

## D 45/09

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR SRS kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att A-son, efter genomförd kvalitetskontroll, har underkänts av FAR SRS kvalitetsnämnd. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid kvalitetskontrollen. RN:s utredning har omfattat en granskning av de två revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är aktiebolagen **datorbolaget** och **livsmedelsbolaget**, båda avseende räkenskapsåret 2006. Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare tre av hans revisionsuppdrag, nämligen aktiebolagen **industribolaget** och **städbolaget**, båda avseende räkenskapsåret 2007 samt **verkstadsbolaget** avseende räkenskapsåren 2006 och 2007. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

Enligt egen uppgift hade A-son 126 aktiva revisionsuppdrag när disciplinärendet initierades i september 2008. A-son utövar sin revisionsverksamhet i

X Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån.

### 2 Omständigheter som har framkommit vid kontrollantens kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollanten har anmärkt på att A-sons dokumentation var bristfällig. Riskanalyserna borde enligt kontrollanten utvecklas och en övergripande revisionsplan tas fram som knyter ihop riskanalys och planering med granskningen. Enligt kontrollantens anteckningar hade A-son uppgett att han baserade sin revision på uppgifter som var kända för honom men som inte var dokumenterade. Kontrollanten fann denna inriktning vara oklar. Vid granskningen av årsredovisningarna hade en checklista använts. Denna var ifylld "rakt igenom" men saknade helt anteckningar avseende granskningen. Dessutom fanns ett arbetsexemplar av årsredovisningen med några inringade, bockade respektive understrukna belopp. Vad gällde granskningen av sociala avgifter och moms fanns i dokumentationen kopior av huvudboksutdrag för aktuella konton. Kontrollanten kunde dock inte utläsa vilken granskning som hade skett. Dokumentation saknades även av vilken granskning som hade skett av händelser efter balansdagen.

Kontrollanten har vidare antecknat att han efter sitt besök på revisionsbyrån hade ställt ett antal kompletterande frågor beträffande granskning av intäkter, kostnader, kundfordringar, varulager, kassa och leverantörsskulder på de två uppdrag som omfattades av kontrollen.

A-son har anfört följande till kontrollanten. Han känner erfarenhetsmässigt till riskerna men har inte dokumenterat dem. Hans granskning inriktas mot väsentliga poster och områden som han bedömt har hög risk. Han har granskat olika poster men har inte sparat någon dokumentation över utförda kontroller eftersom några fel och brister inte hade framkommit.

Kontrollanten har framfört sina synpunkter till A-son i en skrivelse som är daterad den 10 december 2007.

### **3 Omständigheter som har framkommit vid RN:s genomgång – generellt**

#### **3.1 Dokumentation**

Den dokumentation som A-son har insänt till RN är knapphändig. För flertalet väsentliga resultat- och balansposter består dokumentationen endast av checklistor försedda med A-sons signatur samt kommentarerna Ja, Nej, U.a. (utan anmärkning) eller ET (ej tillämpligt). De tre revisionsuppdrag som RN har granskat utöver de som omfattades av kvalitetskontrollen, avser räkenskapsåret 2007 (verkstadsbolaget även räkenskapsåret 2006) vilket innebär att de har utförts efter det att A-son fick del av kontrollantens synpunkter. RN konstaterar att A-sons dokumentation även beträffande dessa uppdrag till stor del består av checklistor med samma kortfattade kommentarer som tidigare räkenskapsår. A-son har förelagts att förklara varför dokumentationen inte har förbättrats efter kontrollantens kritik.

A-son har anfört följande. Han uppfattade att det tidigare hade varit otydligt vad som varit ”dåligt” varför en dialog med FAR SRS pågick under vintern och våren 2008. RN:s iakttagelser om bristfällig dokumentation stämmer och beror på att det inte går att på en gång ändra på rutiner och arbetssätt, utan en förbättring sker successivt. Han inser behovet av förändring även om allt inte genast blir perfekt. Han har förståelse för de brister som finns i hans dokumentation och att han ibland på ett felaktigt sätt inte har dokumenterat sina iakttagelser och kopierat underlag utan nöjt sig med standardiserade checklistor. Han har utfört vissa kontroller rutinmässigt utan att dokumentera det utförda arbetet på ett korrekt sätt.

#### **3.2 A-sons revisionsarbete – övrigt**

A-sons dokumentation innehåller slutkontrollistor som omfattar ett antal frågor, däribland uppföljning av vad som hänt efter räkenskapsårets slut. Han har besvarat frågorna med ”Ja”. Av A-sons dokumentation kan dock inte för något av bolagen utläsas om han har gjort någon faktisk uppföljning av vad som hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. A-son har av RN förelagts att kommentera detta och att beskriva eventuella uppföljningar.

I flera av de här aktuella bolagen föreslås i förvaltningsberättelserna att utdelningar ska ske. I de handlingar som A-son har skickat in till RN finns dokument rubricerade Förslag till beslut om vinstutdelning, med standardiserade formuleringar. Dokumenten är daterade och försedda med respektive bolags namn. Inget av dokumenten är dock undertecknat. Av A-sons dokumentation framgår inte huruvida han har efterfrågat motiverade och undertecknade yttranden från respektive styrelse, rörande förslagen om vinstutdelning.

A-son har anfört följande. Vad gäller uppföljningar av vad som har hänt efter räkenskapsårets slut tar han del av de senast färdigställda balans- och resultatrapporterna och får därmed en bild av eventuella förändringar. Han gör dessutom förfrågningar till företrädare eller någon annan som är insatt i bolaget. I de här aktuella uppdragen har han, efter de uppgifter han tagit del av, gjort bedömningen att inga mer omfattande åtgärder behövdes. Eftersom det endast har funnits en styrelseledamot och aktieägare i respektive bolag har han inte alltid begärt in ett skriftligt undertecknande utan godkänt en redogörelse rörande föreslagna utdelningar. Med begreppet ”redogörelse” avser han de ovan nämnda inte undertecknade dokumenten.

### 3.3 RN:s bedömning

#### *Dokumentation*

En godkänd eller auktoriserad 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 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, 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.

RN:s utredning visar att A-sons dokumentation uppvisar mycket allvarliga brister. Den dokumentation som A-son har skickat till RN består till övervägande del av checklistor och arbetsprogram där kontrollfrågor om utförd granskning har besvarats med ”Ja” eller ”U.a.”. Härutöver finns bockar på vissa listor. RN konstaterar att U.a. eller Ja/Nej-svar på checklistor inte verifierar att några granskningar har skett. Inte heller visar bockar att tillräckliga granskningsinsatser har vidtagits. Således saknas dokumentation som visar omfattningen av A-sons granskning samt hans iakttagelser och bedömningar. Dokumentationen uppfyller därmed inte i något fall de krav som ställs i revisorslagen eller i RN:s föreskrifter. A-son har härigenom allvarligt åsidosatt god revisionsred.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sin planering och sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens 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 bör bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons revisionsarbete.

#### *A-sons revisionsarbete – övrigt*

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) följer att det i förvaltningsberättelsen bl.a. ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen har daterats och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas att han har gjort några uppföljningar av vad som har hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Att enbart ta del av balans- och resultatrapporter avseende perioder efter räkenskapsårets slut är inte en sådan uppföljning som avses i RS 560. A-son har inte heller i övrigt gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har härigenom åsidosatt god revisionsred.

Enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551) ska till ett förslag om vinstutdelning fogas ett yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges om värdeöverföringar i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena samma lag (den s.k. försiktighetsregeln). Av förarbetena till aktiebolagslagen framgår att syftet med det aktuella yttrandet bl.a. är att underlätta för borgenärer och kontrollerande myndigheter att bilda sig en uppfattning om hur styrelsen har tillämpat försiktighetsregeln. Yttrandet ska enligt förarbetena finnas tillgängligt hos bolaget för den som i efterhand vill granska ett värdeöverföringsbeslut.<sup>1</sup>

RN:s utredning har visat att det i A-sons dokumentation finns dokument med standardiserade formuleringar rörande vinstutdelningar. Dessa är dock inte undertecknade av respektive styrelse. Det finns inte heller något i A-sons dokumentation som visar att styrelserna slutligen har tagit ställning till dokumenten. Med hänsyn till att syftet med yttrandet bl.a. är att utgöra underlag för en efterhandsbedömning av riktigheten av en vinstutdelning, får det anses ha ankommit på A-son att, inom ramen för sin förvaltningsrevision, följa upp att godtagbara yttranden fanns. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt god revisionsd.

#### **4 Datorbolaget**

Datorbolaget bedriver försäljning och konsultation inom databranschen. Bolagets omsättning uppgick för räkenskapsåret 2006 till 10,5 mnkr och dess balansomslutning per balansdagen den 31 december 2006 till 2,8 mnkr.

A-son har i en granskningsplan antecknat att kassahanteringen skulle granskas. I den dokumentation som han har skickat in till RN finns en odaterad checklista rubricerad Revision av företag i kontantbranschen i vilken A-son har besvarat frågor med Ja eller Nej, i några fall kompletterat med kortfattade kommentarer. Det finns dock inget som visar om han har utfört någon faktisk granskning av bolagets kassahantering. A-son har förelagts att kommentera detta och att beskriva eventuell granskning. För det fall att han tidigare år har gjort mer utförliga granskningar av bolagets kassahantering, har RN begärt att få ta del av dokumentation om detta.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han i övrigt har utfört någon granskning av bolagets resultaträkning eller förvissat sig om att intäktsredovisningen var korrekt.

Posten varulager har tagits upp till 372 000 kr. A-son har på en checklista antecknat att han har ”deltagit” i inventeringen och gjort vissa stickprov samt uppskattat att lagret verkar rimligt. Det finns dock, i det material som har inkommit till RN, inget som visar vare sig inriktning eller omfattning av eventuella stickprov och inte heller något som visar om någon granskning har skett av lagrets anskaffningspriser.

A-sons dokumentation avseende flertalet balansposter består av checklistor med kommentaren U.a. samt bokslutsbilagor. För kundfordringar och leverantörsskulder finns även reskontror. Dessa är dock inte försedda med några noteringar som visar om kontroller har skett. Det är utifrån de mycket kortfattade kommentarerna på checklistorna inte möjligt att bedöma om några granskningar har utförts, deras omfattning och inriktning eller resultatet av eventuella granskningsåtgärder.

A-son har anfört följande. Vad gäller bolagets kassahantering har inga mer ingående kontroller skett avseende räkenskapsåret 2006, utifrån hans kunskap från tidigare räkenskapsår och de avstämningar som har skett. Underlag från egna anteckningar samt kopior m.m. har felaktigt inte alltid sparats. Han har inte någon dokumentation som visar åtgärder som han har utfört under tidigare år. Vad beträffar posten varulager har han använt sig av en checklista. Han har inte sparat sina egna anteckningar utan endast sammanfattat dessa via checklistan. I samband med ”ovanstående kontroller” har även priskontroll skett på de utvalda posterna. Han har vidare

---

<sup>1</sup> Prop. 2004/05:85, s. 388.

kontrollerat reskontror mot underlag samt gjort stickprov på fakturor under året samt följt upp gamla fakturor. Han har dock inte sparat ”alla egna underlag och noteringar”. Beträffande de poster som bedömdes vara väsentliga har åtgärder skett enligt noteringar. Dessa är tyvärr bristfälligt dokumenterade.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son har lämnat endast kortfattade och allmänt hållna svar på RN:s frågor. Han har därmed inte vare sig genom dokumentation eller yttranden visat eller gjort sannolikt att han har utfört godtagbara granskningar av datorbolagets kassahantering eller av viktiga resultat- och balansposter för räkenskapsåret 2006. A-son har, trots sin bristfälliga granskning, tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar. Han har härigenom på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsd.

## **5 Livsmedelsbolaget**

Livsmedelsbolaget bedriver handel med livsmedel. Dess omsättning uppgick för räkenskapsåret 2006 till 15,3 mnkr och dess balansomslutning per balansdagen den 31 december 2006 till 3,1 mnkr.

### *Varulager*

Posten varulager har tagits upp till 1,1 mnkr (motsvarande 35 % av balansomslutningen). A-son har i en granskningsplan antecknat att posten hade hög väsentlighet. Han har på en checklista antecknat att rutinerna skulle ses över eftersom en ny butik hade övertagits och att han hade ”bedömt och gått igenom vissa underlag”. Vidare finns lagerlistor på vilka ett fåtal poster har markerats med bockar. Vad denna markering innebär framgår inte. Han har dessutom gjort några omräkningar från försäljningspris till inköpspris. RN har förelagt A-son att uppge vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde samt att förklara varför det inte finns någon dokumentation som närmare visar hur eventuella kontroller har utförts.

A-son har anfört att hans arbetspapper inte är sparade vad avser posten varulager, förutom beträffande tobaksvaror. Vidare har endast en nyutskrivna sammanställning sparats i samband med slutrevisionen. Vid inventeringen valde han ut ett slumpmässigt antal produkter från de olika varugrupperna, kontrollerade antalet, sammanräknade samt kontrollerade priset.

### *Överlåtelse och förvärv av rörelse*

Av ett avtal som ingår i A-sons dokumentation framgår att livsmedelsbolaget under räkenskapsåret 2006 hade förvärvat en livsmedelsrörelse för totalt 800 000 kr. Enligt avtalet ingick i förvärvet en hyresrätt, inventarier och ”rörelsens goodwill i övrigt”. Hela detta belopp har i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 redovisats som inventarier. A-son har förelagts att förklara dels varför han godtog att hela köpeskillingen redovisades som inventarier, dels varför han inte frågade efter underlag för att kunna bedöma om en fördelning borde göras mellan olika tillgångsslag.

På ett dokument benämnt Företagsbeskrivning har A-son bl.a. antecknat att bolaget hade ”bytt butik” från och med den 1 augusti 2006. Av en förteckning över maskiner och inventarier framgår att inventarier med ett bokfört värde om 103 000 kr inte längre fanns kvar i bolaget. I A-sons dokumentation finns inga noteringar om dessa inventarier. Inte heller finns anteckningar om något avtal beträffande eventuell försäljning av den tidigare butiken eller några handlingar

som visar om avyttringen hade resulterat i vinst eller förlust. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har uppmärksammat denna fråga.

Vad gäller anskaffningen av en rörelse har A-son uppgett att han godkände anskaffningen utan fördelning då ”det totala beloppet för hela anskaffningen bedömdes rimligt”. Han har därvid tillagt att generellt bör en fördelning ske där så är möjligt, i detta fall ”skedde ej så”. Han har gjort en bedömning utifrån sin erfarenhet och gjorde inte någon mer efterforskning utan godtog beloppet utan fördelning.

A-son har vidare uppgett att försäljning av den tidigare rörelsen skedde under räkenskapsåret 2006 och att vinsten redovisades det året. RN har efterfrågat en kopia av avtalet avseende försäljningen av den tidigare butiken. A-son har anfört att han inte sparade kopior eller gjorde några ytterligare kommentarer eftersom han hade tillgång till underlagen och såg hur dessa hade hanterats i redovisningen.

### *Kassahantering*

Livsmedelsbolaget har en omfattande kontanthandel. A-son har antecknat att kassahanteringen var ”av vikt”. I en granskningsplan och på en checklista rubricerad Kassa och bank har han noterat att en mer ingående granskning borde ske och att posten kassa och bank hade hög väsentlighet, hög inneboende risk och hög kontrollrisk. Han har även under rubriken Bedömning av intern kontroll antecknat att eftersom en ny butik hade anskaffats fanns ingen fullgod bedömning av kontanthanteringen eller av vissa rutiner. I A-sons dokumentation finns en checklista benämnd Revision av företag i kontantbranschen i vilken han har besvarat frågor med Ja eller Nej, i några fall kompletterat med kortfattade kommentarer. Det finns dock inget som visar om A-son har utfört någon faktisk granskning av bolagets kassahantering. Han har av RN förelagts att kommentera detta och att beskriva eventuella kontroller.

Vad avser bolagets kassahantering har A-son anfört att ”då beloppet vid årsskiftet enligt underlag och kontroll stämde med redovisade belopp skedde ingen ytterligare kontroll.” Han har vid möte med företrädarna för bolaget gått igenom de viktigaste rutinerna och bedömde dessa som godtagbara. Därefter har inga övriga rutingranskningar skett. I samband med de rutinkontroller som skedde hos kunden bedömde han även rutinerna för kassahanteringen och fann dessa vara ”tillräckliga och godtagbara”. Det som kontrollerades var exempelvis att summering av enskilda poster stämde mot tömningskvitto och att nummerserien var obruten. Det finns inte några sparade dokument beträffande den genomgång av rutiner som han hade med bolagets företrädare. Det fanns underlag som verifierade kassans existens. De insättningar som efter årsskiftet skedde från kassan till ett bankkonto stämde i stort med den bokförda kassan.

### *Granskning av intäkter och kostnader*

På en checklista benämnd Resultaträkning och löner har efter vissa påståenden antecknats U.a. Vidare finns några kontoanalyser med signatur efter ett fåtal poster. Vad signaturen innebär framgår inte. Av de handlingar som A-son har skickat in till RN kan inte utläsas om någon granskning har skett av bolagets resultaträkning. I en granskningsplan har antecknats att vissa kostnadskonton skulle granskas ”mer noga”. A-son har av RN förelagts att uppge vilka konton som han avsåg med denna skrivning samt att förklara varför det inte finns någon dokumentation som visar eventuella kontroller.

Vad beträffar de kostnadskonton som skulle granskas extra noga har A-son uppgett att han avsåg dem som var av intresse procentuellt eller utifrån storlek och att han slutligen valde fyra konton. Markering med ”bockar” betyder att han har kontrollerat underlagen. I samband med

kontroll av bruttovinst samt kontroll av moms har även stickprov skett på underlagen gällande inköp av varor. Kommentarer har inte alltid sparats då underlagen var ”i ordning”.

### *RN:s bedömning*

#### Varulager

Posten varulager hade hög väsentlighet varför det ankom på A-son att utföra granskningar för att kunna uttala sig om dess existens och värde. Han har emellertid genom sin bristfälliga dokumentation och sina kortfattade svar inte gjort sannolikt att han har haft grund för att godta vare sig dess existens eller värde. A-son har genom sin underlåtenhet att på ett godtagbart sätt granska bolagets varulager allvarligt åsidosatt god revisionsssed.

#### Överlåtelse och förvärv av rörelse

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 årsredovisningslagen ska de olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av värderas var för sig. Detta innebär att det inte får ske en kollektiv värdering av tillgångar som ingår i olika balansposter. En gemensam förvärvssumma för olika slag av tillgångar måste i redovisningen delas upp på de olika ingående komponenterna efter en värdebestämning av de enskilda poster som ingår i förvärvet. Olika tillgångsslag behandlas enligt olika redovisningsregler och hur en tillgångsmassa fördelas mellan olika tillgångsslag kan därför ha betydelse för bolagets framtida redovisade resultat och ställning.

Av ett avtal framgår att bolaget förvärvade olika slag av tillgångar, dels inventarier som materiella tillgångar, dels hyresrätt och goodwill som immateriella tillgångar. I livsmedelsbolaget har allt redovisats som inventarier. Såvitt framgår av A-sons svar och dokumentation har han inte granskat den förvärvade rörelsens sammansättning eller bedömt om förvärven borde redovisas utan fördelning. Enligt RN:s bedömning har A-son inte skaffat sig tillräckliga revisionsbevis för att bedöma om det totala förvärvsbeloppet fördelades på ett korrekt sätt och enligt god redovisningssed. Genom att inte göra en tillräcklig granskning av hur den förvärvade rörelsen redovisades har A-son åsidosatt god revisionsssed.

Av RN:s utredning framgår att livsmedelsbolaget under räkenskapsåret 2006 hade avyttrat en livsmedelsrörelse. A-son har inte gjort sannolikt att han har haft tillgång till några godtagbara revisionsbevis för att kunna bedöma bolagets redovisning av denna affär. Han har därmed även i denna fråga åsidosatt god revisionsssed.

#### Kassahantering samt övrig granskning av intäkter och kostnader

Som har framgått ovan hade A-son bedömt att kassahanteringen var ett område med hög risk och hög väsentlighet. Den enda granskning som kan verifieras av hans dokumentation är att han på en checklista har besvarat frågor med Ja eller Nej. Vidare har han uppgett att han kontrollerade att ”nummerserien” var obruten. Av FAR:s skrift Revision av företag i kontantbranschen<sup>2</sup> framgår att revisorn, utöver en kontroll av att z-nummerserierna är obrutna, stickprovsvis bör stämma av z-kvitton mot respektive dags försäljning enligt kontrollremsan, följa upp förekomst och frekvens avseende felslag och returerna samt granska rutiner för felslag och returerna och dessutom kontrollinventera kassan vid något eller några tillfällen under året. Varken av A-sons svar eller av hans dokumentation framgår att han har utfört här angivna kontroller. Han har inte

---

<sup>2</sup> Publikationen utkom i mars 2007.

heller gjort sannolikt att han i övrigt på ett godtagbart sätt har granskat vare sig bolagets intäkter eller dess kostnader.

RN konstaterar att A-son inte har gjort sannolikt att han har haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar och förslag till vinstdisposition. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisionsd.

## 6 Industribolaget

Industribolaget bedriver försäljning av industriförnödenheter. Bolagets omsättning uppgick för räkenskapsåret 2007 till 9,6 mnkr och dess balansomslutning per balansdagen den 31 december 2007 till 4,7 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om någon granskning har skett av bolagets resultaträkning.

Byggnader och mark har i årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 redovisats med 1,97 mnkr, varav byggnader utgjorde ca 1,4 mnkr, såväl per balansdagen den 31 december 2006 som per balansdagen den 31 december 2007, RN har även tagit del av industribolagets årsredovisningshandlingar för räkenskapsåret 2006. Av dessa handlingar framgår att anskaffningsvärdet för byggnader redovisades till 1,4 mnkr också per balansdagen den 31 december 2005. Enligt årsredovisningarna har bolaget inte redovisat några avskrivningar vare sig för räkenskapsåret 2006 eller för räkenskapsåret 2007. A-son har på en checklista avseende byggnader och mark antecknat "U:a ingen nedskrivning har skett".

Varulager har tagits upp till 928 000 kr (motsvarande 20 % av balansomslutningen). A-son har på en checklista antecknat att han har varit närvarande och "fysiskt tittat på" delar av lagret. Vidare finns anteckningar som visar att ett fåtal poster har räknats. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om någon granskning har skett av lagrets anskaffningspriser. Han har förelagts att förklara vilken grund han har haft för att godta lagrets existens och värde.

Vad beträffar industribolagets fastighet har A-son anfört att det fanns ett beslut om att påbörja avskrivning först när hela fastigheten var klar, vilket den var räkenskapsåret 2007. Han fann det tillräckligt att i ett dokument rubricerat noteringar till nästa år anteckna att avskrivningar inte hade skett och se till att så skedde fortsättningsvis. Fastigheten var "klar beloppsmässigt men inte i meningen klar ur ägarens synpunkt". Med vetskapen om hur ägaren såg på fastigheten gjorde han bedömningen att han först efter räkenskapsåret 2007 skulle se till att bolaget "påbörjade nedskrivning då allt i deras mening var klart". A-son har vidare anfört att han inte hade någon anledning att ifrågasätta ägarens information om att fastigheten inte var helt klar.

Vad beträffar posten varulager har A-son uppgett att han ansåg att åtgärderna var tillräckliga eftersom de stickprov han tog stämde. Priser för de "utvalda produkterna" kontrollerades i samband med inventeringen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen ska en anläggningstillgång med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. I industribolaget har under flera år avskrivningar underlåtit på bolagets byggnader. RN konstaterar att A-son under flera år okritiskt har godtagit ägarens förklaringar och accepterat att inga avskrivningar skedde. Genom att godta en redovisning av byggnader som stred mot årsredovisningslagen har han åsidosatt god revisionsd.

RN konstaterar vidare att A-son inte har visat eller gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara granskningar av industribolagets resultaträkning eller av dess varulager. Han har därmed inte gjort sannolikt att han har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets



resultat- och balansräkningar och förslag till vinstdisposition. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisions sed.

## 7 Städbolaget

Städbolagets omsättning uppgick för räkenskapsåret 2006 till 371 000 kr och räkenskapsåret 2007 till 6,2 mnkr. Balansomslutningen uppgick per den 31 december 2006 till 749 000 kr och den 31 december 2007 till 2,8 mnkr. Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 hade bolaget under detta år endast en anställd vilket innebär att bolaget måste ha anlitat underentreprenörer. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son har efterfrågat eller tagit del av några avtal med underentreprenörer. Han har av RN förelagts att kommentera detta och att beskriva hur städbolagets verksamhet var uppbyggd.

A-sons dokumentation är mycket kortfattad och består i huvudsak av Ja/Nej-svar på checklistor. Av dokumentationen kan inte utläsas om han har gjort någon granskning av städbolagets resultaträkning. Som kommer att framgå nedan har A-son i sina yttranden till RN uppgett att det endast fanns en underleverantör, nämligen en enskild firma med samma ägare som städbolaget, samt att det endast fanns muntliga avtal som han har "tagit del av". Hans dokumentation innehåller inte några anteckningar om dessa avtal. RN har förelagt honom att redogöra för innehållet i de muntliga avtalen.

Av ett utdrag från städbolagets huvudbok avseende legoarbeten/underentreprenad framgår att städbolaget har kostnadsfört 500 000 kr flertalet månader från och med den 30 juni 2007. Det finns i A-sons dokumentation inga dokument som visar om han har utrett huruvida denna fakturering på ett korrekt sätt återspeglade städbolagets faktiska utnyttjande av den enskilda firmans tjänster. I A-sons dokumentation finns inte heller någon information om vilka arbeten som har utförts eller när dessa skulle ha skett.

A-son har i efterhand tillställt RN kopior av fakturor från den enskilda firman till städbolaget. A contofakturor och fakturor avseende räkenskapsåret 2007 har utfärdats enligt följande (beloppen är exklusive moms).

| Fakturadatum | Fakturanr | Belopp kr | Text på fakturan              |
|--------------|-----------|-----------|-------------------------------|
| 2007-06-30   | 70266     | 500 000   | A conto                       |
| 2007-07-31   | 70331     | 500 000   | A conto                       |
| 2007-08-31   | 70332     | 500 000   | A conto                       |
| 2007-09-30   | 70386     | 500 000   | A count sep-07                |
| 2007-10-31   | 70387     | 500 000   | A count okt-07                |
| 2007-11-08   | 70384     | 500 000   | A count sep-07                |
| 2007-11-08   | 70385     | 500 000   | A count okt-07                |
| 2007-11-08   | 70388     | -500 000  | Kredit faktura 70385          |
| 2007-12-31   | 70468     | 1 000 000 | A count dec-07                |
| 2008-10-31   | 80310     | 1 150 000 | Slutfaktura enl spec för 2007 |

A-son har i efterhand också tillsänt RN en kontoanalys för den enskilda firman för konto 3010 försäljning, avseende räkenskapsåret 2007. Av kontot framgår att firman har fakturerat totalt 6,5 mnkr under räkenskapsåret 2007, varav 5 150 000 kr till städbolaget.

I posten upplupna kostnader och förutbetalda intäkter ingår 1,15 mnkr som enligt A-sons anteckningar utgjorde "Skuld till firma utförda tjänster under 2007". Han har vidare antecknat att 80 % av den enskilda firmans kostnader beräknades tillhöra aktiebolaget och byggde på beräknad fördelning av omsättningen mellan aktiebolaget och den enskilda firman. Han har också antecknat att slutfakturering skulle ske under senare delen av år 2008. Av den dokumentation som A-son har skickat in till RN framgår inte om han har granskat några avtal mellan städbolaget och dess kunder för att bedöma om omsättningen och därmed kostnadsfördelningen mellan bolaget och den enskilda firman var rimlig. Inte heller kan utläsas om A-son har efterfrågat underlag för att bedöma de faktiska kostnaderna i den enskilda firman, dvs. de

kostnader som till stor del skulle faktureras vidare till städbolaget. RN har förelagt A-son att förklara vilken grund han hade för att godta faktureringen från den enskilda firman och den i städbolaget redovisade interimsskulden.

A-son har anfört följande. De poster som främst har granskats är intäkter, legoarbeten samt lön. Revisionen har skett enligt dokumentationen med tillägg för rutinkontroller som oftast sker men "kanske inte korrekt dokumenteras". Han har inte gjort några minnesanteckningar rörande de muntliga avtalen. Innehållet i det muntliga avtalet är att aktiebolaget på sikt ska överta den enskilda firmans samtliga kunder och uppdrag, och att detta ska ske i en takt som gör att det kommer att ta ett antal år. Under denna tid ska alla anställda som utför tjänsterna vara kvar i den enskilda firman som ska fakturera aktiebolaget som en kund. Utifrån omsättning och kostnader har man i den enskilda firman beräknat att 80 % av firmans kostnader avsåg arbeten för städbolaget. Den beräkning han gjorde "visade sig stämma med det som var överenskommet mellan [städbolaget] och underleverantören". Fakturering har skett och mervärdesskatt har redovisats i respektive bolag i samband med fakturering. "Avbokning mot reskontra" har skett via avräkningskontot mellan bolaget och firman.

På RN:s fråga om vilket underlag A-son har haft för att godta att städbolaget kostnadsförde 500 000 kr per månad har han uppgett att 500 000 kr har varit ett beräknat á conto per månad. Vad gäller den ovan nämnda interimsskulden om 1,15 mnkr till den enskilda firman har han uppgett att han kunde godta posten eftersom han även hade tillgång till underleverantörens underlag. Han har ställt frågor till berörda parter och tagit del av underleverantörens resultat- och balansräkningar som utvisade att beräkningen stämde och att man i den enskilda firman hade tagit upp en motsvarande fordran. Han har vidare uppgett att det "endast fanns en aktör" och att han visste att fakturering skulle ske.

A-son har vidare anfört att eftersom han har "haft tillgång till den enskilda firman" har han inte sparat någon dokumentation för sin kontroll av den enskilda firmans innehav av F-skattsedel, men att flera kontroller sker rutinmässigt och inte alltid sparas korrekt. A-son har i efterhand tillsänt RN en handling framtagen den 7 juli 2009. Enligt detta dokument är den enskilda firman registrerad för F-skatt.

RN gör följande bedömning.

I det aktuella fallet förekom det en omfattande fakturering till städbolaget från ett närstående företag. Av städbolagets övriga externa kostnader om 5,36 mnkr utgjordes 5,15 mnkr av kostnader som enligt A-son avsåg tjänster utförda av en enskild firma som hade samma ägare som städbolaget. Detta motsvarade 80 % av den enskilda firmans kostnader. Under dessa förhållanden var det extra viktigt för A-son att vidta kontrollåtgärder för att kunna göra ett välgrundat ställningstagande till kostnadernas storlek och till hur stor del av den enskilda firmans kostnader som det var rimligt att städbolaget skulle stå för. Sådana kontroller var än mer befogade som städbolagets motpart utgjordes av en enskild firma, vilket innebar att eventuell "överfakturering" från den enskilda firman direkt tillföll firmans företrädare – tillika den ende aktieägaren i städbolaget.

Det finns inte något som indikerar att A-son har erhållit eller ens efterfrågat mer detaljerade uppgifter om vilket arbete som har legat till grund för den enskilda firmans fakturering till städbolaget eller vilka kostnader som den enskilda firman har haft. RN konstaterar att A-son okritiskt har accepterat dessa fakturor utan att utreda om de kostnader som bokfördes i aktiebolaget motsvarades av faktiskt utförda arbeten i den enskilda firman. På grund av avsaknaden av granskning av bolagets kostnader och interimsskuld har A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av städbolagets resultat- och balansräkningar och förslag till vinstdisposition. Genom att ändå göra detta har han på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsred.

## 8 Verkstadsbolaget

Verkstadsbolagets verksamhet är bl.a. reparation av bilar samt försäljning av reservdelar och tillbehör. Omsättningen uppgick för räkenskapsåret 2007 till 27,2 mnkr och dess balansomslutning per balansdagen den 31 december 2007 till 15,9 mnkr. Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2007 kan inte utläsas om han har gjort någon granskning av bolagets resultaträkning. RN har tagit del av A-sons dokumentation också för räkenskapsåret 2006, främst för att kunna bedöma hans granskning av posten andelar i intressebolag.

Verkstadsbolaget har från och med räkenskapsåret 2006 redovisat andelar i ett ”intresseföretag” (ett aktiebolag – fortsättningsvis benämnt P-bolaget) med 4,0 mnkr. Verkstadsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 innehåller inte några upplysningar beträffande denna post, inte ens information om att verkstadsbolaget under räkenskapsåret hade förvärvat aktier i ett bolag. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 anges P-bolagets namn och organisationsnummer, samt att detta ägs till 100 % av verkstadsbolaget. Årsredovisningen innehåller inga ytterligare upplysningar avseende innehavet av aktier i bolaget. Av dokumentationen kan inte för något av räkenskapsåren utläsas om A-son har uppmärksammat bristerna och påtalat att rättelse skulle ske.

Posten varulager har per balansdagen den 31 december 2007 tagits upp till 3,5 mnkr (motsvarande 22 % av balansomslutningen). A-sons dokumentation rörande lagret består av en checklista på vilken han har antecknat att han ”översiktligt gått igenom lagret i närhet av inventeringsdagen”. Kommentarer på checklistan är U.a. eller U.åtg. Härutöver finns lagerlistor på vilka ett fåtal poster har markerats med bockar. Det framgår inte vad dessa markeringar innebär. Vidare finns anteckningar som visar att ett fåtal poster har kontrollräknats. Av dokumentationen framgår inte om någon granskning har skett av lagrets anskaffningspriser.

A-son har anfört följande. Vad gäller avsaknaden av information om ett intressebolag hade han uppmärksammat att not saknades men ”tyvärr inte påtalat rättelse”. Vad avser posten varulager per balansdagen den 31 december 2007 har han valt ut några av de större posterna. Värdet av dessa motsvarade ca 35 % av det totala värdet. Priskontroll har skett på de utvalda produkterna. Hans notering U.åtg. i programmet är delvis missvisande.

RN har i en skrivelse till A-son noterat att ”intresseföretaget” ägdes till 100 % av verkstadsbolaget och att rubriceringen som intresseföretag således var felaktig. Detta har A-son inte kommenterat. RN noterar vidare att A-son inte har verifierat med någon dokumentation att han har utfört priskontroller av lagret.

RN gör följande bedömning.

Såvitt framgår av A-sons svar och dokumentation har han inte för något av räkenskapsåren 2006 och 2007 uppmärksammat att ett dotterbolag P-bolaget, felaktigt uppgavs vara ett intressebolag i verkstadsbolagets årsredovisningar.

Enligt 5 kap. 8 § årsredovisningslagen ska ett företag som innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag i not lämna vissa upplysningar. RN:s utredning har visat att information om dotterbolaget helt saknades i verkstadsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006. Vad gäller årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 har A-son uppgett att han hade uppmärksammat att informationen om dotterbolaget var bristfällig men att han inte påtalade detta för rättelse. Genom att inte påtala att rättelse skulle ske har A-son för båda räkenskapsåren åsidosatt god revisionssed.

Posten varulager var en väsentlig tillgång i verkstadsbolaget varför det var viktigt för A-son att skaffa sig godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om dess existens och värde. Han

har antecknat att han översiktligt har gått igenom lagret. Härutöver finns anteckningar som visar att ett fåtal produkter har kontrollräknats. A-son har på RN:s fråga uppgett att han härvid även har utfört priskontroller men han har inte verifierat dessa uppgifter med någon dokumentation. RN konstaterar att A-son inte genom sin dokumentation eller sina mycket kortfattade svar har gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara kontroller av lagrets anskaffningspriser. Han har därmed inte haft grund för att uttala sig om lagrets värde.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son genom sina bristfälliga revisionsåtgärder vad avser verkstadsbolagets resultaträkning och av dess varulager inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2007. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisionsd.

## **9 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

RN har kunnat konstatera mycket allvarliga brister i A-sons revisionsarbete och dokumentation. A-son har inte genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort sannolikt att han i något av de revisionsuppdrag som RN har granskat har utfört en godtagbar revision av vare sig viktiga rutiner eller väsentliga resultat- och balansposter. Han har därför inte haft grund för sina uttalanden i bolagens revisionsberättelser.

För samtliga här aktuella bolag gäller att A-son inte har följt upp vad som har hänt efter respektive räkenskapsårs slut. Vad gäller förslag till vinstutdelningar har han inte visat eller gjort troligt att han från respektive styrelse har efterfrågat dokument i denna fråga. A-son har i ett bolag accepterat bokföring av en väsentlig försäljningstransaktion utan att underlag har funnits. I ett annat bolag har han under flera år godtagit att bolaget underlät att göra avskrivningar på byggnader. Han har i ett tredje bolag okritiskt accepterat redovisningen av omfattande affärs- transaktioner mellan bolaget och en närstående enskild firma.

A-son har genom sina försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat fem revisioner. Genomgående har dessa revisioner uppvisat sådana brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Härvid ska särskilt framhållas att han, såvitt avser samtliga dessa fem revisioner, har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för detta. Även i övrigt har RN funnit att hans revisionsverksamhet uppvisar mycket allvarliga brister. Vid en sammantagen bedömning finner RN, oaktat att A-son inte tidigare har meddelats någon disciplinär åtgärd, att de brister som har framkommit i förevarande fall – både genom FAR SRS kvalitetskontroll och vid RN:s utredning – är av så allvarligt slag att omständigheterna likväl måste anses vara synnerligen försvårande. Hans godkännande som revisor ska därför 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 nämnda lag förordnar RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist, docenten Gustaf Sjöberg och auktoriserade revisorn Anita

Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Elin Eriksson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.