

D 15

1 Inledning

FAR har underrättat Revisorsnämnden (RN) om att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet fattat beslut om omkontroll av godkände revisorn A-son men att sådan inte kunnat genomföras på grund av hennes utträde ur FAR. Informationen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat fyra revisionsuppdrag. De aktiebolag som dessa uppdrag avser benämns här **cykelbolaget**, **textilbolaget**, **golvbolaget** och **snickeribolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättni ng	Balansomslutn ing
Cykelbolaget	2012	5,8	4,2
Textilbolaget	2012-09-01–2013-08-31	13,6	8,6
Golvbolaget	2011-05-01–2012-04-30	3,4	1,1
Snickeribolaget	2011-02-01–2012-06-30	7,4	1,7

Cykelbolaget sålde fyrhjulingar och mopeder. Textilbolaget bedrev handel med babyprodukter. Golvbolaget bedrev butiksverksamhet och utförde vissa hantverkstjänster. Snickeribolaget tillverkade och sålde snickeriprodukter efter beställning. Räkenskapsåret 2011/12 var snickeribolagets första räkenskapsår.

I revisionsberättelsen för golvbolaget lämnade A-son följande information. ”Som framgår av årsredovisningen är det egna kapitalet förbrukat och personligt betalningsansvar med solidariskt ansvar för bolagets förpliktelser gäller för bolagets företrädare och aktieägare.”

För övriga tre bolag avgav A-son revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 behandlas A-sons granskning av väsentliga resultat- och balansposter. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 4.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd 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 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 A-sons granskning

3.1 Uttalanden från företagsledningen

I A-sons revisionsdokumentation för samtliga här aktuella revisionsuppdrag saknas företagsledningens skriftliga uttalande.² Hon har vad avser textilbolaget antecknat att det inte fanns behov av skriftlig rapportering från företagsledningen.

A-son har i sina yttranden till RN anfört bl.a. följande. ISA 580 *Skriftliga uttalanden* är skriven för medelstora och stora företag där kommunikationsvägarna ser helt annorlunda ut än i de små bolag hon reviderar. Hon har många informella samtal med bolagens företagsledare. Det finns därför inte behov av skriftliga uttalanden som är undertecknade av företagsledaren. Hennes dokumentation för textilbolaget borde ha innehållit en formulering av vilken det framgick att det inte fanns några

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

² Enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* ska revisorn begära skriftliga uttalanden från dem i företagsledningen som har vederbörligt ansvar för de finansiella rapporterna och kunskap om de berörda förhållandena.

behov av skriftliga och signerade uttalanden eftersom hon och företaget hade en informell och ofta muntlig dialog.

RN gör följande bedömning.

Av p. 10 i ISA 580, som är tillämplig oavsett det reviderade företags storlek, 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.

Genom att inte i något av här aktuella revisionsuppdrag hämta in uttalanden från företagsledningen har A-son åsidosatt god revisionssed. Vad hon har uppgett om att hon kommunicerar med företrädare för revisionsklienterna på andra sätt föranleder ingen annan bedömning.

3.2 Granskning av efterföljande händelser

A-sons dokumentation för samtliga revisionsuppdrag innehåller en flik benämnd *Händelser efter balansdagen ISA 560*. För **cykelbolaget** finns balans- och resultatrapporter för räkenskapsåret 2013 av vilka kan utläsas att bolaget inte hade bokfört vare sig lagerförändring, avskrivningar eller lönekostnader för tjänstemän under det räkenskapsåret. Vidare finns en huvudbok för perioden januari–april 2013. A-son har i efterhand till RN gett in ett dokument på vilket hon har antecknat sin beräkning av ett periodiserat resultat per den 30 april 2013. Vad avser **textilbolaget** finns det under fliken *Händelser efter balansdagen ISA 560* anteckningar rörande bolagets lager samt foton tagna i lagerlokaler. För **golvbolaget** finns ett utkast till protokoll samt e-postkorrespondens med Kronofogdemyndigheten. Vad avser **snickeribolaget** finns resultat- och balansrapporter per den 31 oktober 2012 på vilka A-son har gjort några anteckningar. I resultatrapporten redovisas ett resultat för perioden om 42 tkr. Av rapporterna framgår t.ex. att varulagret redovisades med samma belopp som per balansdagen och att resultatet inte var belastat med några avskrivningar.

A-son har uppgett följande.

För **cykelbolaget** hade hon tillgång till bolagets verifikationslista, huvudbok och rapporter för perioden januari–april 2013 och granskade efterföljande händelser genom att gå igenom huvudboken. I detta fall fanns det inga konstigheter. Hon gjorde även en beräkning av ett periodiserat resultat för perioden och kunde då konstatera att resultatet skulle räcka till en lön om 32 tkr till företagsledaren. Beträffande **textilbolaget** fick hon vid ett besök hos bolaget den 14 november 2013 tillgång till bolagets redovisning för perioden september–oktober samma år, varvid hon granskade relevanta nyckeltal. För **golvbolaget** fick hon inga filer från bokföringen efter balansdagen. Hon hade fokus på skatterna och betalningen till

Kronofogdemyndigheten. Vad gäller **snickeribolaget** hade hon tillgång till resultat- och balansräkningar.

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.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon för något av bolagen gjorde någon granskning av efterföljande händelser när hon avgav revisionsberättelserna för här aktuella räkenskapsår. Hon har inte heller redogjort för någon granskning av efterföljande händelser vad avser textilbolaget, golvbolaget eller snickeriboaget eller kommenterat det förhållandet att resultatrapporten för snickeribolaget inte föreföll innehålla periodiserade belopp. De åtgärder som hon har uppgett att hon utförde avseende cykelbolaget för att granska efterföljande händelser var inte tillräckliga för att uppfylla kraven i ISA 560. Granskningen av efterföljande händelser var därför bristfällig i samtliga fyra bolag. Genom att inte granska efterföljande händelser på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

3.3 Granskning av resultaträkningarna

Av dokumentationen för **cykelbolaget** framgår att A-son gjorde en beräkning av bruttovinsten och noterade att denna hade ökat från 18 procent föregående år 2011 till 33 procent år 2012. I övrigt kan det av dokumentationen inte utläsas om hon gjorde någon granskning av bolagets resultaträkning. Vad gäller granskningen av **textilbolagets** resultaträkning har A-son på en resultatrapport gjort en hänvisning till årsredovisningen. På ett utkast till en årsredovisning har hon gjort vissa anteckningar, främst avseende förändringar mot föregående år såsom lägre omsättning och ökad nettovinst. I dokumentationen finns vidare en halvårsrapport avseende perioden 1 september 2012–28 februari 2013. I dokumentationen för

golvbolaget finns ett utdrag ur bolagets huvudbok för kontona 3041–8999 med noteringar i form av bl.a. bockar och ringar på enstaka konton. På en resultatrapport finns några kryss och en notering om en ökning av lönekostnaderna. A-son har vidare antecknat att hon vid granskning av huvudboken letade efter stora, avvikande eller ofta förekommande belopp och granskade fyra kostnadskonton i kontoklasserna 5 och 6.³ Hon har även noterat bruttovinster, vilka under fyra månader under räkenskapsåret varierade mellan 33 procent och 65 procent. Av dokumentationen för **snickeribolaget** framgår att hon gjorde en beräkning av ”förädlingsvärdet”. Hon har även antecknat att hon granskade huvudboken på skärmen, varvid hon endast påträffade transaktioner som är normala för ett bolag av denna sort, och att det endast var normala kostnader som hade bokförts på fem angivna kostnadskonton. Det går inte att av dokumentationen att utläsa om hon gjorde någon annan granskning, hänförlig till snickeribolagets resultaträkning.

A-son har uppgett följande.

Vid sina revisioner kontrollerar hon fullständigheten i intäcksredovisningen genom att granska periodiseringar och händelser efter balansdagen och genom att beräkna förädlingsvärde eller bruttovinst samt beakta eventuella varulagerförändringar. Härigenom kan hon med rimlig precision säkerställa att bolagen tagit med alla intäkter i det räkenskapsmaterial som hon har haft tillgång till vid sina revisioner. Det handlar också om att göra jämförelser mellan åren och om att göra jämförelse med andra företag i samma branscher. I bolag där hon varit revisor under flera år har de historiska beloppen en mycket central betydelse vid hennes bedömning av bolagens verksamhet och om nyckeltalen för räkenskapsåret är relevanta. Vidare genomsyrar den för henne viktiga transaktionsanalysen alla hennes revisionsuppdrag.

Vad avser **cykelbolaget** gjorde hon jämförelser mellan åren och jämförde även den genomsnittliga bruttovinsten tidigare år. Att göra jämförelser mellan åren och samtidigt leta efter poster som avviker mellan åren i resultatrapporten är det bästa sättet att observera strukturförändringar i verksamheten. En viktig komponent i det mindre företaget är resultatgenomgångar och att granska huvudboken.

Beträffande **textilbolaget**; hennes granskning i fåmansföretag blir likartad med kontroll av bruttovinst och jämförelser mellan åren samt att hon letar efter avvikande poster. Resultatrapporten är det bästa sättet att observera strukturförändringar i verksamheten. En senare jämförelse mellan halvårsresultatet enligt bolagets halvårsrapport och resultatrapporten för hela räkenskapsåret visade inte på några strukturförändringar som föranledde någon djupare granskning.

Beträffande **golvbolaget** hade hon uträkningarna av bruttovinstprocenten som stöd för sin uppfattning att företagsledaren ”räknar för lågt i sin prissättning” vilket hon även hade framfört. I dokumentationen finns en resultaträkning med kryss, ringar och kommentarer. Hennes anteckningar visar att hon via huvudboken granskade dessa poster.

³ Kontoklasserna 5 och 6 omfattar Övriga externa kostnader.

Hon granskade en resultatrapport för **snickeribolaget** och gjorde även anteckningar på dokumentet avseende vissa granskade poster. Då hon granskar huvudboken, vilket är centralt i hennes revisioner, ser hon lätt vad som ”sticker ut”. Hon antecknade att ett antal konton hade normala kostnader. Med normala kostnader menar hon kostnader procentuellt i förhållande till omsättning och annan information som hon med sin erfarenhet har om räkenskapsmaterialet och bolaget i övrigt. Hennes transaktionsanalys är mycket användbar för att fånga in onormala kostnader för ett bolag i dess olika tidsfaser. Hon kommenterade inte bruttovinsten eller gjorde några andra jämförelser då det var bolagets första räkenskapsår. Hon gjorde även i samband med granskning av skatter och avgifter anteckningar som berörde personalkostnaderna.

RN gör följande bedömning.

A-sons dokumentation består i nu aktuella avseenden väsentligen av kortfattade noteringar om avvikelser i förhållande till föregående år samt noteringar om bruttovinsten. Dokumentationen ger därmed inte beträffande något av de fyra bolagen stöd för att hon genomförde en godtagbar granskning av respektive bolags resultaträkning och av fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har i sina yttranden till RN uppgett att hon genom sin kännedom om företagen och genom att läsa igenom huvudböcker, göra analyser och andra jämförelser får god möjlighet att bedöma kvaliteten i bolagens resultaträkningar. Den beskrivning som hon har lämnat är i huvudsak mycket allmänt hållen och innehåller inte några närmare uppgifter om hur denna granskning har gett henne relevant information för att bedöma de enskilda bolagens resultaträkningar. RN konstaterar att hon genom sina uppgifter om utförd granskning inte har gjort sannolikt att hon genomförde en godtagbar granskning av respektive bolags resultaträkning och av fullständigheten i intäktsredovisningen. RN:s slutsats är därför att granskningen av resultaträkningarna var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn härtill saknade A-son för samtliga fyra bolag grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

3.4 Granskning av varulager

Cykelbolagets varulager redovisades per balansdagen den 31 december 2012 med 1,5 mnkr (motsvarande 35 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att hon hade beräknat bruttovinsten till 33 procent mot 18 procent föregående år. Hon har under en rubrik *Slutsats* antecknat att lagerlistorna innehöll maskiner som ”saknade belopp” i kolumnen *Bokfört värde*, vilket är den kolumn som summeras till lagrets redovisade värde. Hon har även antecknat att prissättningen i stickproven var hyfsat rätt. I ett dokument benämnt *PM–Övergripande strategi*, som hon i efterhand har gett in till RN, har hon beträffande fysisk närvaro vid eller i närheten av lagerinventering antecknat att hon hade planerat att besöka cykelbolaget den 18 december 2012 men att ett oväder med mycket snö fick henne att avstå.

Textilbolagets varulager redovisades per balansdagen den 31 augusti 2013 med ca 5 mnkr (motsvarande 58 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat

att hon ”tagit del av revisionsbevis ISA 500 lager” och lagerlistor, att hon hade granskat lagret och att hon, som är ensam verksam revisor i sin byrå, inte alltid har kapacitet att vara fysiskt närvarande vid lagerinventering men att hon genom kontroll av inköpskonton i huvudboken försöker uppskatta värderingen. Hon har vidare antecknat att hon genom att fotografera lagret vid sina besök förvissar sig om lagrets existens. Hennes ”flygande inventering” den 14 november 2013 förstärkte intrycket av lagrets verkliga existens och värdering i bokslutet. På en checklista benämnd *Lager* har hon bl.a. antecknat att hon kontrollerade prissättningen ”på plats i systemet”. I dokumentationen finns vidare nio fotografier av lagret, tagna vid besök hos bolaget.

Golvbolaget redovisade ett varulager om 620 tkr (motsvarande 58 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 30 april 2012. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son hade granskat bolagets varulager utöver att hon har antecknat att hon hade besökt bolaget tre–fyra år i rad, att nivån på lagret var ungefär densamma, att hon inte såg någon försämring och att bolagets ägare räknade med för låg bruttovinst. På en lagerlista, utskriven den 7 september 2012, har hon antecknat att hon besökte bolaget den 29 oktober 2012. I dokumentationen finns nio fotografier som anges vara tagna vid hennes besök och som visar olika varor i butiken och på lagret.

Snickeribolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2012 ett eget kapital om 124 tkr. Bolagets varulager redovisades med 218 tkr (motsvarande 13 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att hon närvarade vid en lagerinventering i september 2012 och att hon kontrollerade huvudboken efter lagerförändring. Av uppgifter i dokumentationen framgår att verksamheten tidigare hade drivits som en enskild firma.

A-son har uppgett följande.

Hon har reviderat **cykelbolaget** i många år och hon betvivlar inte lagrets existens och värdering utifrån de premisser som gäller på landsbygden. Hon hade inte anledning att misstänka att det förekom oegentligheter och var trygg med de historiska revisionsbevis som hon hade. Vissa varor förblir osålda. Dessa finns med i lagerlistorna utan något värde, eftersom de var inkuranta och nedskrivna sedan flera år. Hon har inventeringslistor sedan flera år tillbaka och kan jämföra ”samtliga artiklars kvarstående i listorna”. Den ökade bruttovinsten genom försäljning av dyrare maskiner hade gett ett bättre resultat än föregående år.

I samband med föregående års revision besökte hon **textilbolaget**. Vid den lagerinventering som genomfördes då räknades kartonger, tyger m.m.. En resa var sedan tidigare planerad till november 2013 men hon kunde inte på så kort tid göra två resor till den ort där bolaget bedrev verksamhet. Vid besöket i november 2013 var det enkelt att se lagerlokalens begränsade yta som innehöll varulagret i kartonger. Att fotografera var och är hennes bästa sätt att bevisa existensen av lagret år 2013. Färger och mönster var annorlunda mot år 2012. Hon granskade prissättningen då hon jämförde några artiklar ur artikellistan med inköpsfakturer i det digitala lager- och ordersystemet. Inköpspriserna stämde per balansdagen med artikellistan. Vid

bedömningen av om lagret fanns och var rätt värderat förlitade hon sig på ”den uppriktiga redovisningen och den ärliga personalen”. Hon har inte haft anledning att misstänka oegentligheter. Bolaget har ingen egen personal i tillverkningsprocessen.

Golvbolagets lager omfattar cirka 1 250 artikelnummer och artiklarna kunde därför inte räknas en och en. Hon besökte lokalen och gjorde en överslagsberäkning. Hon tycker att de fotografier hon har tagit ger ett godtagbart revisionsbevis för ett omfångsrikt lager. Det går att räkna artiklar på bilderna och med det antal bilder som hon har tagit kan hon uttala sig om existensen. Vad gäller värderingen är den acceptabel när inköpspriset gäller och så länge det finns arbeten att utföra. Men om driften är hotad, vilket den varit sedan bolagets start, har det ingen betydelse vilken värdering hon får i sin hand. Bolaget drevs likt en enskild firma och med texten i revisionsberättelsen kunde alla läsare se att det var ett högriskföretag när det egna kapitalet var förbrukat och den ensamme företrädaren stod som ansvarig för alla bolagets skulder.

Hon gick runt i **snickeribolagets** lokaler och fotograferade efterhand som personalen visade henne lagret som bestod av otorkad och torkad furu, ek samt beslag och skruvar. Det är för ett något tränat öga inte svårt att se omfånget av en kubikmeter furu. Värderingen togs ur det räkenskapsmaterial som fanns vid revisionstillfället. De två månaderna närmast efter balansdagen var semestermånader. Eftersom en viss ledtid krävs för att tillverka en produkt som eventuellt genererar en lagerminskning, måste det mesta som fanns i lager på balansdagen ha funnits kvar då hon den 7 september besökte bolaget. Inköp mellan den 1 juli och den 7 september var fönsterglas som inte lagerförs av bolaget utan kostnadsförs och används omedelbart i produktionen.

RN gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster*, punkterna 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i sin rapport enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

Posten varulager var väsentlig för samtliga här aktuella bolag. RN konstaterar att A-son inte beträffande något av bolagen närvarade vid lagerinventeringar i nära anslutning till respektive balansdag. Vad hon har uppgett tyder inte heller på att det var praktiskt ogenomförbart att närvara vid bolagens lagerinventeringar. Hon har vad gäller övrig granskning av de aktuella bolagens lager lämnat endast kortfattade och allmänt hållna svar på RN:s frågor om utförd granskning av lagrens existens.

De åtgärder som hon har beskrivit för cykelbolaget, textilbolaget och golvbolaget utgjordes i allt väsentligt av fotografering, beräkning av täckningsbidrag och om-sättningshastighet och var inte tillräckliga för att kompensera för hennes utevaro vid inventeringarna.

Vad avser granskningen av prissättningen av respektive bolags varulager har A-son i dokumentationen för cykelbolaget och textilbolaget antecknat att hon bedömde prissättningen av dessa bolags lager, dock utan att det av dokumentationen framgår vilken granskning som därvid genomfördes. Beträffande de båda andra bolagen ger dokumentationen över huvud taget inga indikationer på att det gjordes någon granskning av prissättningen av varulagret. De uppgifter om granskningen av prissättningen av bolagens lager som hon har lämnat till RN är allmänt hållna och medger inte någon egentlig bedömning av vare sig arten eller omfattningen av de granskningar som gjordes.

Av A-sons dokumentation går inte att utläsa om hon genomförde någon godtagbar granskning av existensen av cykelbolagets, textilbolagets eller golvbolagets lager eller om hon granskade prissättningen av respektive bolags lager på ett godtagbart sätt. Hon har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att hon genomförde en godtagbar granskning av de aktuella lagren. RN drar mot den bakgrunden slutsatsen att granskningen av bolagens varulager var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Hon saknade därigenom grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionsd.

3.5 Granskning av golvbolaget

3.5.1 Kontrollbalansräkning och fortsatt drift

Golvbolaget redovisade för räkenskapsåret 2011/12 ett negativt resultat med 141 tkr (föregående år minus 22 tkr). Per balansdagen den 30 april 2012 redovisades ett eget kapital med minus 464 tkr (föregående år minus 323 tkr). I årsredovisningen finns inga upplysningar om huruvida en kontrollbalansräkning hade upprättats eller om styrelsens bedömning av bolagets förutsättningar för att fortsätta verksamheten. A-son har antecknat att bolaget hade svag soliditet och tveksam lönsamhet och att hon inte trodde att bolaget skulle överleva år 2013. I revisionsberättelsen, daterad den 30 oktober 2012, angavs under rubriken *Övriga upplysningar* att det egna kapitalet var förbrukat och att personligt betalningsansvar med solidariskt ansvar för bolagets förpliktelser gällde för bolagets företrädare och aktieägare. I övrigt var revisionsberättelsen upprättad enligt standardutformningen.

A-son har uppgett följande.

I sina revisionsberättelser har hon sedan bolaget bildades, dvs. för räkenskapsåren 2007/09, 2009/10 och 2010/11 skrivit att kapitalet var förbrukat, vilket innebar ett

solidariskt betalningsansvar för bolagets styrelseledamöter. Hon påtalade redan år 2009 för bolagets ställföreträdare att de var skyldiga att upprätta kontrollbalansräkning. Vad avser bolagets möjlighet att fortsätta verksamheten är hennes tveksamhet tydlig nog genom uppgiften i revisionsberättelsen om att kapitalet var förbrukat.

Det förekom en muntlig dialog om texten i årsredovisningen för räkenskapsåren 2010/11 och 2011/12 rörande kontrollbalansräkning, fortsatt drift och svaga bruttovinster, varvid företagsledaren hänvisade till redovisningskonsulten. Då hon träffade konsulten framförde hon sina synpunkter som dock aldrig kom att påverka innehållet i årsredovisningen. Förhållandet framkommer i ett brev som hon senare skickade till styrelsen.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn enligt punkten 12 i samma ISA utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn enligt punkten 18 avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn avgöra om det i de finansiella rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar har lämnats ska, enligt punkten 19, revisorn i revisionsberättelsen ta in en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats, ska revisorn enligt punkten 20 uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bland annat om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med nämnda lag. Om kontrollbalansräkning inte har upprättats, ska således revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. Denna skyldighet åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot den nämnda bestämmelsen i aktiebolagslagen. Att i revisionsberättelsen hänvisa till att aktiekapitalet är förbrukat och att bolaget drivs med personligt betalningsansvar är

inte detsamma som att anmärka på att aktiebolagslagens bestämmelser om upprättande av kontrollbalansräkning inte har följts.⁴

Golvbolaget redovisade för räkenskapsåret 2011/12 ett negativt resultat och ett negativt eget kapital per balansdagen den 30 april 2012. A-son har antecknat att hon inte bedömde att bolaget skulle överleva år 2013. Hon skulle därför i sin revisionsberättelse särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Hon skulle vidare ha uppmanat styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning och tillställa henne denna för granskning. Om så inte skedde, skulle hon i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna. Genom att inte vidta de här nämnda åtgärderna har hon åsidosatt god revisionssed.

3.5.2 Granskning av goodwill

Golvbolaget redovisade per balansdagen goodwill med 93 tkr. Av uppgifter i årsredovisningen framgår att anskaffningsvärdet uppgick till 200 tkr och att årlig avskrivning gjordes med 10 procent. A-son har antecknat att avskrivning borde vara högre ”t.ex. 20 % (5 år)”.

A-son har förelagts att redogöra för sina överväganden rörande värdet av posten Goodwill mot bakgrund av bolagets redovisade resultat.

A-son har uppgett följande.

Hon hade haft posten Goodwill uppe till diskussion med företagsledaren som uppgav att det var denne som avgör den framtida ekonomiska nyttan av tillgången. Hon var givetvis inte tillfreds med det svaret men bolaget drevs med solidariskt betalningsansvar så för henne som revisor hade det mindre betydelse om företagsledaren kallade en tillgång för goodwill eller fordran. Tillgången ingick i en balansräkning där det egna kapitalet vida understeg aktiekapitalet och hade så gjort från start vid övergång från enskild firma till aktiebolag.

I och med att det fanns en not som angav med vilken procentsats avskrivning gjordes upplystes en läsare om hur bolaget behandlade avskrivning av goodwill.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen framgår att nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, ska det i en not lämnas upplysning om detta och skälen för den längre avskrivningstiden. Av 4 kap. 5 § samma lag framgår att om en anläggningstillgång på balansdagen har ett lägre värde än det som följer av 3 § och

⁴ Se t.ex. RN:s beslut den 10 september 2008 i ärende 2008-653 och den 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1583.

4 § första stycket ska tillgången skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det kan antas att värdenedgången inte är bestående.

Som framgått ovan redovisade bolaget sedan bolaget bildades år 2007 ett underskott av verksamheten vilket hade medfört att det per balansdagen den 30 april 2012 redovisade ett stort negativt eget kapital. A-son borde särskilt mot den bakgrunden ha övervägt om hon hade grund för att godta det redovisade värdet av posten Goodwill. Hon skulle även ha ifrågasatt det förhållandet att avskrivningsplanen sträckte sig över tio år och påtalat att skälen för den tioåriga avskrivningstiden måste anges årsredovisningen. Genom att godta det redovisade värdet av posten har hon åsidosatt god revisionsred. Vad hon har uppgett om att postens rubricering hade mindre betydelse, att beloppet inte var väsentligt i förhållande till det redovisade negativa kapitalet och att hon godtog posten, eftersom bolaget drevs med personligt betalningsansvar, medför ingen annan bedömning.

3.5.3 Granskning av skatter och avgifter

A-son har i sin dokumentation antecknat att hon hade granskat skatter och avgifter och funnit att golvbolaget med rätt belopp och i rätt tid betalat skatter och avgifter. Hon har även antecknat att ”bolaget släpar och har fått sina skattedeklarationer överlämnade till Kronofogden vid ett par tillfällen”. Av två skattekontoutdrag som finns i dokumentationen framgår att bolaget den 6 maj 2012 redovisade ett underskott på skattekontot med 29 tkr, ett belopp som den 2 juni överfördes till Kronofogdemyndigheten. Vidare täckte den betalning om 45 tkr, som gjordes den 31 maj, dvs. cirka två veckor för sent, inte de belopp som deklarerades i maj vilket innebar att saldot på skattekontot den 2 juni uppgick till minus 21 tkr.⁵ A-son har på skattekontoutdraget för juni 2012 antecknat att betalning till Kronofogdemyndigheten gjordes inom 10 dagar.⁶ I dokumentationen finns därutöver e-postkorrespondens med Kronofogdemyndigheten, daterad i slutet av oktober 2012, vad avser eventuella till myndigheten överlämnade ärenden från Skatteverket. Av en balansrapport i dokumentationen framgår att bolaget per balansdagen den 30 april 2012 redovisade ett underskott på skattekontot med 29 tkr.

A-son har uppgett följande.

Hon hade vid sin revision tillgång till golvbolagets skattedeklarationer i verifikationsmaterialet men kopierade inte alla till dokumentationen. Granskningen av att bolaget gjorde sina skatteinbetalningar i rätt tid ingick i den del som avser granskning av huvudboken där hon genom att granska konto 1630 kan följa betalningsströmmarna.⁷ I dokumentationen finns ett skattekontoutdrag som visar att bolaget gjorde en inbetalning om 45 tkr den 1 juni 2012. Hon gjorde en översiktlig granskning av de skattedeklarationer och skattekontoutdrag som fanns i räkenskapsmaterialet. Hon fann att tiden mellan inlämnad skattedeklaration och betalning var endast någon eller några dagar. Det är endast om det finns brister vid upprepade tillfällen som en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen. Hon bedömde att

⁵ Den 1 juni 2012 anges som transaktionsdag till inbetalningen om 45 tkr bokförd den 31 maj 2012.

⁶ Betalningen registrerades den 12 juni 2012.

⁷ Konto 1630 benämns Avräkning skatter och avgifter i golvbolagets kontoplan.

förseningarna endast avsåg enstaka tillfällen och hänvisar därvid till den betalning som gjordes den 1 juni 2012. Vid tillfället för revisionen ansåg hon förmodligen att det inte var mycket ytterligare att granska beträffande skatter och avgifter, eftersom utdragen från skattekontot visade att de var rätt beräknade och att skattedeklarationer var inlämnade. Att bolagets skatteskulder tidigare hade hamnat hos Kronofogdemyndigheten var vid revisionsdatumet inte intressant att studera djupare, eftersom hon fick uppgift om att bolaget för dagen inte förekom i indrivningsregistret.

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).⁸

Av A-sons dokumentation framgår att hon hade uppmärksammat att bolaget redovisade ett underskott på skattekontot per balansdagen och att ett belopp därefter hade överförts till Kronofogdemyndigheten. Av dokumentationen framgår även att ett belopp som förföll till betalning efter räkenskapsårets utgång inte hade betalats i rätt tid. A-son har uppgett att hon gör betalningskontroll vid granskningen av huvudboken⁹, och att hon vid en översiktlig granskning fann att tiden mellan inlämnad skattedeklaration och betalning var endast någon eller några dagar.

Den granskning av skatter och avgifter som framgår av A-sons dokumentation avser uteslutande tiden efter balansdagen. Den beskrivning som hon har lämnat i sina yttranden av utförd granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter under räkenskapsåret är allmänt hållen och medger inte någon bedömning vare sig av granskningens omfattning eller av de ställningstaganden som den kan ha föranlett. Enligt RN:s mening har hon därmed inte gjort sannolikt att hennes revision av golvbolaget innefattade en godtagbar granskning av skatter och avgifter. RN:s slutsats är därför att hon inte utfört någon sådan granskning (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Hon har härigenom åsidosatt god revisions sed. Vad hon anfört om att bolaget vid tiden för hennes revision inte hade någon skuld till Kronofogdemyndigheten och att hon därför inte behövde fördjupa sin granskning föranleder ingen annan bedömning.

3.6 Granskning av upplupna intäkter i snickeribolaget

Snickeribolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2012 posten *Upplupna intäkter* med 417 tkr (motsvarande 25 procent av balansomslutningen). Av en bokslutsbilaga och av fakturakopior framgår att posten bl.a. omfattade ett belopp avseende en dellikvid om 150 tkr, fakturerad den 10 juli 2012, och ett belopp om 193 tkr, fakturerat den 8 augusti 2012, som anges avse ersättning för snickerier enligt en offert. Av dokumentationen kan inte utläsas vilka kontroller A-son gjorde för att förvissa sig om att det var korrekt att intäktsföra dessa belopp under räkenskapsåret 2011/12.

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

⁹ Som framgått av avsnitt 3.3 ovan hade hon antecknat att hon vid granskning av huvudboken hade granskat fyra kostnadskonton.

A-son har uppgett följande. De fakturor som sitter tillsammans med bokslutsbilagan är ofta en tillräcklig upplysning för att konstatera att det är upplupna intäkter. Hon fann inget anmärkningsvärt med tanke på ledtider i tillverkning och semestrar. Hon gjorde därför inte någon särskild granskningsinsats utöver att läsa fakturan och inhämta bekräftelse av att intäkten hade influtit till bolaget efter fakturans förfallodag.

RN gör följande bedömning.

Posten *Upplupna intäkter* var väsentlig att granska för snickeribolaget. Av texten på de ovan nämnda fakturorna framgår inte om dessa avsåg ersättning för leveranser som hade utförts under räkenskapsåret, eller om de i sin helhet eller till någon del avsåg förskott. A-son har inte heller uppgett att hon gjorde några kontroller i denna del. Hon har således varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att hon förvissade sig om att det var korrekt att intäktsföra de fakturerade beloppen under räkenskapsåret 2011/12 (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att underlåta att göra en godtagbar granskning i detta avseende har hon åsidosatt god revisionssed.

3.7 Granskning av cykelbolagets årsredovisning

Av A-sons revisionsdokumentation för cykelbolaget framgår följande. Enligt en arbetsordning för styrelsen, fastställd vid sammanträde den 12 december 2012, bestod styrelsen av två ordinarie ledamöter med en suppleant. I en riskanalys har A-son antecknat att styrelsen bestod av två personer. I ett dokument, benämnt *Bedömning av företagets kontrollmiljö*, har hon bl.a. antecknat att bolaget hade flera styrelseledamöter. Enligt en utskrift från Bolagsverket, med uppgift om bolagets funktionärer, bestod styrelsen av två personer. Årsredovisningen, som är daterad den 10 juni 2013, är dock undertecknad av endast en av styrelseledamöterna.

A-son har uppgett att hon inte uppmärksammade att det saknades en underskrift på årsredovisningen och har tillagt att inte heller Bolagsverket har gjort det.

RN gör följande bedömning.

Av 2 kap. 7 § första stycket årsredovisningslagen följer att årsredovisningen för ett aktiebolag ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter.

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 hade, när A-son avgav revisionsberättelser och gjorde revisorspåteckning, inte undertecknats av samtliga styrelseledamöter. Det innebär att det saknades en formellt avgiven årsredovisning för räkenskapsåret. Genom att ändå avge revisionsberättelse och påteckna årsredovisningen för räkenskapsåret har hon åsidosatt god revisionssed. Att inte heller Bolagsverket uppmärksammade att årsredovisningen inte var undertecknad av samtliga styrelseledamöter föranleder ingen annan bedömning.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revisionsarbete. Hon har underlåtit att hämta in skriftliga uttalanden från företagsledningen i samtliga här aktuella revisionsuppdrag. Hon har inte i något av bolagen granskat efterföljande händelser på ett godtagbart sätt. Även hennes granskning av bolagens resultaträkningar och av intäktsredovisningen har varit otillräcklig, vilket har medfört att hon inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare har hennes granskning av varulager varit så bristfällig att hon också av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. I ett av bolagen har hon inte uttalat sig om bolagets förmåga att fortsätta driften och inte heller anmärkt på att styrelsen skulle ha upprättat en kontrollbalansräkning. I samma bolag har hon underlåtit att anmärka på bolagets redovisade värde av goodwill och har inte heller gjort någon godtagbar granskning av skatter och avgifter. I ett annat bolag har hon inte uppmärksammat att årsredovisningen inte hade undertecknats av hela styrelsen.

A-son har genom dessa försummelser på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid bestämmande av åtgärd beaktar RN följande.

Bristerna i A-sons revisionsarbete har varit så allvarliga att hon har saknat grund för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna för samtliga bolag. Även i övrigt är revisionerna behäftade med ett antal anmärkningsvärda brister. Det finns därför starka skäl att ifrågasätta hennes förmåga att genomföra revisioner av tillfredsställande kvalitet. Vid en samlad bedömning finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande och att hennes 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, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. myndighetschefen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk och revisionsdirektören Kerstin Stenberg som har föredragit ärendet.