

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har erhållit en underrättelse från Skatteverket beträffande A-sons revision av ett aktiebolag, nedan benämnt **ventilationsbolaget**, för räkenskapsåret 1 maj 2013 – 30 april 2014. Vidare har RN inhämtat A-sons revisionsdokumentation för ytterligare fyra revisionsuppdrag. Nedan redogörs för A-sons revisionsarbete i tre av dessa aktiebolag, här benämnda **ortopedbolaget**, **klädbolaget** och **byggbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Ventilationsbolaget	2013-05-01–2014-04-30	27,8	9,7
Ortopedbolaget	2014	20,3	12,1
Klädbolaget	2013-09-01–2014-12-31	12,5	6,3
Byggbolaget	2014	13,7	3,4

A-son avgav för tre av de här aktuella bolagen revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. I revisionsberättelsen för byggbolaget anmärkte han på att skatter och avgifter inte hade erlagts i rätt tid.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet och i avsnitt 3 informeras om underrättelsen från Skatteverket, avseende ventilationsbolaget. I avsnitt 4–9 redogörs för A-sons revisionsarbete i här aktuella bolag. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 10.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd 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.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

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

slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock RN:s bevisbördas 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 representationskostnader - ventilationsbolaget

Av Skatteverkets underrättelse till RN framgår bl.a. följande.

Ventilationsbolaget bokförde avdragsgill representation med 66 tkr (exklusive moms), ej avdragsgill representation med 104 tkr samt taxikostnader med 44 tkr. De bokförda representationskostnaderna avsåg såväl intern som extern representation. Inte på något av de kvitton och notor som avser representation finns angivet vem som hade deltagit eller något syfte med representationen. Inte heller taxikvittona innehåller några noteringar om syftet med resan och vilka som hade rest.

Bolaget kostnadsförde vidare en resa till Riga för 19 tkr. Bolaget har inte kunnat visa några handlingar som visar att det var fråga om en resa i bolagets verksamhet. Bolagets ägare har medgett att bl.a. en resa om totalt 25 tkr till Istanbul var en bröllopsresa och att en charterresa om totalt 30 tkr var privat och att totalt 76 tkr (exklusive moms) av kostnaderna var privata.

Av A-sons dokumentation framgår följande.

A-son har på ett dokument, rubricerat *Slutrevision*, antecknat att redovisningens kvalitet bedömdes som god men att det, vad avsåg bolagets representationskostnader, krävdes kompletterande information. Han rekommenderade noggrannare noteringar på bokföringsunderlaget.

I dokumentationen finns vidare ett utdrag från konto 6071 – *Representation avdragsgill* avseende hela räkenskapsåret 2013/14. A-son har antecknat att det i underlagen saknades uppgifter om syftet med representationen och vilka som hade deltagit, men att bolaget uppgett att det fanns noteringar i ”kalendrar och pjt mappar”. A-son har vidare antecknat att bolaget följde Skatteverkets anvisningar. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om han granskade någon av de fakturor som finns på kontoutdraget. Därmed kan inte heller utläsas vilken grund han hade för sin slutsats.

A-son har anfört följande.

Beträffande representation och taxiresor påpekade han för bolaget att det skulle noteras på verifikationerna till vem representationen var riktad och ändamålet med denna. Ledningen anförde att man hade noteringar i kalendrar och övrig dokumentation om vem som hade deltagit i respektive representation. Deltagarna avsåg alltid kunder. För att representation ska vara avdragsgill ska den vara inriktad på att inleda eller bibehålla affärsrelationer. Bolaget hade brustit i att på verifikationerna ange namn och ändamål men enligt uppgift från bolaget fanns det noteringar vid sidan om räkenskaperna. Att ett bolag som bedriver byggverksamhet har kostnader för representation är naturligt och utgör en ordinarie kostnad i verksamheten. Redovisade belopp som hade fördelats på avdragsgill respektive inte avdragsgill del, enligt Skatteverkets normer, var enligt hans bedömning rimliga för verksamhetens inriktning och storlek. Han bedömde att posten inte var väsentligt avvikande mot föregående år. Volymen representation var totalt sett inte mycket högre än i andra bolag som han har kontakt med. Han fann därför posten rimlig.

A-son har till RN översänt en odaterad sammanställning över åtta kvitton. På dessa har angetts syfte, kund, objekt och deltagare. Av sammanställningen framgår inga belopp och inte heller när respektive representation skedde.

RN gör följande bedömning.

Som framgått ovan har A-son vad avser bolagets kostnader för representation antecknat att dessa följde Skatteverkets anvisningar. Av dokumentationen kan dock inte utläsas att han granskade några underlag för kostnaderna. Inte heller av hans uppgifter till RN framgår det att någon sådan granskning gjordes. Enligt RN:s mening har A-son därför, varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till myndigheten, gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna dra slutsatsen att kostnaderna följde Skatteverkets anvisningar (jfr den i avsnitt 2.1 beskrivna bevisbörderegeln). Han har genom sin bristfälliga granskning av kostnaderna åsidosatt god revisions sed.

4 Nya revisionsuppdrag – ventilationsbolaget och byggbolaget

Revisionerna av ventilationsbolaget och byggbolaget var förstagsrevisioner.

RN har tagit del av årsredovisning, revisionsberättelse och stämmoprotokoll för *ventilationsbolaget* för räkenskapsåret 2012/13. Revisionsberättelsen är under-tecknad av en person, nedan benämnd LZ, och dagtecknad den 27 oktober 2013.

RN har också tagit del av ett dokument som visar tidigare funktionärer i bolaget. Av dokumentet framgår att LZ utträdde som revisor den 9 april 2014 samt att en person, nedan benämnd NS, tillträdde som revisor den 27 maj 2014 och avträdde från befattningen den 4 augusti 2014. Båda revisorernas uppdrag upphörde således i förtid, innan A-son tillträdde som bolagets revisor.

A-son har på ett dokument, rubricerat *Övergripande revisionsstrategi*, antecknat att han hade försökt få kontakt med föregående revisor (LZ) men inte lyckats. I hans dokumentation finns dock inga närmare anteckningar om dessa försök till kontakter. På detta och ytterligare ett dokument, rubricerat *Förstagångsrevision ISA 510*, har han antecknat att han hade granskat bokslutsakter för föregående två år.

Vad beträffar *byggbolaget* finns i A-sons dokumentation en blankett, rubricerad *Förstagångsrevision ISA 510*, på vilken han har svarat "Ja" på frågan om han hade varit i kontakt med sin företrädare (NS) som revisor i bolaget. RN har i ett föreläggande till A-son konstaterat att föregående revisor i byggbolaget var NS och att denne hade avgått i förtid även i detta bolag.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han utredde huruvida avgående revisorer hade lämnat några redogörelser eller underrättelser enligt 9 kap. 23 § respektive 23 a § aktieföretagslagen eller om något av de två bolagen hade underrättat Bolagsverket om att respektive uppdrag hade upphört i förtid enligt 9 kap. 23 a § samma lag. A-son har förelagts att beskriva sina eventuella aktiviteter i denna fråga. För det fall han fick del av redogörelser från revisorerna eller underrättelser från revisorerna eller bolagen, har han förelagts att förklara varför han inte fogade dessa till sina revisionsberättelser.

A-son har anfört följande.

Vad avser ventilationsbolaget sökte han den tidigare påskrivande revisorn, LZ, per telefon vid två tillfällen utan att få kontakt. Den revisor som därefter tillträdde, NS, avgick i och med att hans auktorisation som revisor, efter beslut av RN, upphörde att gälla. NS hade inte upprättat någon redogörelse för vare sig ventilationsbolaget eller byggbolaget och avsåg inte heller att lämna någon, eftersom han inte längre var kvalificerad revisor.

Frågan om redogörelse från avgående revisor LZ, i ventilationsbolaget diskuterades inte specifikt vid samtal med styrelsen. Styrelsens uppfattning var att LZ blev avregistrerad av RN. Han känner inte till om denna uppgift är korrekt men det kan förklara varför han inte fick någon kontakt med LZ.² Han vill framhålla att den sist avgivna revisionsberättelsen av LZ, före hans eget tillträde, inte avvek från standardutformningen. Detta tyder på att det inte fanns några allvarigare menings-
skiljaktigheter mellan bolaget och dess revisor.

Eftersom han kände till att NS inte längre var auktoriserad revisor och inte avsåg att lämna någon redogörelse, fanns inte någon anledning att kontakta Bolagsverket vad avsåg eventuell redogörelse från NS. Han har inte heller förfogat över några underrättelser från bolagen eller från dess frånträdande revisorer. Han har därför inte haft möjlighet att foga dessa till sina revisionsberättelser.

Hans tolkning av 9 kap. 23 a § aktieföretagslagen är att när varken bolaget eller revisorn har initierat förändringen så finns det inte något att rapportera till Bolagsverket. I de aktuella fallen hade avregistrering skett på initiativ av RN och

² RN upphävde den 25 augusti 2014 LZ:s godkännande som revisor på hans egen begäran.

bolagen hade ställts inför fattade beslut som var under verkställighet varför underrättelser skulle te sig meningslösa.³ Han har således inga aktiviteter att redogöra för vad avser denna fråga.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som har utförts under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. Av 9 kap. 23 a § samma lag framgår att om revisorns uppdrag upphör i förtid ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta. Av 9 kap. 36 § framgår att en kopia av en anmälan som revisorn tidigare har gjort enligt 9 kap. 23 § i förekommande fall ska fogas till revisionsberättelsen. Av paragrafen framgår också att även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 9 kap. 23 a § ska fogas till revisionsberättelsen.

I ISA 706 *Upplysningar av särskild betydelse i rapport från revisor m.m.* p.8 anges bl.a. följande. Om revisorn anser att det är nödvändigt att upplysa om ett annat förhållande än de som är presenterade eller som det har lämnats upplysning om i de finansiella rapporterna och förhållandet enligt revisorn är relevant för en användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisorns rapport, ska revisorn – om detta inte är förbjudet i lagar eller andra författningar – lämna upplysning om förhållandet i ett stycke med rubriken ”Övriga upplysningar” eller någon annan passande rubrik i revisorns rapport.

Under rubriken *Övriga upplysningar* i revisionsberättelsen ska tas in upplysningar som bör komma till aktieägarnas kännedom och som avser utförandet av den revision som revisorn har utfört. Av RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* framgår att Övriga upplysningar har fokus på själva revisionen och som berör sådant som är relevant för läsarens förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisionsberättelsen.

Syftet med kravet på att avgående revisor ska upprätta en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som föregår avgången eller entledigandet är att säkerställa att informationen ska komma aktieägarna och övriga intressenter till känna. Skyldigheten gäller alla situationer där revisorn entledigas i förtid.⁴ Även kravet på att skicka en underrättelse till Bolagsverket om skälen till uppdragets förtida upphörande syftar till ökad offentlighet. För att säkra den aktuella informationens tillgänglighet ska den göras offentlig genom att fogas till nästkommande revisionsberättelse.⁵

Om de aktuella handlingarna inte fogas till den revisionsberättelse som avges efter ett förtida entledigande, förfelas syftet med skyldigheten att upprätta och

³ Som framgått ovan var NS vald revisor i båda de här aktuella bolagen, för perioderna innan A-son tillträdde som revisor.

⁴ Prop. 1984/85 s. 17.

⁵ Se prop. 1994/95 s. 50 f och prop. 2008/09:135 s. 110.

offentliggöra handlingar av detta slag. Det åvilar därför den nya revisorn att vidta åtgärder för att få tillgång till aktuella handlingar. Han eller hon ska därför ta kontakt med såväl avgående revisor som bolaget och Bolagsverket för att efterhöra om handlingarna har upprättats och offentliggjorts. Om handlingarna saknas, ska revisorn, enligt RN:s uppfattning, lämna en övrig upplysning om detta i revisionsberättelsen.

A-son har inte haft tillgång till de aktuella handlingarna och har inte heller efterfrågat dessa hos bolaget eller hos Bolagsverket. Genom att underlåta detta och, om handlingarna inte fanns hos bolaget eller hos Bolagsverket, underlåta att lämna en övrig upplysning om förhållandet i sina revisionsberättelser har han åsidosatt god revisionsred.

5 Intäktsredovisning - klädbolaget

Klädbolagets nettoomsättning redovisades med 12,5 mnkr. A-son har antecknat att räkenskapsåret var förlängt till 16 månader och att det därför var rimligt med en ökning av omsättningen med ca 33 procent. Hans dokumentation i denna del består av en checklista, rubricerad *Försäljning*, på vilken han har angett ”U.a.” (Utan anmärkning) efter olika angivna granskningsåtgärder. Av dokumentationen kan inte utläsas om han hade gjort någon faktisk granskning av posten. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelse och att uppge vilken grund han hade för att anse att intäktsredovisningen var fullständig.

A-son har anfört följande.

Genom samtal med bolagets styrelseledamot, tillika ägare, fick han information om rutinen för försäljning från beställning till faktura. Rutinen bekräftades genom avstämning mellan beställning, faktura och huvudbok. Detta sammantaget gav honom grund för antagandet att samtliga intäkter var upptagna i räkenskaperna och att han därmed kunde acceptera posten.

Det förekom inte någon kontantförsäljning vilket minskade risken för oegentligheter. Fakturering och betalningar administrerades av styrelseledamoten själv. Löpande redovisning samt löpande avstämningar utfördes av en extern redovisningskonsult vilket innebar att det fanns en extern kontroll.

Baserat på sin granskning och kartläggning av rutinen bedömde han att han kunde förlita sig på den information som han fått från styrelseledamoten. Han hade inte heller anledning att misstänka att styrelseledamoten skulle vilja vilseleda honom. Med detta som grund accepterade han redovisningen av intäkter och försäljning.

RN gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-sons dokumentation består endast av en checklista på vilka granskningsåtgärder har markerats med

”U.a.”. Det finns dock inget i dokumentationen som verifierar att några faktiska granskningar hade skett utifrån de granskningsåtgärder som anges på checklistan.

RN har i flera beslut i disciplinärenden uttalat att det inte är tillräckligt att ange ”U.a.” på checklistor, eftersom sådana anteckningar inte verifierar att några faktiska granskningsåtgärder har utförts.⁶ RN konstaterar vidare att de granskningsåtgärder som A-son har redogjort för i sina yttranden till RN är så allmänt och kortfattat beskrivna att det inte på grundval av hans uppgifter går att bedöma om han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten av intäkterna i klädbolaget. Enligt RN:s mening har A-son därför inte, varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till myndigheten, gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna verifiera fullständigheten i bolagets intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till arten av bristerna i granskningsarbetet saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

6 Varulager – klädbolaget

Posten *Varulager* togs i klädbolaget upp till 2,3 mnkr, vilket motsvarade 36 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varulager*. På denna har han antecknat att det fanns lager hos bolagets tillverkande fabrik i utlandet. Vidare har han angett ”ET” (Ej tillämpligt) eller ”U.a.” efter olika granskningsåtgärder. Av en bokslutsbilaga framgår vilka olika slag av lagerposter som redovisades.⁷ Dessutom finns några sidor med lagerlistor som inte är försedda med några anteckningar. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade lagrets existens eller dess prissättning.

På ett dokument, rubricerat *Rutinbeskrivning*, har A-son antecknat att bolaget hade lager i de egna lokalerna, att inventering skedde löpande och att detta var en förutsättning för de relativt långa ledtiderna från beställning till leverans. Om en produkt tog slut kunde det ta ett kvartal att få nya varor. Ett visst lager av tyger fanns i bolagets fabrik. Så snart tillverkning hade skett meddelades hur många meter som hade använts. Även detta var en förutsättning för att få flyt i produktionen.

A-son har förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta lagrets redovisade värde.

A-son har anfört följande.

Han hade varit närvarande vid löpande inventering av bolagets lager och hade då gjort bedömningen att rutinerna fungerade väl. Lagret bestod av olika lagerposter. Viss del av lagret fanns i utlandet. Lagret inventerades löpande under året. Detta

⁶ Se t.ex. RN:s beslut 11 juni 2009 i ärende dnr 2009-157 och RN:s beslut den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010-682.

⁷ Lager 1 redovisades med 1,4 mnkr, lager [X-land] med 475 tkr, lager [Po] med 286 tkr, lager [Qw] med 25 tkr och lager [Jp] med 124 tkr.

var nödvändigt med hänsyn till de relativt långa ledtider som gällde för bolagets produkter, ca tre månader från beställning till leverans. Branschen i sig är säsongstyrd, vilket gör att en felbedömning som medför att lagret blir tomt blir svårhanterlig. Hans slutsats att han kunde acceptera lagrets redovisade värde baserades på hans inventeringar och på hans kunskap om kunden.

Efter genomgång av årsakten för det aktuella året kan han konstatera att hans noteringar från genomgången av lagret med styrelseledamoten inte har insorterats korrekt. Han vidhåller dock att granskning, liksom tidigare år, skedde löpande under året av den del av bolagets lager som fanns i Sverige. Granskning skedde genom besök hos bolaget, utskrift av bolagets lagerstatus och därefter kontrollräkning och prisavstämning. Bolaget hade inte något affärssystem för lagerhantering. Denna skedde manuellt i Excel. Det utländska lagret uppgick till 21 procent av det totala lagervärdet och var inte inventerat.

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 ogenomförbart. Om sådan närvaro är praktiskt ogenomförbar, ska revisorn enligt p. 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisionsberättelsen enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* p. 6 b) och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* p. 8.

A-son har varken genom sin dokumentation eller sina i ärendet lämnade upplysningar gjort sannolikt att han utförde en godtagbar granskning av varulagrets existens och prissättning. RN drar därför slutsatsen att hans granskning av posten *Varulager* var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig i den här aktuella årsredovisningen var bristerna i hans granskning sådana att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionsd.

7 Finansiella anläggningstillgångar – klädbolaget

Posten *Finansiella anläggningstillgångar* togs i klädbolaget upp till 826 tkr, vilket motsvarade 13 procent av balansomslutningen. Av årsredovisningen framgår att det under räkenskapsåret hade skett nedskrivningar med totalt 3,2 mnkr. Vidare framgår att resterande bokfört värde till största delen utgjordes av aktier i två bolag, nedan benämnda WIAB och FLAB. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son gjorde någon bedömning av om posten *Finansiella anläggningstillgångar* kunde tas upp till 826 tkr.

RN har inhämtat årsredovisningar för WIAB för räkenskapsåren 1 september 2013–31 augusti 2014 och 1 september 2014–31 augusti 2015. Av dessa framgår att eget kapital i detta bolag uppgick till *minus* 4 mnkr per balansdagen den 31 augusti 2014 och till *minus* 3,7 mnkr per balansdagen den 31 augusti 2015. Ende styrelseledamot i klädbolaget var också ende styrelseledamot i WIAB. A-son var revisor även i WIAB.

Vidare har RN inhämtat årsredovisningar för FLAB för räkenskapsåren 1 maj 2013–30 april 2014 och 1 maj 2014–30 april 2015. Av dessa framgår att eget kapital i FLAB uppgick till *minus* 1,1 mnkr per balansdagen den 30 april 2014 och till *minus* 1,9 mnkr per balansdagen den 30 april 2015. Resultatet för år 2013/14 uppgick till 390 tkr. För år 2014/15 var resultatet en förlust om 810 tkr. I förvaltningsberättelsen för år 2013/14 uppgavs att bolaget planerade att genomföra en nyemission om 3 mnkr. Även i förvaltningsberättelsen för år 2014/15 uppgavs att bolaget avsåg att genomföra en nyemission. Något belopp angavs dock inte för detta år. Vidare uppgavs att bolaget planerade att återställa aktiekapitalet genom att ställa om delar av ägarlånet till eget kapital. I årsredovisningen redovisades långfristiga skulder med 1,7 mnkr och Övriga skulder till kreditinstitut (kortfristiga skulder) med 1,3 mnkr. Det framgår inte av årsredovisningen hur stor del av dessa skulder som utgjordes av lån från bolagets ägare.

A-son har anfört följande.

Kvarvarande värde på posten om 826 tkr avsåg till 750 tkr andelar i WIAB och FLAB och till 75 tkr en deposition. Hans bedömning av värdet gjordes tillsammans med klädbolagets ägare och styrelseledamot. Både WIAB och FLAB hade efter senast avgiven årsredovisning arbetat med att ”finansiera upp” bolagen. Han ansåg att detta sammantaget gav honom grund för att acceptera posten för vidare bedömning kommande årsredovisning.

Vid samtal med styrelseledamoten i klädbolaget avseende posten *Finansiella anläggningstillgångar* bedömdes nedskrivningsbehovet. WIAB, som sedan år 2015 var dotterbolag till klädbolaget, innehade ett känt varumärke. Detta förväntades generera intäkter och återställa kapitalet på sikt när det blev ett helägt dotterbolag till klädbolaget. Även FLAB drev ett klädmärke. Detta senare bolag uppgav i årsredovisningen för år 2014/15 att det fanns planer på nyemission samt omställning av aktieägarlån till eget kapital. Han hade tillgång till denna information när han bedömde värdet av posten *Finansiella anläggningstillgångar* i klädbolaget. Under år 2015 var finansieringen och omstruktureringen i FLAB fortfarande inte avslutad.

De av honom nämnda årsredovisningarna i WIAB och FLAB låg inte till grund för värderingen utan han baserade den på information som hade erhållits av styrelseledamoten i klädbolaget. Han bedömde informationen från styrelseledamoten som trovärdig och hade den som grund för sitt ställningstagande.

De två delägarna i WIAB hade under en längre tid haft meningsskiljaktigheter, vilket hade slutat i en utdragen process. Förlikning skedde vilket innebar att klädbolaget övertog motpartens aktier. Den slutliga uppgörelsen blev verkställd

först under år 2016, vilket även innebar att 100 procents ägande inträdde under år 2016. Det faktum att bolaget innehade rättigheter till ett varumärke som förväntades generera intäkter var dock oförändrat.

RN gör följande bedömning.

Som ovan har framgått redovisade klädbolaget värdet på aktier i två bolag med 750 tkr. Det ena av dessa bolag hade negativt eget kapital per balansdagarna den 31 augusti 2014 och 2015 och det andra hade negativt eget kapital per balansdagarna den 30 april 2014 och 2015. Av A-son dokumentation kan inte utläsas att han hade några revisionsbevis för att acceptera de redovisade värdena. Att enbart ha ett samtal med styrelseledamoten i klädbolaget utgjorde inte tillräcklig grund för att godta de redovisade värdena. Eftersom posten var väsentlig, hade han inte grund för att tillstyrka fastställande av klädbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsssed.

8 Skriftligt uttalande – ortopedbolaget

Årsredovisningen för ortopedbolaget är daterad den 19 februari 2015 och revisionsberättelsen den 20 mars 2015. I A-sons dokumentation finns ett uttalande från styrelsen, daterat den 25 mars 2015.

A-son har förelagts att förklara varför han godtog ett uttalande som var daterat efter det att han hade avgett sin revisionsberättelse.

A-son har anfört följande.

Granskningen var genomförd och årsredovisningen påskriven av styrelsen. När han träffade styrelsen och ”skrev på årsredovisning” och avlämnade revisionsberättelsen mottog han även ledningens uttalande. Han kan inte se någon annan anledning än ett förbiseende som en anledning till dateringen.

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. ISA 580 får därför anses förutsätta att uttalandet är daterat.

Företagsledningens uttalande hade ett datum som i tiden låg efter det att A-son hade daterat sin revisionsberättelse. Genom att underlåta att inhämta ett yttrande som var daterat innan han avgav sin revisionsberättelse har A-son åsidosatt god revisionsred. Vad han har anfört som förklaring påverkar inte denna bedömning.

9 Datering av revisionsberättelse – ventilationsbolaget

A-sons revisionsberättelse i ventilationsbolaget är daterad den 29 september 2014. Ett flertal handlingar i hans dokumentation är daterade *efter* detta datum. Sålunda är dokumenten, rubricerade *Förståelse av verksamheten, Rutinbeskrivning, Redovisningsprinciper* och *Närstående parter*, daterade den 26 oktober 2015. Dokumentet, rubricerat *Jämförelse av konton*, som har A-sons signatur, är daterat den 17 oktober 2014. SIE-filer för flera konton är skapade den 24 oktober 2014.⁸ En specifikation över inventarier är utskriven den 1 oktober 2014 och därefter försedd med A-sons anteckningar. Checklistor (försättsblad) för samtliga resultat- och balansposter är utskrivna den 24 oktober 2014 och har därefter signerats av A-son. Även samtliga kontoutdrag som A-son i efterhand har sänt in till RN är daterade den 24 oktober 2014.⁹ Han har förelagts att förklara dateringen på sin revisionsberättelse.

A-son har anfört följande.

Efter ytterligare genomgång kan han konstatera att han har skrivit fel datum på revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Dateringen av en revisionsberättelse ska avse den tidpunkt då berättelsen upprättas. Denna tidpunkt bör enligt god revisionsred ligga i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande.¹⁰ I revisionsberättelsen får alltså inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet.

Av A-sons dokumentation framgår att han utförde merparten av sitt revisionsarbete efter det datum som han åsatte sin revisionsberättelse. Han har också medgett att revisionsberättelsen åsattes fel datum. Genom att ge sin revisionsberättelse en felaktig datering har A-son åsidosatt god revisionsred.

10 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

⁸ De konton som avses är konto 6071 (representation avdragsgill), konto 5460 (förbrukningsmateriel) och konto 1242 (båtar).

⁹ Dessa avser kontona 5050 (lokaltillbehör), 5120 (elkostnader kontor), 5610 (bilkostnader), 5612 (försäkring skatt bilar), 5611 (drivmedel), 6810 (arbetskläder), 5615 (leasingavgifter bilar), 6071 (representation avdragsgill), 7620 (hälsovård) och 7010 (löner anställda).

¹⁰ Se 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen och ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter*, p. 41.

RN har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete.

Han har beträffande ett bolag inte utrett om bolagets kostnader för representationen följde Skatteverkets anvisningar.

Han har i två nya revisionsuppdrag inte efterfrågat redogörelser och underrättelser hos föregående revisor, de aktuella bolagen eller Bolagsverket.¹¹ Genom att underlåta detta, och om handlingarna inte fanns, underlåta att lämna en övrig upplysning om förhållandena i sina revisionsberättelser, har han åsidosatt god revisionsd.

Han har för ett av bolagen inte utfört någon godtagbar granskning av bolagets intäktredovisning. Han har beträffande samma bolag underlåtit att i tillräcklig omfattning granska två väsentliga balansposter. Bristerna i granskningen av resultat- och balansräkningarna har beträffande detta bolag varit så omfattande att han har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Slutligen har han undertecknat en revisionsberättelse utan att vid den tidpunkten ha tillgång till ett skriftligt uttalande samt åsatt en annan revisionsberättelse en felaktig datering.

A-son har i de nu angivna hänseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar i ett av bolagen utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, ordföranden i Skatterättsnämnden, direkt skatt, Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström och direktören Per-Ola Jansson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytoft Drangel samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

¹¹ Med redogörelse och underrättelse från föregående revisor avses här LZ.