av dessa framgår att plåtbolaget hade betalat preliminärskatt för sent vid åtta tillfällen och att förseningarna av skattebetalningarna uppgick till mellan tio och 42 dagar. Vidare framgår att 10,7 mnkr den 1 december 2012 hade förts över till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Betalning skedde den 6 december 2012. A-son har på skattekontoutdraget antecknat: ”Flertal sena betalningar”. Vidare har han i en rapport antecknat att han övervägde att anmärka på förekomsten av sena skattebetalningar men att han bedömde att rapportering till styrelsen var tillräcklig åtgärd för år 2012/13.

A-son har anfört följande.

Skälet till att någon anmärkning inte gjordes var att de sena betalningarna hade varit relativt få dagar med undantag för det belopp som beträffande åkeribolaget hade förts över till Kronofogdemyndigheten. Han anser i efterhand att hans bedömning är svårförståelig och att han borde ha anmärkt på bolagens hantering av skatter och avgifter.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina

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

Som framgått ovan var A-son medveten om att åkeribolaget och plåtbolaget vid ett flertal tillfällen under de här aktuella räkenskapsåren inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. Bristerna i bolagens sätt att hantera skatter och avgifter var så allvarliga att han skulle ha anmärkt på dessa i sina revisionsberättelser. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Uttalande från företagsledningen – teknikbolaget

I A-sons dokumentation för teknikbolaget finns ett uttalande från företagsledningen som är daterat den 21 februari 2014. Revisionsberättelsen är daterad den 25 mars 2014. A-son har förelagts att förklara varför han godtog ett uttalande som var daterat mer än en månad innan han daterade sin revisionsberättelse.

A-son har anfört följande.

Revisionsinsatserna var avslutade någon dag före den 25 mars 2014 då han träffade styrelsen och årsredovisningen undertecknades. Med tanke på att februari endast innehåller 28 dagar bedömde han att fler dagar ej förflutit än en normal månad (31 dagar) och att ett nytt uttalande därför inte behövdes.

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 revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt ISA 580 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

Företagsledningens uttalande var daterat ca en månad innan A-son daterade sin revisionsberättelse. Detta motsvarar inte ISA:s krav på att datumet för de skriftliga uttalandena ska vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Genom att inte inhämta ett uttalande från företagsledningen som var lämnat i tillräckligt nära anslutning till att A-son avgav sin revisionsberättelse har han åsidosatt god revisionssed.

8 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 samtliga de fem revisioner som RN har granskat. Detta har medfört att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Han har också, för två av bolagen, underlåtit att påtala att information om principerna för intäktsredovisning saknades i årsredovisningarna. Vidare har hans granskning av en väsentlig balanspost i ett av dessa bolag varit så bristfällig att han också av detta skäl har saknat grund för att tillstyrka fastställande av detta bolags resultat- och balansräkningar. I ett av bolagen har han inte haft tillräckliga revisionsbevis för att ta ställning till en väsentlig kostnadspost. Han har vidare för två av bolagen underlåtit att anmärka på bolagens bristfälliga hantering av skatter och avgifter. Slutligen har han för ett av bolagen inte inhämtat ett uttalande från företagsledningen i tillräckligt nära anslutning till avgivandet av revisionsberättelsen.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt särskilt med beaktande av att ha i samtliga bolag har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han ska därför meddelas varning.

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, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. myndighetschefen Adam Diamant samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.