

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit del av information som har föranlett myndigheten att granska godkände revisorn A-sons revision avseende ett aktiebolag, nedan benämnt **takbolaget**. RN har för detta bolag tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 9 mars–31 december 2011.¹ RN har även hämtat in A-sons revisionsdokumentation för ytterligare fyra revisionsuppdrag. Nedan redogörs för A-son revisionsarbete i två av dessa aktiebolag, här benämnda **vårdbolaget** och **metallbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Takbolaget	2011-03-09–2011-12-31	4,9	1,5
Vårdbolaget	2013-05-01–2014-04-30	22,7	13,8
Metallbolaget	2013-05-01–2014-04-30	0,5	3,8

A-son avgav för två av de här aktuella bolagen revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. I revisionsberättelsen för metallbolaget anmärkte han på att årsredovisningen hade avgetts för sent och att det förelåg ett förbjudet lån.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 behandlas A-sons granskning av redovisning av intäkter. I avsnitt 4 behandlas hans granskning av skatter och avgifter och i avsnitt 5 frågor om efterföljande händelser, fortsatt drift och kontrollbalansräkning. I avsnitt 6 behandlas värdering av aktier i ett dotterbolag. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 7.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.² Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har

¹ Försättningsvis benämns perioden som räkenskapsåret 2011.

² Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

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 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 Redovisning av intäkter

3.1 Takbolaget

Takbolagets nettoomsättning togs i årsredovisningen upp till 4,9 mnkr. I A-sons dokumentation finns ett kontoutdrag avseende konto 3051 (Försäljning tak). Kontoutdraget avser perioden 30 november 2011–31 december 2011. A-son har noterat att nummerserien var obruten. Några ytterligare anteckningar finns inte. Vidare finns en checklista, rubricerad *Försäljning*, på vilken A-son har antecknat ”U.a.” efter olika granskningsåtgärder. I hans dokumentation finns inte något som visar vilka granskningsåtgärder som hade utförts. Han har förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att intäktsredovisningen var fullständig.

A-son har anfört följande.

Han granskade omsättningen i ett särskilt excel-ark som har bifogats hans svar till RN. Han konstaterade att nummerserien var obruten.

A-son har till RN uppgett att han med excel-arket avser det ovan nämnda kontoutdraget avseende konto 3051 som han har gett in till myndigheten. Utdraget är inte försett med några anteckningar eller slutsatser utöver den ovan nämnda noteringen om nummerserie.

3.2 Vårdbolaget

Vårdbolagets nettoomsättning togs i årsredovisningen upp till 22,7 mnkr. Enligt en resultatrapport redovisade bolaget intäkter avseende assistans (konto 3010) med 11,2 mnkr och ersättning för hemtjänst (konto 3011) med 11,4 mnkr.

A-son har i sin riskbedömning antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög kontrollrisk. Han har på en checklista, rubricerad *Försäljning*, antecknat att han genom transaktionsanalys hade granskat väsentliga belopp och utvalda perioder

samt att fakturornas nummerserie var obruten. I hans dokumentation finns inte något som visar om han hade utfört några faktiska granskningsåtgärder. I grundakten finns två avtal med en kommun avseende två enskilda personer.

A-son har förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att intäktsredovisningen var fullständig.

A-son har anfört följande.

Hans bedömning av intäktsredovisningen var baserad på hur verksamheten var organiserad. Varje vårdtagare hade ett beslut från Försäkringskassan eller från respektive kommun som innebar att vårdbolaget fick en månatligen utbetalad ersättning för ett specificerat antal timmar. Bolaget kunde inte påverka ersättningen. Han bedömde att omsättningen var fullständig, eftersom alla dessa betalningar alltid betalades över giro och det som betalades uppgick till varken mer eller mindre än vad som var beslutat vad avsåg respektive vårdtagare.

Han granskade bolagets bankkonton både vad gäller inbetalningar och utbetalningar och mot årsbesked och bolagets egen avstämning. Granskningen skedde enligt god revisionssed. Han uppmärksammade inte några oegentligheter.

Det faktum att dokumentationen är bristfällig innebär inte att någon granskning inte utfördes. Han anser att det många gånger räcker att läsa igenom t.ex. ett bankkonto-utdrag för att man ska kunna se om det finns anledning att gå vidare med intressanta transaktioner och att det inte är nödvändigt att dokumentera detta förutsatt att transaktionerna är godtagbara.

3.3 RN:s bedömning

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

Av A-sons dokumentation för takbolaget och vårdbolaget går inte att utläsa att intäktsredovisningen granskades. Han har visserligen lämnat RN vissa uppgifter om en sådan granskning. I fråga om takbolaget har han uppgett att han granskade nummerserien och att denna var obruten. Vad gäller vårdbolaget har han uppgett att Försäkringskassan och kommuner betalade enligt avtal och att han granskade att det som betalades in till bolaget också hade bokförts i bolaget. De uppgifter som han har lämnat om sina granskningsåtgärder är emellertid så allmänt och kortfattat beskrivna att det inte är möjligt att på grundval av dem bedöma om han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten av intäkterna i respektive bolag. Han har 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 de aktuella bolagens intäktsredovisning.

RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig i såväl takbolaget som vårdbolaget (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till bristerna i granskningsarbetet saknade han därmed grund för att

tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Skatter och avgifter – vårdbolaget

A-son har på en checklista rubricerad *Förvaltningsrevision* antecknat att bolaget hade redovisat och betalat skatter och avgifter i rätt tid.

I dokumentationen finns ett skattekontoutdrag för perioden 1 maj 2013–30 april 2014. Av detta utdrag framgår att bolaget vid flera tillfällen inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid och därför hade påförts kostnadsräntor. Den största förseningen uppgick till 28 dagar.³ Vidare finns ett skattekontoutdrag för maj 2014 av vilket det framgår att 44 tkr den 3 maj 2014 hade överförts till Kronofogdemyndigheten för indrivning beroende på att debiterad preliminärskatt för april 2014 inte hade betalats till sitt fulla belopp. Betalning skedde den 17 maj 2014. A-son har förelagts att förklara varför han i sin revisionsberättelse inte anmärkte på bolagets hantering av skatter och avgifter.

A-son har anfört följande.

Vid sin granskning av skattekontoutdrag noterade han att ett belopp hade gått till Kronofogdemyndigheten men omgående reglerats. Han anser att enstaka misstag inte bör föranleda anmärkning i revisionsberättelsen. Vad gäller de övriga sena betalningarna i bolaget nöjde han sig med muntliga påpekanden.

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 i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Som framgått ovan var A-son medveten om att vårdbolaget vid ett flertal tillfällen under det här aktuella räkenskapsåret inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. Bristerna i bolagets sätt att hantera skatter och avgifter var av sådan omfattning att han skulle ha anmärkt på dem i sin revisionsberättelse. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

³ De skatter som deklarerades den 12 juli 2013 betalades först den 8 augusti 2013.

5 Takbolaget – efterföljande händelser, fortsatt drift och ontrollbalansräkning

Takbolagets årsredovisning för år 2011 är daterad den 6 februari 2012 och A-sons motsvarande revisionsberättelse den 5 mars 2012. Årsredovisningen innehåller inte uppgifter om vilket ramverk för redovisning som bolaget använde.

I A-sons dokumentation finns en handling, rubricerad *Övergripande revisionsstrategi* och daterad den 5 mars 2012. I denna har han antecknat att det inte fanns några särskilda händelser efter räkenskapsårets slut att följa upp. Han har även antecknat att antagandet om fortsatt drift fortfarande gällde. Av hans dokumentation kan inte utläsas vilken grund han hade för denna bedömning.

Vidare innehåller dokumentationen en checklista, rubricerad *Slutkontroll*, på vilken A-son har antecknat att granskning hade skett av väsentliga händelser efter balansdagen. Han har också, den 5 mars 2011, antecknat att han hade bläddrat igenom verifikationer på det nya året och att styrelseledamoten hade uppgett att inga ovanligheter hade förekommit.

I A-sons dokumentation finns också en kontrollbalansräkning, daterad den 12 mars 2012. Av denna framgår att förlusten för de två första månaderna 2012 uppgick till 646 tkr och att redovisat eget kapital – före justeringar – per den 29 februari 2012 uppgick till minus 268 tkr.⁴ A-sons yttrande över granskningen är daterat den 21 juni 2012. Han har antecknat att granskningen avslutades under mars månad 2012 men att yttrandet inte blev undertecknat förrän bolaget hämtade detta, i juni 2012.

A-son har anfört följande.

Han träffade kunden och ställde frågor om efterföljande händelser. Han fick till svar att allt var ”Ok”. Bokföringen var vid det tillfället inte uppdaterad med avseende på affärshändelserna på det nya året, varför han bläddrade igenom en verifikationspärm. Granskningen av efterföljande händelser byggde till stor del på de uppgifter som företagsledningen muntligt lämnade vid mötet och genomgång av verifikationer de första månaderna. Någon granskning av de oroväckande resultaten var därför inte möjlig.

Bokföringsunderlagen var insorterade i kronologisk ordning och gav en god överblick. Detta gjorde att han kunde avge sin revisionsberättelse utan att kräva uppdatering i bokföringsprogrammet. Detta var också skälet till att han antog att förutsättningarna för fortsatt drift fortfarande var uppfyllda.

Information om vilken redovisningsprincip som bolaget använde hade fallit bort i årsredovisningen. De flesta bolag använder Bokföringsnämndens anvisningar och ingen ifrågasätter det. Vid övergången till K2 eller K3 blir det en annan sak. Vad gäller ramverk ska K2-reglerna tillämpas för årsredovisningar som avslutas efter den 1 januari 2014. Det här aktuella räkenskapsåret för takbolaget avslutades den 31 december 2011, vilket innebär att det inte fanns behov att besluta om K2 eller K3.

⁴ Den enda justeringen var upplösning av en periodiseringsfond, varefter redovisat eget kapital uppgick till minus 119 tkr.

Granskningen av kontrollbalansräkningen var avslutad under mars månad 2012. Efter hans möte med företagsledningen angående kontrollbalansräkningen blev den liggande på hans kontor tills företagsledningen hörde av sig och ville ha den tillbaka. Detta var under våren, under högsäsong, varför den glömdes bort. Hans yttrande daterades automatiskt samma dag.

RN gör följande bedömning.

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

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen, i dess lydelse före den 1 januari 2016, 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.⁵

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns rapport för att säkerställa att dessa avspeglas korrekt i de finansiella rapporterna. Som exempel på sådana granskningsåtgärder som avses i 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 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 avklippskontroller.

Av betydelse för revisorns agerande vid frågan om fortsatt drift är vilket ramverk för redovisning som bolaget använder. Trots flera frågor till A-son har det inte varit möjligt att få helt klarlagt vad som gällde för takbolaget avseende år 2011. Av de svar som A-son har lämnat, och som återgetts ovan, drar RN slutsatsen att bolaget tillämpade årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd.

Som framgått ovan hade A-son inte tillgång till någon bokföring för år 2012 innan han den 5 mars 2012 avgav sin revisionsberättelse utan var hänvisad till att bläddra igenom bolagets verifikationer samt förlita sig på uppgifter från företagsledningen. RN gör den bedömningen att dessa åtgärder inte gav honom tillräckligt underlag för

⁵ Uppgifter om händelser efter räkenskapsårets slut ska från och med den 1 januari 2016 lämnas i not (se 5 kap. 22 § årsredovisningslagen).

att kunna ta ställning till om händelser efter balansdagen på ett korrekt sätt avspeglades i årsredovisningen. Därmed hade han inte heller grund för att kunna använda sig av antagandet om fortsatt drift i takbolaget. Genom att, trots otillräckligt underlag, avge en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen har han åsidosatt god revisionssed.

Av 25 kap. 13 § aktiebolagslagen följer att styrelsen genast ska 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 25 kap. 15 § nämnda lag ska styrelsen, om kontrollbalansräkningen utvisar att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, snarast möjligt utfärda kallelse till en bolagsstämma som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation (första kontrollstämman). Kontrollbalansräkning och ett yttrande av revisorn över denna ska läggas fram på stämman. I ovan återgivna skyndsamhetskrav får också anses ligga ett krav på att revisorn skyndsamt ska avsluta den granskning som han eller hon har att göra. RN konstaterar att A-sons underlåtenhet att underteckna sitt granskningsyttrande omedelbart efter fullgjord granskning har utgjort ett åsidosättande av detta skyndsamhetskrav. Han har genom sitt dröjsmål i detta hänseende åsidosatt god revisionssed.

6 Bokfört värde av aktier i ett dotterbolag till metallbolaget

I A-sons dokumentation avseende metallbolaget finns ett, inte undertecknat, avtal daterat den 31 augusti 2013. Av avtalet framgår att bolagets ägare, tillika enda styrelseledamot (nedan benämnd UL), sålde samtliga sina aktier i ett annat bolag, här benämnt BAB, till metallbolaget för 930 tkr. Metallbolaget tog upp aktier i dotterbolag till 1 030 tkr per balansdagen den 30 april 2014 (motsvarande 27 procent av balansomslutningen). Beloppet bestod av 930 tkr för aktier i BAB och 100 tkr för aktier i ett annat bolag. A-son har i ett dokument, rubricerat *Riskbedömning*, antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög kontrollrisk.

BAB hade under räkenskapsåret 2013/14 en omsättning om noll kronor och ett eget kapital som per balansdagen den 30 april 2014 uppgick till 83 tkr. Bolagets registrerade aktiekapital uppgick till 100 tkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över huruvida aktier i dotterbolaget BAB kunde tas upp till 930 tkr i metallbolaget per den 30 april 2014. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelse och att förklara vilken grund han hade för att godta det bokförda värdet av dessa aktier.

A-son har anfört följande.

Ägaren hade genomfört en ”intern aktieöverlåtelse”. Syftet var att omstrukturera verksamheterna och få en bättre översikt och samtidigt kunna utnyttja de skattemässiga fördelar som dessa transaktioner innebar. Metallbolaget hade en god likviditet och ett eget kapital om 3,7 mnkr samt framtidsplaner för dotterbolagen. Han kunde godkänna upplägget och prissättningen utifrån sin kännedom om

delägarens stora erfarenhet och kunskaper inom plåtslageribranschen samt med kännedom om att det fanns planer på framtida verksamheter för dotterbolagen.

Hans bedömning var att metallbolaget hade ett fortsatt starkt eget kapital där det rymdes en eventuell nedskrivning av det redovisade värdet av dotterbolagsaktierna.

RN gör följande bedömning.

En revisor ska enligt ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA*, punkten 15 förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. I ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, bilaga 1 anges transaktioner med närstående som exempel på ett förhållande som möjliggör bedräglig finansiell rapportering. Av ISA 550 *Närståendeförhållanden* framgår att närståendetransaktioner kan ge upphov till risk för väsentliga fel i de finansiella rapporterna. Det är därför särskilt angeläget att en revisor vid granskningen av sådana transaktioner intar en professionellt skeptisk inställning.

Överlåtelser av aktierna från UL till metallbolaget var en närståendetransaktion, något som i sig innebär en förhöjd revisionsrisk. Det underlag för transaktionen som A-son hade tillgång till bestod av ett inte undertecknat avtal, något som ytterligare höjde denna risk. Därtill kommer att det förelåg en betydande diskrepans mellan den köpeskilling som metallbolaget erlade för aktierna i BAB och det värde på BAB som kunde utläsas av bolagets årsredovisning. Dessa omständigheter innebar sammantaget att det fanns särskilda skäl för A-son att överväga om aktierna i BAB kunde tas upp till 930 tkr i metallbolagets årsredovisning per balansdagen den 30 april 2014.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han gjorde några särskilda överväganden i frågan om aktierna i BAB kunde tas upp till 930 tkr per här aktuell balansdag. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han gjorde några sådana bedömningar. RN drar av detta slutsatsen att hans åtgärder var otillräckliga (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten *Aktier i dotterbolag* i metallbolaget var väsentlig saknade han därmed grund för att tillstyrka fastställande av metallbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera allvarliga brister A-sons revisionsarbete.

Han har för två av de här aktuella bolagen inte utfört några godtagbara granskningar av bolagens intäktsredovisningar. Bristerna i granskningen av resultaträkningarna har varit så omfattande att han för båda bolagen har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han har i ett bolag underlåtit att anmärka på bolagets hantering av skatter och avgifter.

För ett annat bolag har han inte haft tillräckliga underlag för att granska efterföljande händelser och har därmed inte heller haft grund för antagandet om fortsatt drift. I fråga om ett tredje bolag (moderbolag) har han inte haft grund för värderingen av aktier i ett dotterbolag och har därmed saknat grund för att tillstyrka fastställande av moderbolagets resultat- och balansräkningar.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han i samtliga tre här aktuella bolag har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han ska därför, i enlighet med 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

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.